

IVA

Errore sul modello Intrastat e non imponibilità della cessione comunitaria

di **Roberto Curcu**



Ieri, **1° dicembre 2021**, è entrato in vigore il **D.Lgs. 192/2021**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del giorno precedente, di recepimento della [Direttiva 1910/2018](#).

La Direttiva disciplina in particolare alcuni aspetti relativi agli scambi intracomunitari, tra cui i requisiti per la non imponibilità delle cessioni comunitarie, il funzionamento delle operazioni a catena, ed il cosiddetto contratto di *call-off stock*.

In questa sede vuole essere proposto un breve approfondimento sulla **nuova condizione richiesta per la non imponibilità della cessione intracomunitaria, e cioè che il cedente compili correttamente l'elenco riepilogativo previsto dagli articoli 262 e seguenti della Direttiva Iva**.

Qui, come peraltro lo scrivente immaginava fin dall'inizio, nella norma di recepimento vi è una lacuna che, se non colmata per tempo con istruzioni chiare e precise, porterà a **notevole contenzioso**.

In particolare, la Direttiva Iva prevede che i soggetti passivi debbano compilare un **elenco riepilogativo** e metterlo a disposizione delle proprie autorità fiscali, **relativamente alle cessioni intracomunitarie ed alle prestazioni di servizi generiche** per le quali il committente è tenuto ad applicare un'imposta nel suo Stato. **Le informazioni relative a tali operazioni sono limitate al numero identificativo del cliente e al totale dell'operazione**.

Le autorità fiscali condividono tali informazioni tra di loro nell'archivio Vies, per far sì che **possano essere controllati**, in particolare, quei soggetti che effettuano **acquisti intracomunitari**, posto che l'effettuazione di acquisti senza il pagamento finanziario dell'Iva ai propri fornitori è comportamento prodromico necessario a porre in essere una frode Iva.

A livello comunitario, **cosa ben diversa dall'elenco riepilogativo è il modello Intrastat**, disciplinato da un regolamento avente rilevanza statistica, che serve a Eurostat per monitorare a fini statistici gli scambi di beni intracomunitari; in sostanza, **il modello Intrastat ha una rilevanza solo statistica**, nei principali Paesi comunitari è una **comunicazione separata rispetto all'elenco riepilogativo**, che le autorità fiscali non vedono neppure. In questo elenco, che mira a sapere quanta birra tedesca bevono gli italiani, o quanto prosecco italiano bevono gli austriaci, vi sono **informazioni di natura statistica quali le nomenclature combinate delle merci, le modalità di consegna, il Paese di origine, ecc..., di nessuna rilevanza fiscale.**

Detto ciò, **il legislatore comunitario, interessato a limitare le perdite di gettito a livello dell'Unione, ha modificato la normativa per evitare che comportamenti collusivi o comunque negligenti del cedente possano mettere a rischio la riscossione dell'Iva nel Paese del cessionario.**

Come premesso precedentemente, la frode Iva comunitaria si caratterizza nel fatto che un soggetto fa **acquisti comunitari di merce (senza "pagare" quindi Iva al fornitore), rivende tale merce con Iva del proprio Paese, non la versa** e si rende irreperibile.

Le misure di contrasto messe in atto dalle Amministrazioni fiscali dei Paesi efficienti sono quelle di **monitorare gli archivi Vies**, raccogliere le informazioni fornite tramite gli elenchi riepilogativi emessi dai soggetti cedenti degli altri Paesi comunitari nei confronti dei propri soggetti passivi, e controllare tempestivamente quelli che effettuano acquisti comunitari e **sono soggetti a rischio frode o non versano Iva** (se si fanno acquisti senza pagare Iva è spesso "anomalo" che non si versi Iva sulle vendite).

Questo meccanismo di controllo si inceppa, e rende possibile una frode nel Paese del cessionario, quando il cedente non presenta l'elenco riepilogativo, o i dati in esso contenuti non permettono all'Amministrazione finanziaria del Paese del cessionario di capire chi è quest'ultimo e quanti sono in realtà gli acquisti comunitari che sta facendo.

Ad esempio, la giurisprudenza comunitaria ha visto il caso del tedesco che, per favorire la frode in Portogallo del proprio cliente portoghese, **negli elenchi riepilogativi non inseriva in numero di identificazione del proprio cliente, ma numeri di altri soggetti portoghesi**, rendendo il controllo delle autorità lusitane particolarmente complesso e quindi **non tempestivo** ad evitare la frode.

In un caso di questo tipo, il comportamento del cedente crea una perdita di gettito nel Paese del cessionario ma il legislatore dell'Unione, sapendo che non è possibile recuperare tale ultima imposta, con la nuova norma ha previsto che sia **preclusa al cedente l'applicazione della non imponibilità sulla cessione.**

Quindi, **le autorità comunitarie incasseranno Iva che nella sostanza non è stata evasa nel Paese del cedente** (l'Iva infatti è una imposta sul consumo, e la merce è andata in consumo nel Paese del cessionario), **posto che nella maggior parte dei casi non sarebbero comunque in grado di**

incassare dallo Stato del cessionario Iva realmente evasa.

Chiarito lo scopo per cui è nato l'elenco riepilogativo, ed il motivo per cui la [Direttiva 1910/2018](#) prevede che la sua omissione o incompletezza **pregiudica l'esenzione (non imponibilità)** di una **cessione comunitaria, torniamo alle norme di recepimento nazionale.**

Per motivi sconosciuti allo scrivente, **in Italia non esiste l'elenco riepilogativo, ma un unico modello, chiamato Intrastat, che ingloba le informazioni di carattere fiscale dell'elenco riepilogativo e quelle di carattere statistico del modello Intrastat.**

Il problema è che il legislatore ha previsto, a parere di chi scrive in modo troppo semplicistico, che la mancata o non corretta compilazione del modello Intrastat pregiudica la non imponibilità della cessione comunitaria.

È evidente che una norma scritta in tale modo permetterebbe al verificatore di effettuare rilievi pretestuosi, contestando magari la non imponibilità di una cessione comunitaria per un errore su una nomenclatura combinata.

Va comunque considerato che tali contestazioni si scioglierebbero come neve al sole in un contenzioso davanti ad un **giudice conoscitore del diritto comunitario.**

Ancora più evidente, a parere di chi scrive, è **l'opportunità che siano diramate subito istruzioni precise circa il fatto che solo gli errori sul numero di identificazione e sull'importo delle operazioni possono mettere a rischio il regime di non imponibilità della cessione comunitaria.** Se non lo fanno le Agenzie fiscali, che lo faccia il MEF, magari interpellato con *question time*.

Un ultimo aspetto problematico riguarda il fatto che la Direttiva prevede che **gli errori sull'elenco riepilogativo non pregiudicano la non imponibilità della cessione comunitaria, quando sono giustificate "secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti"**.

In sostanza, vi sono errori che sono evidentemente fatti con la consapevolezza di favorire la frode Iva del cliente comunitario, e **vi sono errori incolpevoli che non possono mettere a repentaglio le risorse dell'Unione, e quindi non devono essere sanzionati.**

La Commissione Europea, nelle sue linee guida, considera ad esempio errori giustificabili quelli di **invio del modello nel mese successivo, gli errori sulla partita Iva, quando la stessa sia sempre riferita allo stesso soggetto ma magari sia stata modificata a seguito di operazioni straordinarie, e gli errori "involontari" sugli importi:** secondo chi scrive questi ultimi potrebbero essere gli errori per eccesso, quelli di modico valore o che derivano evidentemente dall'utilizzo di cambi valutari errati.

Relativamente al fatto che la Direttiva prevede che non devono essere sanzionati gli errori "giustificabili" in modo soddisfacente dalle autorità competenti, ad avviso di chi scrive sarebbe stato opportuno che fosse stato lo stesso legislatore a definire delle casistiche di errori

giustificabili, o che avesse delegato il MEF a stilare un elenco.

Non avendolo fatto, **nella sostanza, chi deciderà la “debita giustificazione” dell’errore? Il singolo verificatore?** È quanto mai opportuna una presa di posizione da parte del Ministero.