
Quali sono i requisiti formali per definire se una cessione è intracomunitaria? Le formalità necessarie

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 21 Luglio 2017

se mancano alcuni dati formali il Fisco può negare lo status di operazione intracomunitaria con relative agevolazioni IVA?

La CTR della Toscana, con la sentenza n.1637/9/16 del 27 Settembre 2016, ha chiarito alcuni aspetti in tema di presupposti di legittimità delle operazioni intracomunitarie.

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva il ricorso presentato dalla società avverso l'avviso di accertamento IVA 2008 emesso dall'Agenzia delle Entrate, riqualificando da cessioni intracomunitarie a transazioni commerciali "nazionali" le vendite di pannelli fotovoltaici intercorse tra le due società contraenti.

La ricorrente non aveva attribuito il codice identificativo IVA ad un acquirente comunitario (società spagnola), come riscontrato a seguito di verifica condotta dall'Ufficio delle Dogane.

La società contribuente eccepiva tuttavia la insussistenza del rilievo, deducendo:

- la onerosità delle transazioni;
- la effettiva movimentazione delle merci dall'Italia alla Spagna;
- la soggettività passiva IVA della cessionaria spagnola, iscritta al Registro Mercantile di Madrid, che aveva regolarmente compilato i modelli Intrastat, provveduto alle autoliquidazioni IVA e versato all'Erario spagnolo quanto dovuto a titolo di imposta.

Concludeva quindi la ricorrente che ricorrevano tutti gli elementi costitutivi (oggettivi e soggettivi) richiesti dalla normativa ai fini della non imponibilità IVA a suo carico.

Eccepiva altresì la erronea valutazione da parte dell'Ufficio della "forma" (consistente nell'asserita omessa verifica del codice NIF IVA dell'acquirente comunitario) a discapito della sostanza nonché la illegittimità dell'avviso impugnato per violazione del principio di neutralità dell'IVA, secondo il quale una stessa operazione non può essere assoggettata ad una doppia imposizione sia nel paese di origine dei beni che in quello di loro destinazione.

L'Ufficio contestava diversamente che nel caso di specie non poteva ritenersi soddisfatto il requisito soggettivo per la mancata indicazione del codice identificativo dell'acquirente comunitario, necessario per evitare abusi nell'ambito delle transazioni intracomunitarie.

Osservava il Collegio, in linea con gli orientamenti della Corte di Giustizia Europea, che se l'attribuzione di un numero identificativo IVA fornisce la prova dello "status fiscale" di un soggetto passivo ai fini dell'applicazione dell'imposta, ed agevola certamente un controllo tributario delle operazioni intracomunitarie, costituisce purtuttavia un requisito meramente formale che non può mettere in discussione il diritto dall'esenzione dell'IVA qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria.

E nella fattispecie i requisiti necessari e sufficienti per soddisfare tali condizioni erano costituiti e documentati dalla cessione ad un soggetto intracomunitario e dalla effettiva spedizione dall'Italia delle merci oggetto di cessione e dal loro trasferimento in altro stato membro.

E del resto, sottolineava ancora la Commissione Tributaria Regionale, non è posto a carico del cedente nazionale nessun obbligo di attivare un subprocedimento nei confronti dell'Ufficio allo scopo di verificare la veridicità del codice identificativo del cessionario estero.

Infine l'assolvimento dell'IVA nel proprio paese da parte dell'acquirente estero e la richiesta della stessa imposta a carico della società ricorrente, secondo i giudici di prime cure avrebbe determinato una indebita duplicazione della pretesa fiscale, in violazione del principio comunitario della neutralità dell'imposta.

La sentenza veniva quindi appellata dall'Agenzia delle Entrate, la quale eccepiva:

1. la violazione di legge e la errata interpretazione dei fatti di causa non ricorrendo nel caso di specie le condizioni sostanziali, non legate tanto alla mancata indicazione del numero di identificazione IVA, (requisito formale), quanto alla circostanza che il cessionario della ricorrente non era un soggetto IVA (requisito questo sostanziale); il codice VAT indicato in fattura risultava infatti sconosciuto alla banca dati VIES e detto codice risultava "*non attribuito*"; l'acquirente non era quindi iscritto nel ROI (registro de operadores intracomunitarios) secondo la vigente normativa spagnola che assegna il codice solo a seguito di richiesta di iscrizione da parte di operatori che intendano effettuare operazioni intracomunitarie e dopo l'effettuazione di controlli volti ad accertare il possesso dei requisiti richiesti.

La Commissione Tributaria Regionale conveniva dunque con il primo giudice che l'attribuzione di un numero identificativo fiscale fornisce la prova dello "*status fiscale*" di un soggetto passivo ed agevola il controllo tributario delle operazioni intracomunitarie ma costituisce requisito comunque sollo formale che non può mettere in discussione il diritto all'esenzione dell'IVA qualora ne ricorrano le condizioni sostanziali.

Che l'acquirente non risultasse iscritto nel ROI secondo la disciplina spagnola e quindi che non fosse abilitato ad effettuare transazioni con paesi esteri comunitari, ad avviso della CTR poteva del resto avere in effetti rilievo solo per gli operatori spagnoli, come anche affermato dal Direttore Generale dell'Agenzia tributaria spagnola.

Diversamente la società ricorrente aveva dimostrato:

1. di aver tenuto un comportamento particolarmente diligente nel verificare la credibilità dell'operatore spagnolo, chiedendo l'atto costitutivo, lo statuto, la certificazione della sua iscrizione nel Registro Mercantil di Madrid, il certificato di assegnazione del NIF (numero de identificación Fiscal) IVA provvisorio rilasciato dall'Agenzia tributaria spagnola, poi sostituito da quello definitivo;
2. che le transazioni erano avvenute a titolo oneroso, come risultava dai bonifici bancari di pagamento

3. che i pannelli erano stati trasportati in Spagna secondo i documenti di trasporto esibiti in primo grado di giudizio;
4. che la società spagnola aveva regolarmente compilato i modelli Intrastat relativi alle transazioni con la ricorrente e inviati telematicamente all'Agenzia Tributaria Spagnola, provvedendo alle autoliquidazioni IVA 2008, con l'aliquota del 16%.

Il Collegio conveniva infine con la sentenza appellata quando affermava che non è posto a carico del cedente nazionale nessun obbligo di attivarsi presso l'Ufficio per verificare la veridicità del codice identificativo del cessionario estero.

La sentenza ora richiamata si pone però (almeno in parte) in contrasto con altra recente pronuncia della stessa CTR della Toscana (diversa Sezione), la quale, solo una settimana prima, con la sentenza n. 1577/5/16 del 20.09.2016, aveva invece ritenuto che è sempre necessario che l'operatore nazionale sia in grado di fornire indicazioni idonee a dimostrare che la controparte non residente sia un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione intracomunitaria. E in difetto di tale dimostrazione la violazione assume rilievo ai fini del diniego del regime di non imponibilità, impedendo di provare la sussistenza di uno dei requisiti soggettivi sostanziali.

La Corte di Cassazione, per conto suo, con la sentenza n. 15639 del 24.07.2015, ha del resto affermato che il tema non ha nulla a che vedere con la questione della mancanza in sé del codice identificativo ai fini Iva, cui la giurisprudenza comunitaria non ascrive in effetti rilievo qualora sussistano i requisiti sostanziali del soggetto passivo ai fini, ad esempio, dell'esercizio del diritto di detrazione (Corte giust. 22 dicembre 2010, causa C-438/09, Dankowski, relativa a fattispecie, peraltro, in cui il fornitore, benché non registrato ai fini Iva, era comunque munito di un codice identificativo fiscale; Corte giust. 21 ottobre 2010, causa C- 385/09, Nidera Handelscompagnie BV).

Questione con riguardo alla quale la giurisprudenza interna è allineata in pieno a quella comunitaria, essendosi appunto stabilito che non osta all'applicabilità del regime di non imponibilità la circostanza che negli elenchi riepilogativi che gli operatori intracomunitari sono tenuti a compilare ai sensi dell'art. 50, comma 6, del d.l. 331/93, sia riportata una partita iva del cessionario comunitario cessata, qualora *“alla luce degli elementi di cognizione allegati favorevolmente dalla parte la non imponibilità potesse essere*

altrimenti dimostrata” (Cass. 8 ottobre 2014, n. 21183).

Nella giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia le nozioni di cessione e di acquisto intracomunitari hanno dunque carattere obiettivo, di modo che il regime di non imponibilità diviene operativo nel momento in cui il diritto di proprietà sia trasmesso all'acquirente ed il bene sia stato spedito o trasportato e quindi abbia fisicamente lasciato lo Stato membro di origine (tra varie, Corte giust. 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos ed altri).

Nella giurisprudenza della Corte di giustizia, inoltre, la buona fede del cedente nazionale è identificata col legittimo affidamento, ossia con la buona fede in senso soggettivo, che è scaturente dalla condotta avveduta ed in quanto tale diligente.

Quanto poi alla previsione di cui al secondo comma dell'art. 50 del d.l. n. 331 del 1993, laddove si prevede che l'ufficio, su richiesta dell'interessato, conferma la validità del numero identificativo attribuito al cessionario o committente da altro Stato membro, la norma dispone una facoltà e non già un obbligo di controllo.

Con questa norma, evidenziano infatti i giudici della Corte, il legislatore si limita a disciplinare le modalità tramite le quali il cedente esercita il proprio controllo diligente.

In assenza di tali adempimenti legittimamente l'ufficio finanziario può ritenere, se ha elementi di sospetto, che lo scambio abbia carattere nazionale e procedere al recupero dell'Iva, facendo però pur sempre salva la facoltà del contribuente di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo (Cass. 13 febbraio 2009, n. 3603; ord. 29 febbraio 2012, n. 3167).

L'onere di provare l'esistenza dello scambio intracomunitario è quindi sì a carico del contribuente che emette la fattura, dichiarando che l'operazione non è imponibile senza applicare l'imposta nei confronti del cessionario, in ragione del principio generale ex art 2697 c.c., secondo il quale l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è a carico di chi invoca la deroga agevolativa (cfr. Corte Cass. 5^a sez. 13.2.2009 n. 3603), e questo anche se, a dire il vero, in passato, tale onere è stato talvolta ritenuto dalla stessa Corte di Cassazione eccessivamente gravoso. Il rischio, difatti, è quello di addivenire in materia a forme di responsabilità oggettiva, lesive dei principi costituzionali di difesa e di personalità della responsabilità (Cass. 21956/2010).

A tal proposito Cass. 1670/2013 afferma il dovere del cedente di verificare, con la diligenza dell'operatore commerciale professionale, le caratteristiche di affidabilità della controparte, come appunto sembra che fosse stato fatto nel caso all'esame della sentenza della CTR in commento.

Tanto premesso, la Suprema Corte (sentenza n. 7872/15) evidenzia però anche che, secondo un indirizzo consolidato della giurisprudenza comunitaria, ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. d) e 22 della sesta direttiva CE n. 388/1977, come modificata dalla direttiva n. 17/2000, che contengono i requisiti formali del diritto a detrazione, il principio di neutralità fiscale impone che l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno Stato membro non può privarlo del suo diritto alla detrazione dell'IVA, mediante annotazione a credito nella dichiarazione di imposta, ferma restando l'eventuale sanzione per l'inosservanza di tali obblighi.

21 luglio 2017

Giovambattista Palumbo