

Attualità

Omessa annotazione degli acquisti intracomunitari: è dovuta anche l'imposta

10 Marzo 2006

La sanzione irrogabile è quella prevista per le ipotesi di operazioni imponibili non registrate: dal 100 al 200% dell'imposta (articolo 6, comma 1, Dlgs 471/97)



La problematica che si affronta trae spunto dall'attività di accertamento dei singoli uffici, nell'ambito del controllo sugli scambi intracomunitari, in ordine al corretto adempimento degli obblighi previsti e, soprattutto, con riferimento alla regolare indicazione dell'Iva dovuta in sede di dichiarazione.

Ciò, a prescindere dalle ipotesi di vere e proprie frodi intracomunitarie, sulle quali è stata già prodotta una diffusa pubblicistica, anche da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia in termini di istruzioni di servizio operative, che di vere e proprie circolari di interpretazione(1).

Infatti, la fattispecie esaminata è quella di un'omessa annotazione, da parte del cessionario, dell'acquisto intracomunitario, conseguente alla mancata registrazione della fattura di acquisto, opportunamente integrata con l'Iva dovuta, sia sul registro delle vendite, che su quello degli acquisti.

E' opportuno descrivere, sia pur brevemente, le modalità di registrazione degli acquisti intracomunitari, con i relativi e conseguenti obblighi derivanti dall'integrazione in precedenza richiamata.

Come abbiamo già anticipato, le operazioni di acquisto intracomunitarie sono soggette a differenti regole di registrazione, rispetto a quelle previste per le operazioni interne, atteso che le fatture

relative agli acquisti sono emesse dal cedente di altro Stato membro senza l'addebito dell'imposta. Quindi, le stesse devono essere numerate e integrate dal cessionario o committente italiano, secondo le regole di seguito specificate:

- la numerazione deve seguire l'ordine progressivo di quelle emesse, ai sensi dell'articolo 21 del Dpr 633/72. Qualora il contribuente, in relazione all'obbligo della distinta registrazione delle fatture relative alle operazioni intracomunitarie, si avvalga di appositi registri sezionali ovvero di un registro a blocchi sezionali per l'annotazione delle operazioni in parola, la numerazione da apporre sulle fatture è quella delle fatture che in tali registri sono annotate
- l'integrazione, diretta a consentire l'individuazione degli elementi idonei alla determinazione della base imponibile e della relativa imposta o del titolo di inapplicabilità della stessa, consiste nell'indicazione dell'ammontare dell'imposta calcolata secondo l'aliquota dei beni acquistati se trattasi di operazioni imponibili
- in caso di operazione non soggetta, non imponibile o esente, in luogo dell'imposta, deve essere indicato il titolo di inapplicabilità con il riferimento della relativa norma.

L'integrazione con gli elementi sopramenzionati deve essere fatta sulla stessa fattura estera.

Tuttavia, tenuto conto dei molteplici problemi che tale procedura potrebbe determinare per gli operatori che adottano una contabilità basata su sistemi meccanografici (ormai la quasi totalità degli operatori economici), l'Amministrazione finanziaria ha consentito che l'integrazione possa essere fatta su altro documento appositamente emesso, allegato e conservato unitamente alla fattura cui si riferisce e riportante gli estremi di quest'ultima(2).

Quindi, le fatture di acquisto integrate formano oggetto di una doppia annotazione:

- sul registro delle fatture emesse, entro il mese di ricevimento della fattura ovvero anche successivamente, ma non oltre quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al medesimo mese di ricevimento
- sul registro degli acquisti, entro il mese successivo a quello del ricevimento e comunque non prima dell'annotazione sul registro delle fatture emesse.

E' appena il caso di precisare che gli acquisti intracomunitari annotati nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del Dpr 633/72 non concorrono né alla formazione del volume di affari ai fini Iva, né alla determinazione dello *status* di esportatore agevolato e del *plafond* utilizzabile per effettuare acquisti di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta e nemmeno alla determinazione del *pro-*

rata di indetraibilità, nel caso di effettuazione di operazioni esenti.

In ordine all'individuazione del soggetto passivo d'imposta, si prevede che l'imposta relativa agli acquisti intracomunitari è dovuta dai soggetti che effettuano gli acquisti stessi, tenuto conto che, fino all'entrata in vigore del regime definitivo degli scambi con gli altri Stati membri, gli acquisti intracomunitari di beni effettuati in Italia sono qui imponibili, con l'obbligo per il contribuente di includere l'Iva dovuta nelle liquidazioni periodiche, con applicazione dell'aliquota vigente e salvo il diritto alla detrazione per i soggetti passivi, se dovessero ricorrere i generali presupposti stabiliti dall'articolo 19 del Dpr 633/72(3).

Quindi, appare evidente la rilevanza della definizione di acquisto intracomunitario, che viene ad assurgere nel regime temporaneo al rango di nuovo fatto generatore d'imposta, accanto a quelli già noti di cessioni di beni, di prestazioni di servizi e di importazione(4), senza che ciò possa far sorgere conflitti con il principio di capacità contributiva, delineato dall'articolo 53 della Costituzione.

Si è rilevato, al riguardo, che la capacità contributiva è realizzata da entrambi i soggetti (cedente/prestatore e cessionario/committente) che pongono in essere l'operazione di scambio, con il rinvenimento dell'indice rivelatore di capacità contributiva nel fatto obiettivo dello scambio, tenuto conto che il presupposto d'imposta è l'operazione imponibile(5).

La struttura dell'Iva, infatti, prevede la tassazione al momento del consumo e, di conseguenza, il meccanismo di applicazione (rivalsa, detrazione, rimborso) ha lo scopo unicamente di eliminare gli effetti cumulativi dell'applicazione dell'imposta nei passaggi intermedi e di garantire la neutralità dell'imposta nei confronti dei soggetti Iva.

Ne consegue che la fattispecie in esame non può essere considerata che alla luce degli ordinari criteri di riconoscimento del diritto alla detrazione, previsto nella generalità delle operazioni imponibili.

D'altra parte, l'assunto sembra confermato dallo stesso legislatore, il quale, in sede di redazione del decreto legge 331/93, ha evidenziato gli adempimenti a carico del cessionario nazionale come distinti, prevedendo addirittura termini diversi per il dovere di annotazione della fattura integrata nel registro delle vendite (entro il mese di ricevimento) e per il diritto alla detrazione, da esercitarsi mediante annotazione nel registro degli acquisti entro il mese successivo a quello del ricevimento e, comunque, non prima dell'annotazione sul registro delle fatture emesse.

In tali sensi, giova ricordare quanto affermato in precedenza su questa rivista in ordine al riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta, nell'ipotesi di dichiarazione omessa.

In quella sede(6), attraverso il richiamo all'articolo 55 del Dpr 633/72 e alla giurisprudenza

formatasi sull'argomento(7), si è osservato che il diritto alla detrazione è imprescindibile dalla corretta annotazione nel registro degli acquisti e dall'inserimento dell'imposta da portare in detrazione all'interno del calcolo delle liquidazioni periodiche.

Ciò comporta che la neutralità dell'operazione è solo apparente, atteso che l'imposta a debito rimane comunque dovuta, mentre quella a credito, se non indicata in dichiarazione o annotata nel calcolo della liquidazione, non viene riconosciuta, così come accade per gli acquisti nazionali imponibili.

Una conferma indiretta della debenza, da parte del cessionario italiano, dell'imposta relativa all'acquisto intracomunitario imponibile ci è offerta anche dall'Amministrazione, la quale, in sede di individuazione della sanzione da applicare alla fattispecie dell'omessa annotazione degli acquisti intracomunitari(8), ha indicato come irrogabile quella prevista dall'articolo 6, comma 1, del Dlgs 471/97 per l(9) e ipotesi di operazioni imponibili non registrate, e non già quella disciplinata dal comma 8 dello stesso articolo(10), prevista per le fattispecie di acquisti senza fattura o con emissione di fattura irregolare.

NOTE:

- 1) Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, in ordine alla solidarietà Iva del cessionario
- 2) Vedi il chiarimento apportato già dalla prima circolare di commento, la n. 13/E del 23 febbraio 1994
- 3) Cfr., nel dettaglio, gli articoli 37, 44 e 45 del decreto legge 331/93
- 4) Vd. MANDO', *"Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto"*, Ipsoa 2005
- 5) Lupi R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, XVI, 1989
- 6) A. Nicolella, ***Diritto alla detrazione nell'ipotesi di omessa dichiarazione***, su *FISCOoggi* del 3 febbraio 2006
- 7) V., per tutte, le sentenze n. 16477 del 20 agosto 2004 e n. 17158 del 23 agosto 2005, richiamate nel commento segnalato alla nota precedente
- 8) Circolare n. 23/E del 25/1/1999

9) Dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente registrato nel corso dell'esercizio

10) Sanzione amministrativa uguale all'ammontare dell'imposta

di

Angelo Nicolella

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/omessa-annotazione-degli-acquisti-intracomunitari-e-dovuta-anche>