

IVA

L'INTRASTAT per gli acquisti in caso di fatturazione anticipata

di Marco Peirolo, Stefano Garelli

Come regola generale, nei modelli INTRASTAT sono riepilogati, **per la parte fiscale**, i dati delle operazioni **registerate o soggette a registrazione**, ai sensi delle disposizioni in materia di IVA, nel periodo di riferimento, che può essere mensile o trimestrale (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 registrata o, nel caso in cui l'annotazione non sia stata effettuata, avrebbe dovuto essere registrata (C.M. 27 maggio 1994, n. 73/E, risposta 10.4).

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, **anteriormente 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.

Sino al 31 dicembre 2012, questa disposizione si considerava riferita in via specifica alle cessioni intracomunitarie e, con riguardo agli acquisti intracomunitari, si provvedeva ad effettuare una lettura "a specchio" della medesima, tenuto conto:

- da un lato, che l'art. 39, comma 1, del D.L. n. 331/1993 all'epoca vigente disponeva che gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati nel **momento della consegna** nel territorio dello Stato al cessionario o a terzi per suo conto, ovvero – in caso di trasporto con mezzi del cessionario – nel **momento di arrivo** nel luogo di destinazione nel territorio stesso;
- dall'altro, che l'art. 39, comma 2, dello stesso decreto, sempre nella formulazione in vigore sino a tutto il 2012, prevedeva che gli acquisti intracomunitari si considerano effettuati, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla **data di ricezione della fattura o a quella del pagamento** se la fattura è ricevuta o il corrispettivo è pagato in tutto o in parte **anteriormente al momento della consegna o di arrivo** dei beni in Italia.

In base al descritto quadro normativo, il modello INTRASTAT relativo agli acquisti veniva presentato in riferimento all'**ultimo dei due momenti** di consegna/arrivo dei beni nel territorio dello Stato o di ricevimento della fattura.

Dal 1° gennaio 2013, a seguito delle novità introdotte dalla L. n. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013):

- l'art. 39, comma 1, del D.L. n. 331/1993 è stato modificato prevedendo, al fine di evitare un disallineamento temporale tra Stato membro di partenza e Stato membro di arrivo, che il momento di effettuazione sia della cessione, sia dell'acquisto intracomunitario di beni, coincide con il **momento dell'inizio del trasporto o della spedizione** dei beni al cessionario o a terzi per suo conto;
- l'art. 39, comma 2, del D.L. n. 331/1993 è stato riformulato stabilendo che non sono più rilevanti, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni, gli **acconti** versati sulle operazioni intracomunitarie, ma resta fermo che, se prima del trasferimento del bene al cessionario viene emessa fattura, l'operazione si considera effettuata nei limiti dell'importo fatturato (si veda anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate 3 maggio 2013, n. 12, Cap. IV, § 7.2).

In considerazione delle intervenute modifiche normative, si pone il **dubbio** se sia ancora corretto ritenere che il modello INTRASTAT relativo agli acquisti debba essere presentato in riferimento:

- all'ultimo dei due momenti di consegna/arrivo dei beni nel territorio dello Stato o di ricevimento della fattura, oppure
- se la regola dell'ultimo dei due momenti venga meno nel caso di **fatturazione anticipata**, con obbligo, in tale evenienza, di prendere in considerazione il momento di inizio del trasporto o della spedizione dal territorio dello Stato membro di provenienza.

La **prima soluzione**, cioè quella di ritenere ancora operante il riferimento all'ultimo dei due momenti di consegna/arrivo dei beni nel territorio dello Stato o di ricevimento della fattura, è in linea con il comportamento osservato dagli operatori nella disciplina previgente e risulta senz'altro **di più semplice applicazione** per il cessionario nazionale: se, infatti, il momento di consegna/arrivo dei beni in Italia può essere conosciuto senza particolari difficoltà, non sempre altrettanto semplice può essere conoscere quando i beni sono partiti dallo Stato membro di provenienza.

La **seconda soluzione** attribuisce una **valenza generale** alla previsione dell'art. 50, comma 7, del D.L. n. 331/1993, ritenendola applicabile, nella sua formulazione letterale, sia per le operazioni attive (cessioni) che per quelle passive (acquisti), entrambe rilevanti in funzione del momento nel corso del quale viene eseguita la consegna o spedizione dei beni, considerato coincidente, alla luce del riformulato art. 39 del D.L. n. 331/1993, con il momento di **inizio del trasporto o della spedizione** al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato membro di provenienza.

Quest'ultimo criterio interpretativo desta qualche **perplessità**, non sembrando pacifica la suddetta equiparazione.

La soluzione in argomento, inoltre, per l'acquirente italiano, comporta la necessità di **confrontare** la data della fattura emessa dal fornitore estero (considerata come coincidente con la data di effettiva emissione della stessa) con la data di partenza della merce dai locali

del fornitore o del depositario estero; data peraltro non sempre facilmente reperibile.

Alla luce di quanto esposto, sembra preferibile ritenere che la **prima soluzione** continui ad essere applicabile nonostante i cambiamenti nel frattempo intervenuti riguardo all'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni intracomunitarie.

In tale ambito, ma sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale sul punto, sembra quindi ancora possibile eseguire la **lettura "a specchio"** dell'art. 50, comma 7, del D.L. n. 331/1993, emendando tuttavia lo stesso della parte in cui si accenna al pagamento anticipato del corrispettivo, siccome divenuto del tutto irrilevante dal 1° gennaio 2013.

Per approfondire le problematiche relative all'Iva vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

