

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Obblighi connessi agli acquisti intracomunitari di beni

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Master di specializzazione

REVISIONE LEGALE

Scopri le sedi in programmazione >



L'[**ordinanza n. 34512 del 27.12.2019**](#) della Cassazione offre lo spunto per riproporre un'analisi degli **adempimenti connessi agli acquisti intracomunitari di beni**, distinguendo tra **obblighi sostanziali e formali**.

Come noto, **gli acquisti intracomunitari di beni**, con introduzione della merce nel territorio nazionale, **ai fini Iva, sono imponibili in Italia**.

Ai sensi degli [**articoli 17, comma 2, D.P.R. 633/1972**](#) e [**46 D.L. 331/1993**](#), l'acquirente soggetto passivo Iva italiano (o il committente del servizio) **deve numerare ed integrare le fatture ricevute**. Tali fatture, a norma dell'[**articolo 47, comma 1, D.L. 331/1993**](#), vanno **annotate distintamente nel registro delle fatture emesse**, entro il mese di ricevimento, ai sensi dell'[**articolo 23 D.P.R. 633/1972**](#), e nel **registro degli acquisti**, ai sensi dell'[**articolo 25**](#) dello stesso decreto (**applicazione del meccanismo del reverse charge**).

Nel caso di specie una società italiana ha **effettuato acquisti intra-Ue**, limitandosi a contabilizzare le relative fatture **nel solo libro giornale, senza applicare il meccanismo dell'inversione contabile** (mancata registrazione ed integrazione delle fatture), con omessa indicazione dell'ammontare imponibile degli acquisti e dell'imposta in dichiarazione Iva (rigo VJ9) e **omessa presentazione dei relativi modelli Intrastat**.

L'Agenzia delle entrate ha sanzionato tali condotte tramite **avviso di accertamento, senza però escludere il diritto alla detrazione dell'Iva** sulle operazioni oggetto delle irregolarità contabili. Il contribuente presentava ricorso fino in Cassazione, convinto di aver commesso **mere violazioni formali**, senza aver recato pregiudizio all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Nel **rigettare il ricorso del contribuente**, gli Ermellini ripercorrono i **precedenti orientamenti a livello comunitario**, analizzando, in particolare, la **sentenza Idexx** ([**Corte di Giustizia Ue**](#)

11.12.2014, C- 590/13, che ha affrontato la **distinzione tra obblighi sostanziali e rispetto dei requisiti formali** del diritto alla detrazione dell'imposta.

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione è necessario **soddisfare tutti gli obblighi sostanziali di assunzione del debito di imposta**, per assicurare il rispetto del meccanismo dell'inversione contabile, **anche laddove le due annotazioni**, dell'Iva dovuta "a monte" e dell'Iva detraibile "a valle", **non siano state effettuate**.

In relazione agli acquisti intracomunitari di beni imponibili, **i requisiti sostanziali esigono**, ai sensi dell'**articolo 17, paragrafo 2, lettera d) della sesta Direttiva**, che:

- **tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo Iva;**
- **quest'ultimo sia debitore dell'imposta con riferimento a detti acquisti;**
- **i beni in questione siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.**

Nessun altro obbligo o adempimento, diverso dai requisiti suindicati, **può dunque condizionare**, nel sistema dell'Iva sugli acquisti intracomunitari, **l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta su dette operazioni**.

Secondo **consolidato indirizzo della giurisprudenza comunitaria**, ai sensi degli **articoli 18, n. 1, lettera d) e 22 della sesta Direttiva CE 388/1977**, come modificata dalla **Direttiva n. 17/2000**, il principio di neutralità fiscale impone che **l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno Stato membro**, in applicazione delle disposizioni comunitarie, **non può privarlo del suo diritto alla detrazione, ferma restando l'eventuale applicazione di sanzioni** per l'inosservanza di tali obblighi.

Per contro, **gli obblighi formali del diritto a detrazione "disciplinano le modalità ed il controllo dell'esercizio del diritto medesimo, nonché il corretto funzionamento del sistema dell'Iva"**.

Il cessionario di un acquisto intracomunitario di beni è tenuto, pertanto, ad **assolvere le formalità fissate da ogni Stato membro**. L'**articolo 22 Direttiva n. 388/1977** dispone, tra l'altro, che ogni soggetto passivo deve tenere una **contabilità "sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale"**.

Gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire gli obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi; tali misure non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di detti obiettivi e non devono rimettere in discussione il principio fondamentale della neutralità dell'imposta.

La violazione ha carattere **meramente formale** quando ricorrono **due concorrenti requisiti**: non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (**articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997**).

L'omessa annotazione degli acquisti intracomunitari nelle dichiarazioni periodiche presentate con dati inesatti, integra una violazione sostanziale, in quanto è in grado di incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo ([**Cassazione, Sez. 5, ordinanza n. 23352 del 06.10.2017**](#)).

Le stesse conclusioni valgono per l'omessa annotazione delle fatture nei registri Iva: tale mancanza non consente di accertare la corrispondenza tra gli importi riportati nei registri e quelli risultanti dalle fatture, così **integrando un pregiudizio per l'esercizio delle azioni di controllo** suscettibile di incidere sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo ([**Cassazione, Sez. 5, ordinanza n. 21101 del 24.08.2018**](#)).

Ad avviso della Corte, **anche l'omessa trasmissione degli elenchi Intrastat** potrebbe riconnettersi ad una evasione dell'imposta sugli acquisti intra Ue e, pertanto, **non può considerarsi violazione meramente formale**.

Da ultimo si ricorda che anche **l'Intrastat delle vendite ha assunto, a decorrere dal 1° gennaio 2020, valenza sostanziale: la non imponibilità Iva delle cessioni intracomunitarie non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo** (di cui agli [**articoli 262 e 263 della Direttiva 2006/112/Ce**](#) di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti la cessione intracomunitaria ([**articolo 138, paragrafo 1 bis Direttiva 2006/112/CE**](#), come introdotto dalla Direttiva (UE) 2018/1910 del 4 dicembre 2018, che **dovrà essere recepita dagli Stati Membri**).