

IVA

I modelli INTRASTAT per le fatture anticipate e differite

di **Marco Peirolo**

Come regola generale, nei modelli INTRASTAT sono riepilogati i dati delle operazioni **registrate o soggette a registrazione**, ai sensi delle disposizioni in materia di IVA, nel periodo – mensile o trimestrale – di riferimento (art. 5, comma 1, del D.M. 22 febbraio 2010).

La presentazione degli elenchi riepilogativi è, quindi, collegata al momento in cui la fattura è stata registrata o, comunque, doveva essere registrata, **ancorché tale annotazione non sia stata effettuata** (C.M. 27 maggio 1994, n. 73/E, risposta 10.4).

Le operazioni rilevanti **esclusivamente ai fini statistici** devono essere, invece, riepilogate in riferimento al **periodo di spedizione o di arrivo dei beni**.

Riguardo alle cessioni intracomunitarie, la fattura deve essere emessa **entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale (art. 46, comma 2, del D.L. n. 331/1993). Tali fatture devono essere annotate, distintamente, nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione ed **entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione** (art. 47, comma 4, del D.L. n. 331/1993).

Il criterio della registrazione è derogato dall'art. 50, comma 7, del D.L. n. 331/1993, in base al quale le operazioni intracomunitarie per le quali, **anteriamente alla consegna o spedizione dei beni**, sia stata emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo, devono essere comprese negli elenchi riepilogativi con riferimento al **periodo nel corso del quale è stata eseguita la consegna o spedizione dei beni per l'ammontare complessivo delle operazioni stesse**.

Si ricorda che, dal 1° gennaio 2013, a seguito delle modifiche apportate all'art. 39, comma 2, del D.L. n. 331 del 1993, non sono più rilevanti, al fine dell'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni, gli acconti versati sulle operazioni intracomunitarie. 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 riformulato secondo comma dell'art. 39 del D.L. n. 331/1993 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.

La fattura anticipata può essere emessa anche per “**motivi tecnico-aziendali**”, come nel caso della fattura emessa il sabato, con trasporto che inizia il lunedì, che cade in un mese o addirittura in anno diverso. Secondo la C.M. n. 73/E/1994 (risposta 10.4), l'operazione va indicata nel modello INTRASTAT relativo al periodo in cui la fattura è registrata o doveva essere registrata. La controprova è costituita dalle operazioni triangolari comunitarie, che il promotore della triangolazione deve inserire negli elenchi riepilogativi in relazione alla registrazione della fattura, indipendentemente dal momento in cui il primo cedente provvede all'invio dei beni al destinatario finale.

A differenza delle fatture immediate, che assumono rilevanza ai fini INTRASTAT in riferimento al periodo della loro registrazione, per le **fatture differite**, ammesse anche per le cessioni intracomunitarie, il relativo elenco riepilogativo è quello del periodo di consegna o spedizione dei beni, in quanto – come si desume dagli artt. 46, comma 2, e 47, comma 4, del D.L. n. 331/1993 – la fattura va annotata nel registro delle fatture emesse in relazione al mese di consegna o spedizione.

È, invece, dubbio se, per le cessioni intracomunitarie, sia possibile avvalersi delle disposizioni in materia di **fatturazione “super-differita”**.

L'art. 21, comma 4, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 dispone che, per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, la fattura è **emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione** dei beni. Per tali operazioni, poste in essere dal promotore della triangolazione, l'art. 6, comma 5, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'imposta diviene **esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione**.

In pratica, non solo l'emissione della fattura è differita al mese successivo, ma anche l'esigibilità della relativa IVA, fermo restando che, in base all'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, l'annotazione nel registro delle fatture emesse deve essere operata entro 15 giorni e **con riferimento alla data della loro emissione**.

A differenza, pertanto, delle fatture differite di cui all'art. 21, comma 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, che devono essere registrate entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle cessioni (art. 23, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), le fatture “super-differite” vanno registrate in relazione al momento di emissione e non a quello, anteriore, della consegna o spedizione dei beni.

Come anticipato, la C.M. n. 73/E/1994 (risposta 10.4) ha precisato che, in caso di triangolazione comunitaria, il promotore della triangolazione deve inserire negli elenchi riepilogativi le fatture, rispettivamente ricevuta dal fornitore comunitario ed emessa al cliente comunitario, in relazione al **momento della registrazione**, indipendentemente dal momento in cui il primo cedente provvede all'invio dei beni al destinatario finale.

Resta, tuttavia, da chiarire se, nell'ambito di una triangolazione comunitaria, il promotore della

triangolazione possa avvalersi della fatturazione “super-differita” e, quindi, del maggior termine previsto dall’art. 21, comma 4, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972.

La soluzione negativa pare, però, desumersi dall’art. 39, comma 3, del D.L. n. 331/1993, ove il differimento del momento di effettuazione al termine di ciascun mese è previsto esclusivamente per le cessioni e gli acquisti intracomunitari **effettuati in modo continuativo nell’arco di un periodo superiore ad un mese solare**; del resto, può inoltre osservarsi che, in base all’art. 6, comma 2, del D.P.R. n. 695/1996, il differimento del momento di effettuazione dell’operazione prevista nell’art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 riguarda solo le operazioni imponibili.