

CESSIONI INTRACOMUNITARIE NON IMPONIBILI

(PROBLEMA DELLA PARTITA IVA DEL CLIENTE COMUNITARIO
CESSATA/NON ATTRIBUITA/INESISTENTE)

a cura Rosario Pernice

CESSIONI INTRACOMUNITARIE NON IMPONIBILI - art. 41 D.L. n. 331/93 -

Le Cessioni intracomunitarie non imponibili sono:

- le cessioni a titolo oneroso;
- di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto;
- nei confronti di cessionari soggetti di imposta.

Quindi i presupposti che devono sussistere contemporaneamente affinché si abbia una cessione intracomunitaria di beni non imponibile sono:

1. trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
2. cessione effettuata a titolo oneroso;
3. i beni prima di essere spediti possono formare oggetto di lavorazione o trasformazione in Italia per conto del cessionario ad opera del cedente stesso o di terzi;
4. l'acquirente deve essere un soggetto d'imposta nel proprio Stato membro, identificato ai fini iva con attribuzione del numero identificativo (formato dalla sigla alfabetica d'identificazione dello Stato membro – esempio: IT per Italia; FR per Francia; DE per Germania; etc. – seguito dal numero di partita Iva del cliente, composto da un numero variabile di cifre da 8 a 12).

La non imponibilità dell'operazione ai sensi dell'art. 41 non è condizionata all'indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario estero, atteso che la legge si limita a prescrivere, per il non assoggettamento ad imposta sul territorio italiano, che il detto cessionario estero intracomunitario abbia trasmesso al cedente il proprio numero di partita Iva, e cioè che quello si identifichi come soggetto passivo del tributo nel proprio Stato di residenza (art.50, c.1, D.L. n.331/93) - Cassazione - sentenza nr.12455 del 28-05-07.

La mancata indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario acquirente di beni in ambito intracomunitario non può costituire causa per la perdita del beneficio fiscale ex art.41, lett.a), D.L. n.331/93 - Cassazione - sentenza nr. 12454 del 28-05-07.

Non costituiscono cessioni intracomunitarie, ma soggiacciono al regime degli scambi interni, le cessioni effettuate nei confronti delle piccole imprese comunitarie, con limitato V.A., che operano in regime di franchigia da imposta, con esonero degli adempimenti Iva.

Il commercialista telematico

CONTRAENTE COMUNITARIO NON ANCORA IN POSSESSO DEL NUMERO IDENTIFICATIVO

Nell'ipotesi in cui il contraente comunitario non sia ancora in possesso del numero identificativo, ma fornisca al cedente italiano un'idonea prova di essere operatore economico soggetto d'imposta e, in ogni caso, di aver richiesto al competente Ufficio fiscale il numero di partita Iva, il cedente nazionale può effettuare comunque l'operazione in regime di non imponibilità, specificando anche le particolari modalità per la compilazione del modello Intra.

Cioè nel compilare il modello Intra indica, alla colonna 2 il codice Iso del Paese contraente, alla colonna 3 degli zero in luogo del codice Iva.

All'atto dell'attribuzione del codice identificativo il cedente nazionale compila il modello Intra 1-ter delle rettifiche secondo le disposizioni dettate dal D.M. 27-10-2000 (Circ. n.13 del 23-02-94, par.15.1, lett.i). Comunque, in tali casi occorre massima cautela e valutarne attentamente i presupposti di affidabilità.

CAMBIO PARTITA IVA NEL CORSO DELL'ANNO - art. 3, c. 4 D.M. 27-10-2000 -

I soggetti che nel periodo di riferimento variano il numero di partita Iva devono compilare separati elenchi riepilogativi per il periodo antecedente la variazione e per quello successivo alla medesima, indicando nei primi il numero di partita Iva cessato e nei secondi il numero di partita Iva nuovo.

FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE - art. 46, c. 2, D.L. n. 331/93 -

Per le cessioni intracomunitarie non soggette all'imposta:

- deve essere emessa fattura numerata a norma art.21/633, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che trattasi di operazione non imponibile o non soggetta all'imposta, con la specificazione della relativa norma;
- la fattura deve inoltre contenere l'indicazione del numero di identificazione attribuito, agli effetti dell'Iva, al cessionario o committente dallo Stato membro di appartenenza;
- in caso di consegna del bene al cessionario di questi in diverso Stato membro, dalla fattura deve risultare specifico riferimento.
- la fattura deve recare anche l'indicazione del numero di identificazione allo stesso attribuito da tale Stato (è bene che la comunicazione venga effettuata per iscritto). In ogni caso è opportuno verificare presso il competente Ufficio delle Entrate l'esattezza di tale numero (art.50, c.2). La verifica può essere eseguita anche in via telematica sul sito dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it.

OBBLIGHI CONNESSI AGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI NON IMPONIBILI - art. 50 D.L. n. 331/93 -

- i cedenti possono effettuare cessioni intracomunitarie non imponibili se i cessionari gli hanno comunicato il numero di identificazione attribuitogli dallo Stato membro della Comunità economica europea, nonché i dati relativi alla ditta, denominazione o ragione sociale, e in mancanza, al nome e al cognome.

Il commercialista telematico

- Chi effettua acquisti intracomunitari deve comunicare all'altra parte contraente il proprio numero di partita Iva, come integrato agli effetti delle operazioni intracomunitarie, tranne che per l'ipotesi di acquisti di mezzi di trasporto nuovi da parte di persone fisiche non soggetti d'imposta.
- Quindi, la norma prevede che il cedente italiano può emettere fatture non imponibili nei confronti del cliente comunitario, solo se questi gli ha comunicato il numero di identificazione (partita Iva) che gli è stato attribuito nel proprio Stato.
- In merito alla mancata indicazione nella fattura non imponibile del codice di identificazione del cessionario comunitario, la C.T.P. di Milano (Sez.39, sent. N.97 del 20-04-02) ha affermato che l'omessa indicazione del codice di identificazione del cessionario nella fattura, regolarmente indicato nell'elenco Intra, costituisce violazione meramente formale, ai sensi dell'art.20 Statuto diritti contribuente Legge n.212/2000 e pertanto non sanzionabile.

UTILIZZO DI CODICI IDENTIFICATIVI CESSATI OD INESISTENTI – art. 50, c. 2, D.L. 331793 -

- La regolarità di questo numero può essere verificata mediante apposita richiesta al proprio Ufficio delle Entrate.
- L'agenzia delle Entrate ha precisato che tale verifica può essere effettuata direttamente dai contribuenti presso gli sportelli "self service" o in via telematica sul sito dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it (Circ. n. 85 del 15-04-99).
- La procedura via Internet, senz'altro semplice e veloce, conferma solo l'esistenza del numero identificativo richiesto, ma non consente di associare anche la denominazione del soggetto estero, ponendo quindi legittimi dubbi circa il valore probatorio della ricerca effettuata.
- Tuttavia è stato affermato che la procedura seppur limitata alla verifica del numero di identificazione del cliente, fornisce sufficiente affidamento, ai fini della dimostrazione, da parte dell'operatore nazionale, attraverso l'esibizione della stampa degli esiti dell'interrogazione, di avere soddisfatto la previsione di cui all'art. 50, c. 2, d.l. 331/93 (Nota D.R.E. Emilia Romagna dell'Agenzia Entrate n. 55689 del 08-11-01).
- Il controllo della partita Iva on line non consentendo, al pari di quanto avviene invece contattando l'Agenzia delle Entrate, un abbinamento tra la ragione sociale del cliente ed il relativo codice identificativo, può essere ritenuto un valido strumento di verifica esclusivamente per i clienti per i quali sia già stata effettuata l'interrogazione presso l'Agenzia delle Entrate.
- Pertanto, la verifica del possesso del codice identificativo costituisce un adempimento obbligatorio per tutte le vendite effettuate verso i nuovi Paesi comunitari.
- Prima di effettuare la propria vendita gli operatori italiani devono pertanto avere cura di richiedere al cliente di comunicare, rigorosamente per iscritto, il proprio codice identificativo comunitario.
- Sempre prima di effettuare la vendita, l'operatore italiano deve necessariamente avere cura di verificare presso l'Agenzia delle Entrate competente per territorio rispetto alla sede del richiedente, la veridicità di tale codice. Solamente dopo avere ottenuto la conferma della validità della "partita IVA estera" il soggetto passivo italiano può lecitamente emettere una fattura di vendita non imponibile IVA art. 41 legge 427/93.

Il commercialista telematico

SISTEMA DI CONTROLLO DEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI

- Il VIES (VAT Information Exchange System) è un sistema di scambi automatici tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione Europea, la cui base giuridica è il Regolamento CE 1798/2003, attivo dal 1 gennaio 1993. La finalità del VIES è il controllo delle transazioni commerciali in ambito comunitario e dei soggetti passivi IVA che le pongono in essere.
- In questo contesto, il servizio "Partite IVA comunitarie" consente agli operatori commerciali titolari di una partita IVA che effettuano cessioni intracomunitarie, di verificare la validità del numero di identificazione IVA dei loro clienti.
- Gli operatori che attuano scambi commerciali in ambito comunitario devono essere identificati da un codice IVA attribuito dalle rispettive amministrazioni nazionali.
- Essi sono, pertanto, tenuti ad indicare sulle fatture di vendita il numero identificativo IVA della controparte. Tale numero deve essere formalmente corretto e corrispondere ad un operatore IVA esistente ed in attività.
- La verifica del numero identificativo IVA digitato avviene attraverso il collegamento con i sistemi fiscali degli Stati membri. Non esiste, infatti, una base dati a livello comunitario ma per effettuare il controllo, le richieste sono inviate allo Stato membro selezionato che, per fornire la risposta, accede alla propria base dati nazionale.
- Il Central Liaison Office è l'organismo demandato alla gestione dei codici identificativi comunitari che tuttavia può essere contattato solamente dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e non dai singoli operatori.
- In particolare, per mezzo del sistema Vies (Information Exchange System) il Clo utilizza le banche dati presenti in tutti gli Stati membri contenenti le informazioni sugli operatori intracomunitari.

Le informazioni che vengono scambiate tra gli uffici periferici, localizzati in ciascun Paese membro, possono essere inquadrati in 3 livelli con conseguenti tempi di risposta variabili:

- I livello: Verifica dell'esattezza del codice IVA di un operatore comunitario, i suoi dati anagrafici e la data di inizio o cessazione dell'attività
- II livello: Verifica dell'ammontare complessivo degli acquisti effettuati da un soggetto IVA presso gli operatori residenti in altro Stato membro ovvero conoscere l'elenco dei fornitori che hanno dichiarato di aver effettuato cessioni ad un soggetto IVA italiano
- III livello: Si possono ottenere informazioni sugli elementi delle fatture relative a transazioni intracomunitarie (numero, data di emissione, importo) ed anche in merito alla natura della merce, alle modalità di pagamento, al mezzo di trasporto utilizzato ecc.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE (SANZIONI PER OPERAZIONI ERRONEAMENTE FATTURATE COME NON IMPONIBILI IVA)

L'emissione di fatture non imponibili ex art. 41, per operazioni che in sede di controllo non risultano qualificabili quali cessioni intra Cee, espone le aziende alle seguenti sanzioni dovute alla constatazione che queste ultime hanno impropriamente usufruito di un regime di favore (la non imponibilità IVA) pur non avendone diritto in quanto l'operazione doveva essere assoggettata all'imposta nazionale:

Il commercialista telematico

Violazione dell'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie (art. 50, c. 6, d.L. 331/93)	sanzione amministrativa minima di € 516,00 e massima di € 1.032,00 per ciascuno di essi (art. 11, c. 4, D.Lgs. n. 471/97)
Violazione relativa al contenuto e alla documentazione della Dichiarazione annuale Iva (art. 28 Dpr n. 633/72 – abrogato dall'art. 9, c. 9 Dpr n. 322/98 e sostituito dall'art. 8 Dpr n. 322/98, come modificato con Dpr n. 542/99 e Dpr n. 435/01)	sanzione amministrativa da € 258,00 a € 2.065,00 (art. 8, c. 1, D.Lgs. n. 471/97)
Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'I.V.A., prevista e punita dall'art. 6, c. 1-4 D.Lgs. n. 471/97.	sanzione amministrativa compresa fra il 100% e il 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta e, comunque la sanzione non può essere inferiore a € 516,00.
Assoggettamento ad IVA dell'operazione ed applicazione della relativa sanzione: dal 100 al 200% l'importo della medesima IVA evasa in quanto non versata.	Sanzione per l'errata compilazione del modello intra 1 bis (le operazioni non potendo essere inserite tra quelle comunitarie ovviamente non dovevano essere indicate nell'INTRASTAT)

RIEPILOGO

IL VENIR MENO DELLA PARTITA IVA DEL CLIENTE

- Il cedente nazionale deve avere l'accortezza di verificare sistematicamente la validità della partita iva del partner comunitario in quanto nel caso in cui venga accertato che tale codice identificativo è formalmente errato o semplicemente "cessato" (non più valido) l'operazione di cessione non avrebbe più i presupposti della cessione intracomunitaria con la conseguenza che i verificatori potrebbero contestare la non imponibilità iva di cui all'articolo 41 della legge 427/93.
- Il cedente nazionale si esporrebbe dunque all'eventuale richiesta dell'iva da parte dei verificatori italiani, alla sanzione da 1 a 2 volte la medesima iva, alla possibile contestazione della dichiarazione iva (se già presentata), alla contestazione della dichiarazione intrastat ed eventualmente, per gli esportatori abituali alla contestazione del plafond costituito che potrebbe in ipotesi estrema comportare una sanzione per "splafonamento".

IL VENIR MENO DELLA PARTITA IVA DEL FORNITORE

- Nell'ottica degli acquisti intracomunitari il venir meno della partita iva del fornitore espone semplicemente l'acquirente nazionale ad una sanzione per l'errata

Il commercialista telematico

compilazione del modello intrastat (in quanto non trattandosi di acquisto intracomunitario la compilazione non era dovuta) e della eventuale non corretta compilazione della dichiarazione iva ma non espone ad alcuna sanzione di natura iva a condizione che la fattura estera sia stata regolarmente integrata con l'imposta nazionale.

- Se l'acquirente italiano avesse saputo fin da subito che il fornitore era privo di una valida partita iva avrebbe assolto l'imposta emettendo autofattura ex art.17 DPR 633/72 anzichè "integrare" con l'iva la fattura del fornitore.
- Come appare evidente in tutti i casi all'operatore nazionale non può essere contestata l'evasione dell'imposta ma solo un eventuale errore formale nell'assolvimento della stessa (integrazione del documento anziché autofatturazione ex art.17). Contestazione quest'ultima che peraltro non produce alcuna sanzione
- È consigliabile pertanto di creare una procedura aziendale che permetta una verifica sistematica delle partite iva comunitarie di tutti i clienti/fornitori. Il nuovo cliente deve essere verificato presso l'Agenzia delle Entrate, inteso come ufficio fisico inoltrando una richiesta di verifica della partita iva abbinata alla ragione sociale dell'operatore estero in modo da poter avere la certezza che non solo il codice identificativo di tale operatore esiste ma appartiene anche a tale soggetto.
- È consigliabile interrogare i siti con la massima frequenza possibile per prevenire eventuali variazioni delle partite iva non comunicate da parte dei partners.
- Il minimo raccomandabile è rappresentato da una verifica di almeno 2 volte all'anno di tutte le anagrafiche clienti/fornitori.
- Il suggerimento nasce dalla constatazione che purtroppo l'aggiornamento dei siti internet può impiegare sino a 3 mesi di ritardo dall'effettiva variazione della partita iva da parte del cliente/fornitore (limitandosi ad un'unica verifica annuale si correrebbe il rischio di sbagliare più di un anno di fatturazione e di dichiarazione intrastat).

Rosario Pernice
4 Marzo 2009