

## Legge di Stabilità 2013 e Fatturazione

### Tutti gli interventi a livello internazionale

#### Premesse

Continuiamo nella disamina delle novità introdotte in materia di fatturazione dalla Legge di Stabilità 2013.

Così come la Legge n. 228 del 2012 è intervenuta, recependo le Direttive Comunitarie, in particolare la n. 2010/45/UE, in materia di Iva nazionale la stessa ha agito apportando significative novità anche in materia di Iva internazionale.

Una radicale trasformazione è stata apportata all'art. 39 del D.L. 331/1993 in particolare per quanto attiene all'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni.

Vedremo di seguito quali sono gli effetti e la portata delle novità introdotte.

#### **Definizione di scambi intracomunitari (art. 38 e art. 41 D.L. 331/1993):**

Prima di tutto è necessario definire il concetto di scambio intracomunitario.

Lo stesso è definito dal D.L. 331/1993 il quale ne individua anche i presupposti:

- **Presupposto soggettivo:** il cedente e il cessionario devono essere soggetti passivi d'imposta in due differenti Stati della Comunità Europea <sup>1</sup> e, sempre entrambi i soggetti, devono essere iscritti nell'apposito archivio Vies (Vat Information Exchange System) di cui vedremo più avanti. In buona sostanza di deve trattare di operazioni compiute nell'ambito dell'esercizio di impresa. Le

---

<sup>1</sup> Limitatamente all'Italia l'art. 7 del D.P.R. 633/72 definisce Stato o territorio dello Stato il territorio della Repubblica Italiana ad esclusione dei Comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano

operazioni effettuate tra un soggetto passivo Iva e un privato o un soggetto passivo iscritto al Vies e uno non iscritto non potranno essere considerate intracomunitarie difettando del requisito soggettivo.

- **Presupposto oggettivo:** deve trattarsi di operazioni che prevedano il trasferimento della proprietà di beni mobili o di altro diritto reale di godimento, a titolo oneroso. Le operazioni effettuate a titolo gratuito o senza la previsione di una controprestazione, anche in natura, non potranno essere considerate operazioni intracomunitarie difettando del presupposto oggettivo.
- **Presupposto territoriale:** il trasferimento deve avvenire nell'ambito del territorio Comunitario. Il trasferimento di proprietà di beni immobili o di beni immateriali non possono essere considerati acquisti intracomunitari in quanto, essendo intrasportabili, difettano del presupposto territoriale.

Parlando di scambi intracomunitari possiamo quindi identificare gli acquisti intracomunitari (definiti all'art. 38 del D.L. 331/1993) e le cessioni intracomunitarie (definite all'art. 41 del D.L. 331/1993).

In campo agli operatori intracomunitari è riposto l'obbligo di compilare e inviare periodicamente all'amministrazione finanziaria nazionale l'elenco riepilogativo di tutte le operazioni intracomunitarie poste in essere (Modello Intrastat).

### Vies

Il Vies (acronimo di **V**at **I**nformation **E**xchange **S**ystem) è un sistema di scambi automatici delle informazioni posto in essere tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione Europea con la finalità di controllare le transazioni commerciali intracomunitarie e conseguentemente i soggetti che le pongono in essere.

Agli operatori commerciali è attribuito un numero identificativo Iva ecco perché un operatore che ha fatto richiesta e ottenuto l'iscrizione al Vies si definisce: soggetto identificato

### **Novità legge di stabilità 2013**

Con particolare riferimento alle modifiche che riguardano l'ambito internazionale, le novità si possono così riassumere:

- Nuovo momento impositivo;
- Nuovi termini per l'emissione delle fatture;
- Nuovi termini e modalità di annotazione delle fatture;
- Nuovi termini per la regolarizzazione degli acquisti intracomunitari;
- Nuovi parametri per la determinazione del cambio delle operazioni compiute in valuta estera.

Come per le novità che riguardano le operazioni nazionali, anche quelle che riguardano le operazioni intracomunitarie sono entrate in vigore con decorrenza dal 01.01.2013.

Vediamole ora nel dettaglio:

### **Momento di effettuazione operazioni intracomunitarie**

Oggetto delle più importanti modifiche come abbiamo avuto modo di dire nelle premesse è l'art. 39 del D.L. 331/1993; in particolare le modifiche sono così radicali e profonde da riguardare non solo "l'effettuazione degli acquisti intracomunitari" così come previsto e normato nella precedente sua stesura ma **"l'effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari"**, nel suo complesso quindi.

Sappiamo che la definizione e l'individuazione del momento di effettuazione di un'operazione è molto importante nell'ambito della disciplina Iva in quanto da esso dipende il momento impositivo ovvero quel momento dal quale decorrono gli adempimenti in materia di imposta sul valore aggiunto e in particolare per quanto attiene alla fatturazione e conseguentemente alla registrazione e al versamento dell'imposta.

Fino al 31.12.2012 l'acquisto si considerava effettuato in queste fattispecie:

- ✚ Al momento della consegna dei beni nel territorio dello Stato Cessionario;
- ✚ Al momento della consegna dei beni nel territorio dello Stato a Terzi per conto del cessionario (in caso di triangolazione);
- ✚ Al momento dell'arrivo dei beni nel luogo di destinazione nel territorio dello Stato nel caso in cui il trasporto fosse stato effettuato a cura e con mezzi del cessionario.

**Dal 01.01.2013** con l'entrata in vigore del nuovo art. 39 gli **scambi intracomunitari** (quindi sia acquisti che cessioni) si considerano effettuati nei seguenti momenti:

- Acquisto intracomunitario: al momento dell'inizio del trasporto/spedizione al cessionario (o a terzi per suo conto) dal paese UE verso l'Italia;
- Cessione intracomunitaria: al momento dell'inizio del trasporto/spedizione al cessionario (o a terzi per suo conto) dall'Italia verso il paese UE.

Conseguentemente la nuova norma non fa più nemmeno riferimento al soggetto che effettua materialmente il trasporto, essendo del tutto marginale ed indifferente che lo stesso sia effettuato dal cedente, da un terzo (come normalmente avviene nelle triangolazioni) o dal cessionario.

Elemento determinante è invece il momento di inizio del trasporto indipendentemente da chi lo ha compiuto.

Non rileva minimamente l'effettiva consegna dei beni come pure il fatto che vi siano state transazioni finanziarie anticipate.

Qualora l'operazione desse luogo ad **effetti traslativi** o costitutivi della proprietà o di altro diritto reale di godimento in momenti successivi alla consegna del bene il momento impositivo si concretizzerà nel momento di produzione degli effetti e comunque decorso un anno dalla data di consegna.

Nel caso per esempio di acquisto/cessione di merce con la clausola di gradimento, in prova, in visione o in conto vendita la merce sarà fatturata nel momento il cui l'effetto della clausola si è verificato e quindi l'operazione si concretizza o comunque decorso un anno dalla data di consegna degli stessi.

Esempi di contratti con effetti traslativi sospesi sono:

- Contratti estimatori;
- Contratti di consignment stock;
- Contratti di cessione in conto deposito.

Per tali operazioni intracomunitarie dovranno essere rispettati gli obblighi di registrazione nell'apposito registro di carico/scarico previsto dall'art. 50 comma 5 del D.L. 331/1993, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. 633/72.

Per le operazioni intracomunitarie poste in essere in relazione a contratti estimatori le stesse si considerano effettuate:

- All'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente;
- Alla scadenza del termine pattuito dalle parti se i beni non sono stati restituiti anteriormente;
- In ogni caso dopo il decorso di un anno dalla data di ricevimento.

Qualora anticipatamente rispetto al momento dell'inizio del trasporto fosse emessa fattura per l'operazione intracomunitaria quest'ultima si considererà effettuata, **limitatamente all'importo fatturato**, alla data di emissione della fattura.

Eventuali corresponsioni di acconti su cessioni di beni intracomunitarie non sono più rilevanti ai fini Iva e quindi non vi è più l'obbligo di emissione della fattura (fermo restando comunque la possibilità di emettere fattura anticipata per l'acconto ricevuto).

L'obbligo di fatturazione permane invece per gli acconti o i saldi, seppure anticipati, negli scambi intracomunitari di servizi (i così detti servizi generici).

### **Operazioni intracomunitarie di tipo continuativo**

E' opportuno ricordare che parliamo di scambi intracomunitari effettuati in modo continuativo quando gli stessi scambi si prolungano nel tempo comprendo un arco temporale superiore ad un mese solare.

Tali operazioni però sono state ben definite, infatti la norma si applica:

**per le cessioni intracomunitarie**, alle cessioni di cui all'art. 41 comma 1 lettera a); comma 2 lettera b) e c) del D.L. 33171993 ovvero:

- ✚ Cessioni intracomunitarie in senso stretto;
- ✚ Cessioni intracomunitarie a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi;
- ✚ Trasferimenti intracomunitari di beni "senza vendita", diversi da quelli di cui all'art. 41 comma 3 del D.L. 331/1993, riguardanti i beni destinati ad essere lavorati, o temporaneamente utilizzati per eseguire prestazioni, oppure i beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali.

**Per gli acquisti intracomunitari**, agli acquisti di cui all'art. 38 comma 2 e 3 del D.L. 331/1993 ovvero:

- ✚ Acquisti intracomunitari in senso stretto;
- ✚ Beni introdotti in Italia in conto proprio dal soggetto comunitario;
- ✚ Acquisti intracomunitari da parte di enti, associazione e altre organizzazioni non soggetti Iva;
- ✚ Beni introdotti in Itali da parte di enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi Iva dopo che gli stessi li hanno importati in altro Paese Ue.

### Fatturazione delle operazioni intracomunitarie

---

In materia di termini di fatturazione il nuovo art. 46 comma 2 del D.L. 331/1993 prevede che le operazioni intracomunitarie di beni siano fatturate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (data di consegna o spedizione verso altro Stato comunitario).

Rimane confermato l'obbligo di indicare il titolo di non imponibilità dell'operazione riportando gli estremi della norma di riferimento (quindi nel caso specifico: art. 41 D.L. 331/1993) e che si tratta di operazione intracomunitaria.

Di fatto, secondo il prescritto dell'art. 46, nel caso di cessioni intracomunitarie si applicano le disposizioni previste per la fatturazione differita anche in assenza di un titolo (D.D.T.).

Si ricorda comunque che ai fini probatori le cessioni intracomunitarie vanno sempre accompagnate da un documento di trasporto magari sotto forma di lettera di vettura internazionale.

### **Registrazione delle operazioni intracomunitarie**

Le novità introdotte dalla Legge di stabilità in materia di annotazione delle fatture sono rilevanti.

Oggetto di modifica è l'art. 47 del più volte citato D.L. 331/1993.

Le modifiche hanno come effetto, come già verificato anche in altri ambiti, una dilatazione dei tempi di annotazione a favore del contribuente.

In particolare il nuovo art. 47 del D.L. 331/1993 prevede che le fatture relative ad operazioni di acquisti intracomunitari devono essere annotate, dopo la loro opportuna integrazione, nel registro delle fatture entro il 15 del mese successivo a quello di ricevimento, con riferimento al mese precedente, secondo l'ordine della numerazione e con l'indicazione del corrispettivo espresso in valuta estera.

Le stesse operazioni dovranno altresì essere annotate anche nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/72).

Nella rivisitazione della norma non vi è più alcun riferimento al termine entro il quale quest'ultima annotazione debba essere effettuata stabilendo molto più semplicemente che affinché il contribuente possa esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture dovranno essere annotate nel predetto registro.

A tale proposito si rammenta che il diritto alla detrazione si può esercitare al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno a quello in cui sorge il diritto (decadenza biennale di cui all'art. 19 comma 1 del D.P.R. 633/72).

Le cessioni intracomunitarie vanno registrate distintamente nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. 633/72 nel seguente modo:

- ✓ secondo l'ordine di numerazione;
- ✓ entro il termine di emissione (ovvero entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione);
- ✓ con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

### **Operazioni intracomunitarie da enti non commerciali**

La Legge di Stabilità 2013 è intervenuta anche in materia di acquisti intracomunitari posti in essere da enti non commerciali.

In particolare le novità introdotte riguardano:

- Il termine di registrazione delle fatture di acquisto intracomunitario;
- Il periodo di riferimento nel modello Intra-12

Dal 01.01.2013 il **nuovo art. 47** del D.L. 331/1993 ha stabilito che gli acquisti intracomunitari posti in essere dagli enti non commerciali debbano essere annotati nell'apposito registro, previa loro progressiva numerazione ed integrazione entro il giorno 15 del mese successivo al riferimento ma con riferimento al mese precedente.

Oltre a ciò gli enti non commerciali non essendo soggetti passivi Iva, ai fini del versamento dell'Iva devono presentare una dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari annotati (modello Intra-12).



Tale modello deve:

- ✓ Essere trasmesso telematicamente;
- ✓ Entro ciascun mese;
- ✓ Elenco degli acquisti intracomunitari con riferimento al secondo mese precedente.

La suddetta dichiarazione dovrà contenere i seguenti dati:

- Ammontare degli acquisti;
- Ammontare dell'Iva dovuta;
- Estremi del versamento dell'imposta, da effettuarsi presso l'Ufficio delle Entrate entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione

### **Regolarizzazione degli acquisti intracomunitari**

Anche gli adempimenti previsti per la regolarizzazione degli acquisti extracomunitari, disciplinati dall'art. 46 comma 5 del D.L. 331/1993, sono stati oggetto di modifica da parte del D.L. 228/2012.

La regola generale indica che in caso di mancato ricevimento della fattura di acquisto intracomunitario o in caso di ricevimento della fattura emessa per un importo inferiore il cessionario deve provvedere a regolarizzare l'operazione con l'emissione di una autofattura.

Ci troviamo quindi di fronte a due circostanze ben precise:

- Il mancato ricevimento della fattura
- L'emissione della fattura per corrispettivo inferiore.

Sulla base di quanto previsto prima delle modifiche introdotte dalla Legge di stabilità il ricevimento della fattura doveva avvenire **entro il mese** successivo a quello di effettuazione dell'operazione e in caso contrario l'autofattura a regolarizzazione doveva essere emessa entro il mese seguente.

Se la fattura veniva emessa per un corrispettivo inferiore in questo caso l'emissione dell'autofattura doveva avvenire entro il quindicesimo giorno dalla data di registrazione della fattura originaria da "ravvedere".

Il nuovo art. 46 detta invece dei momenti diversi; nel primo caso (mancato ricevimento della fattura entro il **secondo** mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) l'autofattura dovrà essere emessa entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione; nel secondo caso (emissione di fattura per un corrispettivo inferiore) l'autofattura dovrà essere emessa entro il 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

In entrambi i casi l'autofattura deve essere emessa in un unico esemplare; l'autofattura deve poi essere annotata secondo quanto previsto dall'art. 47 del D.L. 331/1993 nei registri previsti agli art. 23 e 25 del D.P.R. 633/72 (registri iva vendita e registri iva acquisti); annotazione che deve avvenire entro il mese di emissione e con riferimento al mese precedente.

Di fatto sono stati concessi tempi più ampi per la regolarizzazione in caso di mancato o irregolare ricevimento di fattura per le operazioni intracomunitarie.

### **Corrispettivi in valuta estera**

Per ultimo, seppure non ultimo di importanza, vediamo quali sono gli effetti del D.L. 228/2012 in materia di disciplina di corrispettivi in valuta estera.

La normativa in vigore fino al 31.12.2012 prevedeva che in caso di operazioni nazionali si dovesse far riferimento al cambio del giorno dell'operazione o del giorno antecedente più prossimo e nel caso di operazioni intracomunitarie si dovesse tenere conto del cambio del giorno dell'operazione o in alternativa del giorno di emissione della fattura.

Con decorrenza invece dal 01.01.2013, avendo la Legge di Stabilità abrogato il contenuto del terzo comma dell'art. 43 del D.L. 331/1993 e modificato il 4<sup>a</sup> comma dell'art. 13 del D.P.R. 633/72, in materia di determinazione del cambio da applicare ai corrispettivi in valuta estera nonché ai costi/oneri sostenuti in valuta estera, sia per operazioni interne che per operazioni intracomunitarie, si dovrà tener conto di:

- ✚ Cambio del giorno di effettuazione dell'operazione (da intendersi quindi come inizio della spedizione);
- ✚ Cambio del giorno di emissione della fattura;
- ✚ Cambio del giorno antecedente più prossimo;
- ✚ Cambio pubblicato dalla Banca Centrale Europea.

### Conclusione

Al termine di questo nostro viaggio nell'ambito delle molteplici novità in materia di fatturazione e più genericamente di disciplina iva (nazionale ed internazionale) corre l'obbligo di fare un accenno anche alle modifiche introdotte in materia di sanzioni.

In particolare i comportamenti sanzionabili sono quelli che riguardano:

- la produzione della documentazione;
- la loro registrazione;
- l'individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Ciò anche in relazione all'introdotta obbligo di fatturazione delle operazioni non soggette Iva in applicazione a quanto previsto dalla Direttiva Comunitaria 2010/45/UE.

Le sanzioni possono pertanto essere così riassunte:

- ✓ Mancata documentazione o registrazione di documenti ai fini Iva: sanzione variabile tra il 100% e il 200% dell'importo non correttamente documentato; la stessa sanzione è applicabile anche in caso di indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta.
- ✓ Mancata documentazione o registrazione di operazioni non imponibili, esenti e non soggette ad Iva: sanzione compresa tra il 5% e il 10% del corrispettivo stesso. Se la violazione, che non ha rilevanza ai fini del versamento dell'Iva, non avesse neppure rilevanza ai fini delle imposte sul reddito la sanzione sarà pari ad

## GLI APPROFONDIMENTI

---

un importo compreso tra € 258,23 e € 2.065,83 per ciascuna violazione effettuata.

**A cura di Bregolato Rag. Marta – C.d.L. di Padova**

**Articolo pubblicato in data 22 febbraio 2013**

Per richiedere la consulenza contattaci a:  
consulenzafiscale @misterfisco.it