

Cessioni intracomunitarie

Numero identificativo IVA: dopo la Direttiva 2018/1910, quanto sarà “essenziale” ai fini dell’esenzione delle cessioni intracomunitarie?

di Fabio Falcone

L’approfondimento

La Corte di cassazione, con l’ordinanza n. 12822/2021, ha confermato che, in tema di cessioni intracomunitarie, la mancata indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario non preclude l’applicazione del regime di non imponibilità di cui agli artt. 41 e 50 del D.L. n. 331/1993. Il principio giurisprudenziale in richiamo è destinato ad essere messo in discussione dalle modifiche apportate con la Direttiva 2018/1910, che ha attribuito alla corretta indicazione del numero identificativo del cessionario natura e valenza di requisito sostanziale ai fini della esenzione delle cessioni intracomunitarie, sebbene, la tutela del principio della tassazione nel paese di destinazione lascia intravedere la conferma dell’insegnamento in esame.

Riferimenti

Cass., ordinanza 13 maggio 2021, n. 12822
D.L. 30 agosto 1993, n. 331, artt. 41 e 50

Quanto recentemente stabilito dalla Corte di Cassazione con l’ordinanza n. 12822 del 13 maggio 2021 offre l’occasione per riflettere sulle modifiche introdotte con la Direttiva 2018/1910 e, in particolar modo, sulla effettiva rilevanza sostanziale del numero identificativo IVA dell’acquirente ai fini del riconoscimento dell’esenzione delle cessioni intracomunitarie.

Come noto, la Direttiva 2018/1910 (1) ha apportato delle modifiche all’art. 138 della Direttiva 2006/112/CE, in forza delle quali a partire dal 1° gennaio 2020 (2) diventano requisiti sostanziali ai fini

Note:

(1) Per una prima disamina degli effetti derivanti dalle modifiche apportate dalla Direttiva 2018/1910 all’art. 138 della Direttiva 2006/112/CE si veda F. Ricca, “Requisiti di esenzione per cessioni intracomunitarie: cosa cambia”, in questa Rivista, n. 11-12/2019, pag. 7, nonché G. Giuliani e M. Spera, “Valenza sostanziale del numero identificativo IVA dal 1° gennaio 2020”, in *il fisco* n. 1/2020, pagg. 1-27. Sull’argomento si veda anche F. Varchetta, “Natura dell’iscrizione al Registro VIES: requisito formale o sostanziale?” in questa Rivista, n. 1/2021, pag. 49.

(2) Al vero, la Direttiva 2018/1910 non è stata ancora formalmente recepita dal legislatore italiano (nonostante l’articolo 2 della stessa preveda l’obbligo per gli Stati membri di adottare e pubblicare le disposizioni interne di recepimento entro il 31 dicembre 2019, informandone immediatamente la Commissione europea, per poi applicarle a partire dal 1° gennaio 2020); pertanto, in linea con le indicazioni offerte dalla giurisprudenza comunitaria (*ex multis*, sentenza 26 febbraio 1986, causa C-152/1984, punto 48), quanto ivi previsto potrebbe non essere immediatamente riferibile alle cessioni intracomunitarie effettuate dagli operatori interni, sulla scorta del principio secondo il quale la normativa nazionale in contrasto con una direttiva può essere disapplicata per riconoscere dei diritti, ma non per imporre degli obblighi previsti solo dalla normativa comunitaria. Tuttavia, tenuto conto delle finalità che hanno dettato e giustificato le modifiche apportate con la Direttiva 2018/1910 (riassunte al considerando n. 7 della Direttiva in questione, in cui si spiega che “per quanto riguarda il numero di identificazione IVA in relazione all’esenzione per le cessioni di beni nell’ambito di scambi intracomunitari, si propone che l’inserimento del numero di identificazione IVA dell’acquirente nel sistema di scambio di informazioni sull’IVA (VIES), assegnato da uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni, diventi, oltre alla condizione di trasporto dei beni al di fuori dello Stato membro di cessione, una condizione sostanziale per l’applicazione dell’esenzione anziché un requisito formale. L’inserimento nell’elenco VIES è inoltre essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo

(segue)

Fabio Falcone - Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo

Cessioni intracomunitarie

dell'esenzione dall'imposta delle cessioni intracomunitarie a) il numero identificativo IVA del cessionario in un Paese diverso da quello di partenza dei beni e b) la corretta dichiarazione della cessione nell'elenco riepilogativo (cosiddetto INTRASTAT).

Obiettivo dichiarato del legislatore comunitario è superare l'ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia secondo la quale, in base all'ormai prevalente articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE, la mancata o errata indicazione del numero identificativo del cessionario, ovvero la mancata iscrizione al VIES, o, ancora, la mancata compilazione degli elenchi riepilogativi, rappresentano delle carenze di carattere meramente formale, cui, nel rispetto del principio di proporzionalità, non può conseguire il disconoscimento del diritto all'esenzione, laddove risultino dimostrate ed accertate le condizioni sostanziali attestanti l'effettiva realizzazione di una cessione intracomunitaria, a patto, ovviamente, che l'operazione non sia riconducibile ad una frode o ad una condotta comunque abusiva (3).

Note:

(continua nota 2)

territorio ed è pertanto un elemento chiave nella lotta contro la frode nell'Unione. Per questo motivo gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applichi, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle autorità fiscali competenti la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo ...”), prudenza impone di esaminare e interpretare la normativa riguardante le cessioni intracomunitarie come se gli obblighi e le condizioni dettati dal nuovo articolo 138 della Direttiva 2018/1910 fossero già immediatamente e direttamente applicabili anche nei confronti degli operatori italiani.

(3) Sul tema merita certamente di essere richiamata la sentenza della Corte di Giustizia del 9 febbraio 2017, Causa C-21/16, in cui si è stabilito che l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria per il solo motivo che, al momento di tale cessione, l'acquirente, domiciliato sul territorio dello Stato membro di destinazione e titolare di un numero di identificazione di imposta sul valore aggiunto valido per le operazioni in tale Stato, non è iscritto al sistema di scambio di informazioni in materia di imposta sul valore aggiunto e non è assoggettato ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari, allorché non esiste alcun serio indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato

(segue)

Il caso esaminato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 12822 del 13 maggio 2021 è stato giustappunto risolto ricorrendo al suindicato insegnamento giurisprudenziale della Corte lussemburghese; in particolare, i giudici di vertice hanno deciso a favore del contribuente la controversia da loro esaminata stabilendo che “nel caso di cessioni intracomunitarie l'omessa o erronea indicazione del codice identificativo del cessionario non può essere ritenuta ragione che faccia venir meno la possibilità di applicazione del regime di non imponibilità (...), non essendo requisito sostanziale, che è invece costituito dall'effettività dell'operazione, intesa come fuoriuscita della merce dall'Italia, che nel caso di specie non è messa in dubbio”.

Al vero, non è la prima volta che i giudici di legittimità si esprimono in tal senso, avendo da tempo recepito quanto al riguardo indicato dalla Corte di Giustizia (4).

Ovviamente, dinanzi alle modifiche introdotte dalla Direttiva n. 2018/1910 appare assolutamente lecito, se non doveroso, interrogarsi in ordine al possibile esito di giudizi aventi ad oggetto contestazioni come quelle opposte nella vicenda decisa dall'ordinanza 12822 del 13 maggio 2021, tenuto conto che quel requisito da tempo ritenuto di carattere

Note:

(continua nota 3)

che sono soddisfatte le condizioni sostanziali dell'esenzione; in tal caso, l'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, interpretato alla luce del principio di proporzionalità, osta del pari a tale diniego qualora il venditore fosse a conoscenza delle circostanze che caratterizzavano la situazione dell'acquirente con riferimento all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e fosse persuaso che, in un momento successivo, l'acquirente sarebbe stato registrato in quanto operatore intracomunitario con effetto retroattivo. Per un commento sulla sentenza appena richiamata si veda P. Centore, “Cessioni intraunionali esenti da IVA pur senza iscrizione al VIES - IVA - Forma e sostanza nell'esenzione IVA delle operazioni intraunionali”, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 5/2017, pag. 381.

(4) Si veda Cassazione, ordinanza n. 17254 del 29 luglio 2014, in cui si è stabilito che, ai fini del riconoscimento della non imponibilità ai fini IVA delle cessioni intracomunitarie, la procedura di attribuzione del codice identificativo del cessionario, pur rimanendo centrale ai fini della sussumibilità dell'operazione nell'ambito di quelle regolate dagli artt. 41 e 50 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427, non può determinare, se mancante, il venir meno della possibilità di inquadrare la cessione nell'ambito di quelle intracomunitarie, allorché l'operatore provi in modo rigoroso tutti i requisiti sostanziali della normativa di settore, sulla base degli elementi ritualmente prodotti nel corso del procedimento.

Cessioni intracomunitarie

meramente formale, qual è l'indicazione del numero identificativo del cessionario, risulta aver assunto la connotazione di presupposto sostanziale richiesto ai fini dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie, con il corollario che, in sua assenza, l'operazione sarà (o dovrebbe essere) comunque assoggettata ad IVA, nonostante il consumo da tassare sia destinato ad emergere definitivamente in un differente Stato membro.

Sulla vicenda decisa dai giudici di legittimità

Il caso deciso con l'ordinanza n. 12822 del 13 maggio 2021 riguarda un avviso di accertamento recante la contestazione della mancata applicazione dell'IVA su una vendita eseguita nei confronti di un cessionario localizzato in un diverso paese membro, il quale appariva sprovvisto della qualifica di soggetto passivo d'imposta, poiché (almeno così sembra stando al testo dell'ordinanza in esame) il numero identificativo indicato nelle relative fatture non risultava appartenergli.

Il contribuente accertato impugnava l'atto impositivo lamentando l'illegittimità della pretesa ivi recata, avendo documentato e quindi dimostrato la ricorrenza dei presupposti sostanziali della cessione intracomunitaria, evidenziando, in particolare, che il numero identificativo non risultava corretto solamente perché nelle more il cessionario estero aveva mutato la propria denominazione sociale. In pratica, la contestazione erariale era dovuta ad una incongruità di carattere comunque meramente formale, che giammai avrebbe potuto compromettere la regolare applicazione - dal punto di vista sostanziale - della normativa IVA, la quale, come noto, prevede che in caso di cessione di un bene da parte di un soggetto passivo d'imposta a favore di un altro soggetto passivo, localizzato in un differente (rispetto a quello del cedente) Paese membro, con contestuale trasporto della merce compravenduta da un Paese all'altro, l'IVA venga assolta unicamente dall'acquirente, mediante il sistema del *reverse charge*, mentre, all'atto della cessione, non dovrà essere addebitata nessuna imposta, dato che l'operazione, così come predisposta, riguarda un bene il cui consumo è destinato a verificarsi in un territorio diverso da quello in cui risulta localizzato il soggetto cedente (5).

Il ricorso del contribuente veniva accolto in primo grado, e l'annullamento dell'atto di accertamento disposto dai giudici di *prime cure* veniva confermato anche in appello, atteso che nel corso del giudizio non era emerso che l'operazione fosse in qualche modo riconducibile ad una tentata frode o comunque si inserisse nell'ambito di una più complessa condotta abusiva.

L'Amministrazione ricorreva in Cassazione per la riforma della decisione della commissione tributaria regionale, lamentando la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, artt. 41 e 50, come convertito in Legge n. 427 del 1993, *ratione temporis* applicabili, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che il mancato inserimento del codice identificativo del cliente destinatario, attribuito dall'Amministrazione Finanziaria di residenza di questi nelle fatture emesse dalla contribuente relative a cessioni di beni, non impedisse la qualificazione di tali operazioni come non imponibili.

I giudici di vertice hanno rigettato il ricorso richiamando la loro consolidata giurisprudenza, secondo cui, in tema di IVA, e con riguardo alle cessioni intracomunitarie, introdotte dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427, allo scopo di evitare doppie imposizioni e affinché l'imposta fosse pagata nello Stato della Comunità Europea nell'ambito del quale il bene è destinato al consumo, 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

Nota:

(5) Giova rammentare che in merito alla definizione di cessione/acquisto intracomunitario la Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che "... rientrano in tale nozione ... le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro, ma all'interno della Comunità, effettuate per un altro soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni" (così sentenza emessa il 7 dicembre 2010 nella Causa C-285/09). In pratica, affinché possa parlarsi di operazione intracomunitaria occorre che:

- a) vi sia una cessione di beni,
- b) che tali beni siano trasportati da un Paese membro ad un altro,
- c) che il cedente ed il cessionario siano due soggetti passivi di imposta che agiscano in quanto tali.

Almeno questo era il quando normativo di riferimento prima delle modifiche apportate dalla Direttiva n. 2018/1910.

Cessioni intracomunitarie

limita a prescrivere, per il non assoggettamento ad imposta sul territorio italiano, che il 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, comma 1). Secondo la Cassazione deve escludersi l'imponibilità delle operazioni di cessione per il solo fatto che il cedente abbia ommesso di indicare in fattura il codice identificativo del cessionario estero intracomunitario, perché una siffatta sanzione si pone in contrasto sia con la normativa di riferimento (art. 41, comma 1, lett. a), e art. 50, comma 1 del D.L. n. 331 del 1993), che una esplicita comminatoria in tal senso non contiene, sia con i principi del diritto comunitario, secondo i quali non può la medesima operazione essere assoggettata ad imposizione tanto nel paese di origine dei beni che in quello di destinazione degli stessi, con un'inammissibile duplicazione d'imposta (6).

In sintesi, secondo i giudici di legittimità, nel caso di cessioni intracomunitarie l'omessa o erronea indicazione del codice identificativo del cessionario non può essere ritenuta ragione che faccia venir meno la possibilità di applicazione del regime di non imponibilità, non essendo (almeno tenendo conto del quadro normativo precedente alla Direttiva n. 2018/1910) requisito sostanziale (7),

Nota:

(6) In questo senso Cass. n. 12455 del 2007, nonché Cass. n. 20575 del 2011, in cui si è precisato che quelli prescritti dal citato D.L., art. 46, comma 1, e art. 50, commi 1 e 2, costituiscono adempimenti di obblighi solo formali, "previsti per agevolare il successivo controllo ed evitare atti elusivi o di natura fraudolenta", mentre, per fruire della deroga agevolativa rispetto al normale regime impositivo, occorre "invece - avuto riguardo alla espressa previsione del D.L. n. 331 del 1993, art. 41, comma 1, lett. a), secondo cui la cessione non imponibile si realizza mediante il trasporto o la spedizione dei beni nel territorio di un altro Stato membro - la prova dell'effettiva destinazione dei beni ceduti nel territorio dello Stato membro in cui il cessionario è soggetto di imposta".

Recentemente la Corte di Cassazione ha confermato l'orientamento sopra riportato (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 25651 del 15 ottobre 2018) in forza del quale in tema di cessioni intracomunitarie, l'omessa o errata comunicazione da parte del soggetto passivo del codice identificativo del tributo costituisce una violazione meramente formale che non incide sul regime di esenzione previsto per gli scambi tra operatori comunitari, quando la ricorrenza, in capo al destinatario, della qualità di soggetto d'imposta nello Stato d'appartenenza, secondo il principio di tassazione del luogo di destinazione dei beni, non sia contestata e non sussistano seri indizi - come qui avviene - che lascino supporre l'esistenza di una frode.

che è invece costituito dall'effettività dell'operazione, intesa come fuoriuscita della merce dall'Italia, che nel caso di specie non è mai stata messa in dubbio.

I giudici di vertice non hanno mancato di rammentare che in questo senso depone anche l'orientamento della Corte di Giustizia, secondo la quale la mancata iscrizione al VIES non costituisce un ostacolo per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA nell'ambito delle cessioni intracomunitarie, salvo si tratti di casi di frode (8).

La decisione in esame appare assolutamente corretta, condivisibile e, sotto certi aspetti, scontata, atteso l'ormai pacifico insegnamento sul tema formatosi, ancor prima che in sede di legittimità, presso la Corte di Giustizia.

Il punto è che tale insegnamento è destinato se non altro ad essere messo in discussione dalle modifiche apportate con la Direttiva n. 2018/1910, la quale, come detto, risulta aver attribuito alla corretta indicazione del numero identificativo del cessionario natura e valenza di requisito sostanziale ai fini della possibilità di esentare legittimamente la cessione intracomunitaria di un bene.

In realtà, l'insegnamento in richiamo potrebbe non essere del tutto stravolto, considerato che il principio cardine del sistema IVA (peraltro richiamato ed adottato anche nell'ordinanza della Cassazione in commento), secondo il quale la medesima operazione non può essere assoggettata ad imposizione tanto nel paese di origine dei beni che in quello di destinazione degli stessi, non pare essere messo in discussione dalle modifiche apportate dalla Direttiva n. 2018/1910.

Sul rapporto tra le modifiche apportate dalla direttiva 2018/1910 e il principio di tassazione nel Paese di destinazione

Come anticipato, le modifiche introdotte dalla Direttiva n. 2018/1910, pur impattando sulle condizioni richieste per esentare le cessioni intracomunitarie, non mutano la finalità principale del sistema impositivo dell'IVA comunitaria, che è quella di tassare il consumo nel paese in cui questo si

Note:

(7) Cfr. Cass. n. 15871 del 2016.

(8) In questo senso si richiama la già citata sentenza della Corte di Giustizia del 9 febbraio 2017, causa C-21/16.

Cessioni intracomunitarie

manifesta (tassazione nel paese di destinazione). Al riguardo in questa stessa rivista (9) è stato giustamente rilevato che, diversamente opinando, ritenendo cioè che tale identificazione, dal 1° gennaio 2020, divenga presupposto sostanziale per la tassazione a destinazione, si dovrebbe concludere che gli acquisti intracomunitari effettuati, nell'esercizio della sua attività economica, da un soggetto passivo che non è, però, identificato ai fini IVA nello Stato membro di arrivo dei beni, o che comunque non si è presentato come tale al fornitore, non saranno imponibili. Tuttavia, sostiene in maniera assolutamente condivisibile l'Autore richiamato, tale conclusione pare decisamente da respingere, non soltanto perché non trova riscontro nel tenore del riformulato art. 138, che si limita a dettare le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria, ma anche e soprattutto perché collide con il principio di attribuzione dell'imposta sugli scambi B2B al Paese di destinazione.

D'altronde, la Direttiva n. 2018/1910 ha, sì, integrato le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria, ma non ha modificato il presupposto impositivo di cui all'art. 2, par. 1, lett. b), della Direttiva IVA, consistente nella realizzazione, nel territorio dello Stato, di acquisti intracomunitari di beni a titolo oneroso effettuati "i (...) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (...)", né è intervenuta sulle condizioni per la tassazione di tali operazioni (10).

Di conseguenza, dovendo le nozioni della cessione intracomunitaria e dell'acquisto intracomunitario necessariamente corrispondere, la modifica dell'art. 138 non può che riguardare esclusivamente le condizioni per l'esenzione e non gli elementi fondamentali della cessione intracomunitaria, che rimangono pur sempre coincidenti, nella specularità delle situazioni, con quelli dell'acquisto intracomunitario. Poiché la cessione intracomunitaria e l'acquisto intracomunitario costituiscono, in realtà, due facce dell'unica operazione economica, occorre dare alle disposizioni relative all'acquisto

intracomunitario e alla cessione intracomunitaria un significato e una portata identici (11).

Ciò sta dunque a significare che, in linea di principio, per ogni acquisto intracomunitario imponibile nel Paese di arrivo dei beni deve corrispondere una cessione intracomunitaria esente nel Paese di partenza, onde evitare situazioni di doppia imposizione che restano comunque contrarie al sistema impositivo dell'IVA.

Si consideri che, al fine di tutelare il fisiologico e regolare funzionamento del sistema impositivo dell'IVA, e, dunque, in ultima analisi, il principio della neutralità, tipico di detto tributo, la Corte di Giustizia ha ammesso la possibilità di regolarizzare il documento fiscale (ossia, la fattura) erroneamente emesso, anche nell'ipotesi in cui l'errore sia commesso in mala fede, purché, in tempo utile, venga "eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali".

Segnatamente, al punto 27 della sentenza del 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink*, la Corte di Giustizia ha chiaramente precisato che "quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura". Ebbene, assumendo quale parametro di riferimento l'insegnamento giurisprudenziale appena richiamato, appare fondatamente sostenibile che, anche nella vigenza del nuovo articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE, almeno nei casi in cui il fornitore ometta di specificare il numero identificativo del cessionario per errore giustificabile o comunque per motivi non legati ad un qualsivoglia tentativo di frode o di condotta abusiva, proprio per evitare fenomeni di doppia imposizione, sicuramente invisibili al più generale sistema impositivo dell'IVA, dovrebbe comunque ammettersi la possibilità per il soggetto passivo di porre rimedio alla sua iniziale mancanza, preservando il diritto all'esenzione con riferimento ad una operazione che, comportando lo spostamento fisico di un bene da un paese

Note:

(9) Così F. Ricca, *Requisiti di esenzione per cessioni intracomunitarie: cosa cambia*, cit.

(10) Così ancora F. Ricca, "Requisiti di esenzione per cessioni intracomunitarie: cosa cambia", cit.

Nota:

(11) Così sempre F. Ricca, "Requisiti di esenzione per cessioni intracomunitarie: cosa cambia", cit.

Cessioni intracomunitarie

comunitario ad un altro, comunque implica che il consumo tassabile venga rilevato nel paese membro di destinazione, con conseguente detassazione della cessione nel paese di origine.

Conferme in tal senso possono desumersi dalla sentenza 20 giugno 2018, causa C-108/2017, nella quale la Corte di Giustizia, al punto 58, ha dichiarato che l'esenzione all'importazione non può, in linea di principio, essere negata unicamente per il motivo che i prodotti sono stati consegnati a un acquirente diverso da quello il cui numero è stato indicato al momento dell'importazione, a condizione che sia dimostrato che l'importazione è effettivamente seguita da una cessione intracomunitaria e che l'importatore abbia sempre debitamente informato l'autorità competente dei cambiamenti intervenuti relativamente all'identità degli acquirenti. Tale precedente rileva in quanto l'art. 143 della Direttiva 2006/112/CE, al paragrafo 2, prevede espressamente che, al fine di poter usufruire dell'esenzione di cui al paragrafo 1, lett. d), del medesimo articolo 143, l'importatore è tenuto a comunicare all'autorità doganale il numero identificativo IVA dell'acquirente della successiva cessione intracomunitaria. In pratica, in questo precedente, l'esatta indicazione del numero identificativo dell'acquirente/destinatario della merce, benché prevista, non è stata considerata e valutata così essenziale da impedire di applicare il tributo alla luce della effettiva movimentazione fisica del bene compravenduto. La Corte, constatata l'assenza di situazioni fraudolente o abusive, ha ammesso la prevalenza del dato sostanziale (vale a dire l'effettiva esistenza di una cessione intracomunitaria a seguito dell'importazione), nonostante la non corretta indicazione del dato identificativo del successivo acquirente, condizione la cui assenza può essere certamente sanzionata (pur sempre nel rispetto del principio di proporzionalità) (12), ma non si pone come ostativa al riconoscimento dell'esenzione prevista dal citato articolo 143, co. 1, lett. d), della Direttiva IVA.

Alla luce di tali considerazioni appare lecito sostenere che, nonostante le modifiche apportate all'art. 138 della Direttiva n. 2006/112/CE dalla Direttiva n. 2018/1910, e, in particolare, nonostante la

connotazione del codice identificativo IVA del cessionario quale requisito sostanziale per usufruire della esenzione della cessione intracomunitaria, in caso di contestazione (ossia, nell'ipotesi in cui il fornitore abbia esentato la cessione pur non avendo indicato in fattura il numero identificativo del cessionario), qualora il cedente sia in grado di dimostrare che il proprio acquirente, già all'atto della cessione, era comunque dotato di un numero identificativo IVA, che l'acquisto intracomunitario è stato regolarmente rilevato nel paese membro di destinazione, e che il bene, all'atto della successiva cessione, è stato regolarmente assoggettato ad IVA, senza nessun danno erariale e quindi senza l'emersione di una qualche fenomeno fraudolento, si ha fondato motivo di ritenere che la cessione intracomunitaria, sebbene all'origine "viziata" dalla mancata specificazione del numero identificativo dell'IVA, possa comunque essere esentata, proprio per evitare incoerenti fenomeni di doppia imposizione (intesa come imposizione sia all'origine che al destino).

Spunti di riflessione sul prossimo recepimento da parte del legislatore italiano

Corollando quanto retro rappresentato, si può sostenere che, pur considerando attualmente vigenti le modifiche introdotte dalla Direttiva 2018/1910 (o comunque in vista del suo prossimo recepimento), l'eventuale mancata indicazione del numero identificativo del cessionario dovrebbe risultare "sanabile" anche in sede di giudizio, previa dimostrazione del fatto che il cessionario risulta *ab origine* (ossia, già all'atto della fornitura) un soggetto passivo di imposta. In pratica, onde evitare di tassare per ben due volte la medesima operazione, violando, peraltro, il basilare principio della tassazione a destinazione, il diritto all'esenzione del cedente potrebbe essere ammesso e riconosciuto anche nell'ambito del giudizio sorto a seguito dell'impugnazione dell'atto di accertamento mediante il quale l'Amministrazione finanziaria provveda al recupero dell'IVA non addebitata, attesa la mancata indicazione nella relativa fattura del codice identificativo dell'acquirente; tutto ciò, ovviamente, a condizione che emerga pacificamente dagli atti di causa l'assenza di danno erariale e la piena liceità dell'operazione.

Nota:

(12) Cfr. punto 60 della sentenza del 20 giugno 2018, Causa C-108/17.

Cessioni intracomunitarie

A questo punto pare corretto sostenere che la soluzione “comunitariamente ideale”, rispettosa anche del principio di proporzionalità, sarebbe quella di prevedere, all’atto del recepimento della Direttiva 2018/1910 ad opera del legislatore italiano, la possibilità di rettificare *ex post* l’errata compilazione della fattura relativa ad una cessione intracomunitaria, indicando correttamente il numero identificativo del fornitore inizialmente omesso, ovvero, non indicato correttamente. Chiaramente, essendo comunque al cospetto di un requisito di carattere non più meramente formale, alla possibilità di rimediare alla mancata indicazione del numero identificativo dell’IVA, dovrebbe affiancarsi una specifica disposizione di carattere sanzionatorio, secondo la quale tale omessa indicazione, laddove emerga la sostanziale liceità della sottostante operazione, venga punita con una sanzione (certamente non pari all’IVA teoricamente dovuta sul valore imponibile della cessione (13)) comunque dovuta (nonostante la successiva rettifica), così da addivenire al giusto compromesso tra le contrapposte esigenze in gioco; ossia, da un lato evitare di tassare una vendita sia all’origine che al destino, dall’altra evitare che le finalità di contrasto alle frodi IVA insite nelle modifiche introdotte dalla Direttiva 1910 del 2018 vengano mortificate o di fatto disinnescate dall’esigenza di garantire che il meccanismo dell’IVA funzioni in maniera fisiologica, senza imporre ingiustificate ed asistematiche forme di doppia tassazione.

Numero identificativo IVA quale elemento sostanziale a favore del contribuente

Autorevole dottrina, commentando la sentenza della Corte di Giustizia emessa nel caso C-21/16 *Euro Tyre* (14), ebbe tra l’altro modo di rilevare che “In un assetto prossimo e non così distante, è

del tutto probabile che la identificazione del soggetto passivo possa assurgere a prova del requisito soggettivo, liberando il suo dante causa, nella qualifica alternata di fornitore o di cliente, dalle verifiche che oggi sono indicate dagli artt. 18 e 19 (rispettivamente, per lo status e per la qualità del soggetto passivo) del Reg. UE 282/2011. Insomma, un regime nel quale, si può riassumere, chi è munito di patente sappia veramente guidare. E questo risultato è possibile sotto la condizione che l’attribuzione della qualifica, in quanto ottrita, sia frutto di una valutazione pubblica ispirata a principi condivisi da parte delle Amministrazioni fiscali dell’Unione, in una parola, attraverso il rafforzamento e, perché no, la verticalizzazione in sede euro - unionale dei controlli ante e post”.

Traendo spunto dalle riflessioni in richiamo, appare in qualche modo sostenibile l’assunto secondo cui, alla luce delle modifiche apportate dalla Direttiva 2018/1910, una volta ottenuto dal cessionario il suo corretto numero identificativo IVA, al fornitore possa riferirsi una sorta di presunzione di liceità dell’operazione di cessione, imponendo in maniera ancor più netta e decisiva all’Amministrazione finanziaria, in caso di contestazione, l’onere di dimostrare non solo che l’operazione si inserisce in un contesto di frode IVA, ma, più specificatamente, che il fornitore era consapevole di ciò, ovvero, che non poteva non esserlo (15). In pratica, una volta ottenuto il corretto numero di identificazione, nei confronti del cedente può assumersi sotto certi aspetti come “aprioristicamente presunta” la buona fede che legittima, giustifica e, a questo punto, “rafforza” il diritto all’esenzione della cessione intracomunitaria, con il corollario che eventuali contestazioni potranno ritenersi fondate solo nel caso in cui emergano elementi da cui possa davvero sostenersi la inequivocabile consapevolezza del fornitore del fatto che la sua operazione

Note:

(13) Sul divieto di applicare una sanzione pari all’imposta dovuta su un’operazione che non ha generato alcun danno erariale si veda Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2019, causa C-712/17, con commento di M. Peirola, “Detrazione IVA in caso di operazioni inesistenti senza danno erariale”, in *il fisco* n. 22/2019, pagg. 1-2164.

(14) Il riferimento è a P. Centore, “Cessioni intraunionali esenti da IVA pur senza iscrizione al VIES - IVA - Forma e sostanza nell’esenzione IVA delle operazioni intraunionali”, cit.

Nota:

(15) Sul tema dell’onere della prova in caso di frodi IVA si veda F. Cazzorla, “Onere della prova “complesso” in capo al Fisco nelle frodi IVA di natura soggettiva - IVA - Il corretto inquadramento dell’onere della prova ‘plurifascio’ nelle frodi IVA soggettive non cancella la sua necessaria applicazione ponderata, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 2/2020, pag. 146.

Cessioni intracomunitarie

si inseriva nell'ambito di una operazione tesa alla frode dell'IVA (16).

In altri termini, l'obbligo previsto dal novellato articolo 138 potrebbe assumere un ruolo di garanzia e di tutela del fornitore che agisce in buona fede, blindando oltremodo il diritto all'esenzione, che, pertanto, in ipotesi patologiche potrebbe essere messo in discussione solo al cospetto di un impianto istruttorio e probatorio da parte del fisco ben strutturato e particolarmente attendibile, in linea, del resto, con le indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia (17). In fin dei conti, rivestendo il soggetto passivo il ruolo di collettore d'imposta, che riscuote il tributo IVA per conto del proprio Paese di appartenenza, appare lecito sostenere che nel momento in cui al cedente viene indicato il codice che identifica

la "patente di guida" attribuita al rispettivo cessionario dal relativo Stato membro, detto cedente possa fare legittimamente affidamento sulla bontà di tale comunicazione, o, meglio, sulla liceità (che si presume verificata) della condotta e della operatività del proprio acquirente.

Note:

(16) Sul tema sia consentito il rinvio a F. Falcone, "Solo la "inequivocabile" consapevolezza della fittizietà del fornitore legittima il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA", in questa *Rivista*, n. 2/2021, pag. 23.

(17) Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2008, Causa C-271/06, *Netto Supermarkt*, con commento di A. Mondini, "Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi", in *Rass. Trib.* n. 6/2008.