

IVA

Gli acconti per le cessioni all'esportazione e le cessioni intraUe

di Marco Peirolo

Nelle operazioni poste in essere con clienti non residenti, è prassi riscuotere acconti relativi a cessioni all'esportazione **anteriormente al trasporto/spedizione all'estero dei beni** oggetto di cessione, per esempio all'atto dell'ordine di acquisto.

Ai fini IVA, potrebbe ritenersi che tali acconti, eventualmente di importo pari all'intero corrispettivo pattuito, debbano essere assoggettati ad imposta, in quanto non direttamente ed immediatamente collegati con l'operazione di esportazione.

L'Amministrazione finanziaria ha, invece, ritenuto che i suddetti acconti non sono soggetti ad IVA, siccome la loro riscossione, al pari del successivo ed eventuale conguaglio di prezzo, sono da considerare **giuridicamente e direttamente dipendenti da un unico contratto** avente per oggetto la cessioni di beni all'esportazione, non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 anche quando l'invio dei beni al di fuori del territorio comunitario avvenga dopo il passaggio di proprietà e l'emissione della fattura d'acconto (R.M. 18 aprile 1975, n. 525446, confermata dalla R.M. 7 settembre 1998, n. 125/E e, da ultimo, dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2008, n. 456).

Nel caso di pagamento anticipato del prezzo, totale o parziale, occorre stabilire se sia necessario emettere una **seconda fattura al momento dell'esportazione dei beni**.

La questione si pone in quanto la seconda fattura, **che documenta l'intero corrispettivo della merce esportata**, deve essere necessariamente emessa per poter effettuare le procedure doganali di esportazione, con la conseguenza che, ove si riconosca l'obbligo di registrare, ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, anche tale fattura, si **duplicherebbe il volume d'affari** relativo alla cessione all'esportazione posta in essere.

La procedura che il cedente nazionale deve applicare si articola nelle seguenti formalità:

- **al momento dell'incasso di ciascun aconto** deve essere emessa e, successivamente, registrata la relativa fattura, con la dicitura "operazione non imponibile" e con l'eventuale riferimento all'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972;
- **al momento del trasporto/spedizione all'estero dei beni** cui si riferiscono gli acconti deve essere emessa una **fattura riepilogativa** – senza l'addebito di alcun corrispettivo qualora il prezzo pattuito sia stato già integralmente versato in precedenza, ovvero con l'addebito del solo conguaglio del prezzo nel caso contrario – anch'essa non assoggettata a IVA, recante l'indicazione del **prezzo complessivamente pattuito**,

nonché degli **estremi, anche di registrazione, di tutte le fatture già emesse** in relazione all'incasso degli acconti.

La fattura riepilogativa deve essere annotata, comunque, ai sensi del citato art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 e concorre alla determinazione del volume d'affari **limitatamente all'eventuale saldo del corrispettivo**, mentre non concorre alla determinazione dello stesso, trovando annotazione in separata colonna del registro appositamente contrassegnata, nel caso in cui, essendo stato già fatturato l'intero corrispettivo, la fattura in parola assolva l'unica funzione di **documentazione dell'operazione** ai fini dell'espletamento delle formalità doganali.

Passando ad esaminare gli **acconti pagati in relazione alle operazioni intracomunitarie**, innanzitutto, l'art. 1, comma 326, lett. b), della L. n. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013), al fine di evitare il disallineamento temporale tra Stato membro di partenza e Stato membro di arrivo, ha modificato l'art. 39, comma 1, del D.L. n. 331/1993 unificando il momento di effettuazione delle operazioni di acquisto e di cessione intracomunitarie, che dal 1° gennaio 2013 coincide con il **momento dell'inizio del trasporto/spedizione dei beni al cessionario o a terzi per suo conto**.

A seguito, inoltre, delle modifiche apportate all'art. 39, comma 2, del D.L. n. 331/1993, dal 2013, **non sono più rilevanti**, al fine dell'individuazione del momento di effettuazione degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie, gli acconti versati per tali operazioni. Non è, pertanto, obbligatorio fatturare parzialmente l'operazione che resta **vincolata alla sua effettiva esecuzione**, in conformità con l'art. 220, par. 1, punto 4), della Direttiva n. 2006/112/CE.

Tuttavia, il novellato secondo comma dell'art. 39 stabilisce che, se prima del trasferimento del bene al cessionario viene emessa fattura dal cedente, l'operazione si considera effettuata nei limiti dell'importo fatturato; sicché, di fatto, è possibile dare rilevanza agli effetti dell'IVA agli acconti incassati emettendo, **facoltativamente**, fattura in regime di non imponibilità di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993.