

Rimborsi IVA: per la Cassazione, identificazione diretta anche dopo il compimento delle cessioni

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 2756/2023, ha affermato che - ai fini della richiesta di rimborso IVA di soggetti non residenti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità - l'identificazione diretta può avvenire anche dopo il compimento dell'operazione, avendo natura meramente formale. Nel risolvere la controversia ad essi sottoposta, i giudici hanno assunto un atteggiamento evidentemente "sostanzialistico", giungendo alla conclusione che il tardivo assolvimento di un obbligo di natura pur sempre formale, quale è la c.d. identificazione diretta, non possa pregiudicare il rimborso dell'imposta assolta a monte, e, quindi, il rispetto del fondamentale principio della neutralità, una volta appurato che il soggetto istante non ha agito in maniera abusiva o fraudolenta.

Il rilevante sforzo ermeneutico manifestato dai giudici di vertice lascia davvero ben sperare in una futura produzione giurisprudenziale sempre più in linea con i principi unionali, così come autorevolmente interpretati ed indicati dalla Corte di Giustizia.

Riferimenti

Corte di cassazione, sent. 30 gennaio 2023, n. 2756

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis2

Con la sentenza n. 2756 del 30 gennaio 2023, la Corte di cassazione, Sezione tributaria, ha stabilito che, in tema di IVA, non osta alla richiesta di rimborso *ex art. 38-bis2* del D.P.R. 633/1972 l'effettuazione dell'identificazione diretta, da parte

dell'istante, solo dopo il compimento dell'operazione cui la richiesta stessa si riferisce, atteso che l'identificazione ha natura meramente formale, volta allo scopo di favorire il controllo da parte dell'Autorità, a condizione che l'Autorità stessa, nonostante l'inosservanza dell'obbligo di anticipata identificazione ai sensi degli artt. 17, comma 3, e 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 (inosservanza eventualmente soggiacente ad autonoma sanzione), sia messa nelle condizioni di verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali per la dovutezza del rimborso; la richiesta di rimborso non persegua finalità fraudolente od abusive; l'identificazione sia effettuata (tenuto conto delle peculiarità del caso concreto e delle giustificazioni che l'istanza abbia ritenuto di dare) entro un termine ragionevole (1). Nel risolvere la controversia ad essi sottoposta, i giudici della Corte di cassazione hanno assunto un atteggiamento evidentemente "sostanzialistico". Difatti, facendo proprio il principio stabilito dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 21 ottobre 2010, causa C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV, i giudici di vertice sono giunti alla conclusione che il tardivo assolvimento di un obbligo di natura pur sempre formale, quale è la c.d. identificazione diretta (2), non possa pregiudicare il rimborso dell'imposta assolta a monte, e, quindi, il rispetto del

Fabio Falcone - *Avvocato Specialista in Diritto Tributario, Doganale e della Fiscalità Internazionale in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

Note:

(1) Per un primo commento alla sentenza in esame di veda M. Peirolò, "Identificazione tardiva di non residente: ammesso il rimborso dell'IVA mediante il 'portale elettronico'", in *il fisco*, n. 8/2023, pag. 787.

(2) Disciplinata, a livello comunitario, dagli artt. 213 e 214 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, mentre, per quel che attiene alla disciplina interna, la normativa di riferimento è l'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972.

fondamentale principio della neutralità, una volta appurato che il soggetto istante non ha agito in maniera abusiva o fraudolenta.

Se, da un lato, è certamente apprezzabile lo sforzo ermeneutico compiuto dai giudici di legittimità, finalizzato ad “assicurare in ogni caso la conformità unionale del diritto interno” (3), dall’altro non può passare inosservato il fatto che con la sentenza in esame i giudici di vertice hanno ammesso il rimborso nelle modalità previste dall’art. 38-*bis*2, nonostante non vi fossero i presupposti per l’applicazione di tale specifico articolo di legge. In sentenza si legge che “non osta alla richiesta di rimborso *ex* D.P.R. n. 633/1972, art. 38-*bis*2, l’effettuazione della identificazione diretta, da parte dell’istante, solo dopo il compimento dell’operazione cui la stessa si riferisce”; in realtà, il rimborso ai sensi dell’art. 38-*bis*2 riguarda proprio quei soggetti non residenti in Italia, ma stabiliti in un altro Paese UE, che non hanno provveduto alla identificazione diretta in Italia, ovvero, alla nomina di un rappresentante fiscale; per cui quanto affermato in sentenza dai giudici di vertice appare non perfettamente in linea con il sistema normativo di riferimento. A ciò deve aggiungersi il fatto che ai giudici della Suprema Corte risulta “essere sfuggito” un particolare, che avrebbe impedito il riconoscimento del rimborso in contestazione, se non altro nelle forme di cui all’art. 38-*bis*2. Difatti, come opportunamente evidenziato da attenta dottrina, “non può non osservarsi come il diritto di rimborso chiesto dal soggetto stabilito in altro Stato UE non sia condivisibile nella misura in cui quest’ultimo, nel periodo di riferimento del rimborso, abbia effettuato operazioni attive, territorialmente rilevanti in Italia, diverse da quelle espressamente consentite dall’art. 38-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972, che sono, segnatamente, le operazioni per le quali il debitore d’imposta è il cessionario/committente italiano, le prestazioni di trasporto e le relative operazioni accessorie non imponibili ai sensi dell’art. 9 del D.P.R. n. 633/1972 e le operazioni effettuate ai sensi dell’art. 74-*septies* dello stesso D.P.R. n. 633/1972”. “Dalla descrizione dei fatti di causa si evince che l’istante non residente, nel periodo di rimborso, ha effettuato cessioni intracomunitarie di beni a partire dall’Italia in regime di non imponibilità di cui all’art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, che non essendo elencate tra le

operazioni ammesse, avrebbero dovuto portare la Suprema Corte ad escludere la restituzione dell’imposta pagata in rivalsa sugli acquisti” (4). Nonostante ciò, lo sforzo ermeneutico compiuto dai giudici di vertice e, quindi, la manifesta volontà di adeguarsi ai principi unionali, consente di sperare in una produzione giurisprudenziale sempre più “comunitariamente orientata”.

I fatti di causa

La controversia oggetto della sentenza in commento origina dal diniego alla richiesta di rimborso dell’IVA avanzata da una società (all’epoca dei fatti) avente sede in Portogallo, la quale, dopo aver assolto in dogana l’IVA per l’importazione di prodotti farmaceutici provenienti dagli Stati Uniti, provvedeva alla loro contestuale vendita nei confronti di soggetti aventi sede nel Regno Unito (in quel momento ancora appartenente all’Unione Europea), mediante cessioni che venivano qualificate come intracomunitarie.

Il provvedimento di diniego si basava sul fatto che la società istante, prima dell’effettuazione delle cessioni, non si era identificata in Italia ai sensi dell’art. 35-*ter*, D.P.R. n. 633 del 1972, né aveva ivi nominato un rappresentante fiscale, secondo quanto previsto dall’art. 17, comma 2 del medesimo decreto. In effetti, all’atto delle importazioni, nel 2015, la società istante aveva la propria sede in Portogallo e non aveva ancora aperto una partita IVA in Italia, essendosi solo in seguito, nel 2016, quivi trasferita e identificata.

La società adiva la (allora) Commissione tributaria provinciale di Pescara, la quale annullava il provvedimento di diniego, ritenendo che la tardiva identificazione del soggetto non residente non potesse pregiudicare l’esercizio di diritti sostanzialmente connessi con l’attività d’impresa, a nulla rilevando l’inadempimento di obblighi formali. La sentenza di primo grado veniva integralmente riformata in appello, atteso che secondo i giudici del gravame la ricorrente aveva posto in essere un’operazione attiva in Italia, rendendosi debitrice d’imposta, senza però aver assolto al correlativo obbligo di

Note:

(3) Così si legge espressamente nella sentenza in commento.

(4) M. Peirola, *Identificazione tardiva di non residente: ammesso il rimborso dell’IVA mediante il “portale elettronico”*, cit.

pagamento, con la duplice conseguenza che l'Erario non aveva incassato il dovuto e che la mancata applicazione dell'IVA italiana ai cessionari del Regno Unito aveva altresì comportato per essi un risparmio pari all'imposta non addebitata.

Si giungeva, così, dinanzi alla Suprema Corte, la quale, con la pronuncia in commento, innanzitutto rilevava l'erroneità della sentenza di secondo grado laddove non aveva ricondotto le operazioni effettuate dalla ricorrente nell'alveo delle cessioni a titolo oneroso di cui all'art. 41, comma 1, lett. a), D.L. n. 331/1993, che afferma la non imponibilità delle "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..."; in secondo luogo, per quel che più rileva, dichiarava l'erroneità della pronuncia impugnata nel punto in cui aveva statuito la necessità della previa identificazione diretta ovvero della nomina del rappresentante fiscale per l'ottenimento del rimborso IVA, non rilevando a tal fine l'identificazione diretta effettuata successivamente - come nel caso in esame - all'effettuazione delle operazioni.

Come anticipato, la Corte di cassazione si è riportata alla costante interpretazione degli artt. 213 e 214 della Direttiva 2006/112/CE accolta dalla CGUE, secondo la quale l'identificazione diretta rappresenta un adempimento che riveste comunque una valenza formale, e, pertanto, non tale da pregiudicare o compromettere la neutralità tipica dell'IVA, precludendo il rimborso dell'imposta assolta a monte per il compimento di operazioni imponibili (a valle) comunque rilevanti ai fini del tributo IVA.

La stessa Cassazione ha tuttavia evidenziato i limiti - anch'essi mutuati dalla produzione giurisprudenziale della CGUE in materia di detrazione IVA - da non oltrepassare per affermare la dovutezza del rimborso IVA anche qualora il richiedente abbia effettuato tardivamente l'identificazione diretta ovvero la nomina del rappresentante fiscale; in particolare:

- 1) porre l'Autorità nelle condizioni di verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali per la debenza del rimborso;
- 2) assenza del perseguimento di finalità fraudolente od abusive con la richiesta di rimborso;

- 3) effettuazione dell'identificazione (tenuto conto delle peculiarità del caso concreto e delle giustificazioni che l'istanza abbia ritenuto di dare) entro un termine ragionevole.

Ebbene, i principi affermati nella sentenza in commento sono assolutamente apprezzabili e condivisibili; tuttavia, mal si attagliano alla disciplina del rimborso IVA regolata dall'art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

Sulla "irrilevanza" della identificazione diretta in caso di rimborso ex art. 38-bis2

Dalla sentenza in esame si può ricavare un principio base corretto, applicabile in via generalizzata, secondo il quale l'identificazione diretta di cui all'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, quand'anche avvenuta tardivamente, non può precludere il diritto al rimborso dell'IVA assolta a monte per il compimento di operazioni imponibili o che comunque non escludono il diritto a detrazione, purché il soggetto istante non abbia agito con intenti fraudolenti, e provveda in tempi ragionevoli alla identificazione inizialmente omessa.

Tuttavia, ed è bene chiarirlo, tale assunto riguarda il caso in cui un soggetto avente sede in un altro Paese membro decida di assolvere direttamente in Italia, seguendo le regole per così dire ordinarie (applicate anche dai soggetti ivi stabiliti), gli adempimenti connessi alle operazioni (attive e passive) ivi effettuate.

Al contrario, tale principio non può essere riferito al soggetto stabilito in un altro Paese membro, che decida di chiedere ed ottenere il rimborso dell'IVA assolta in Italia attraverso il c.d. portale elettronico, ai sensi dell'art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, la cui applicazione non è ammessa laddove l'istante abbia agito per il tramite del rappresentante fiscale, o sfruttando la posizione IVA acquisita ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate (5) ha condivisibilmente precisato "(...) che la nomina di un rappresentante fiscale non precluda al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso IVA mediante la procedura del portale elettronico, purché ne ricorrano le condizioni ed in assenza di

Nota:

(5) Cfr. risposte ad interpello dell'Agenzia delle entrate 9 maggio 2022, n. 248 e 20 maggio 2021, n. 359.

cause ostative all'erogazione dello stesso come individuate dall'art. 38-bis2 del Decreto IVA". "È necessario, tuttavia" - afferma l'Amministrazione finanziaria - "che le fatture di acquisto la cui IVA è richiesta a rimborso tramite il 'portale elettronico': - siano intestate alla partita IVA del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare il portale per ottenere il rimborso dell'IVA relativa alle fatture passive intestate alla partita IVA italiana); - non confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale".

Le indicazioni testé richiamate erano già state fornite dall'Agenzia delle entrate con la risposta n. 339 pubblicata l'11 settembre 2020 nell'apposita Sezione del portale ufficiale (6), resa ad un soggetto non residente identificato direttamente in Italia, al quale è stata negata la possibilità di aderire alla procedura del rimborso prevista dall'art. 38-bis2 del Decreto IVA, fondando tale preclusione "non sulla circostanza, evidenziata dall'istante, di essere identificato direttamente in Italia ai fini IVA, ma, piuttosto perché, presentando, come affermato, una dichiarazione con la partita IVA italiana, ha di fatto operato egli stesso la scelta circa la modalità 'fisiologica' di erogazione del rimborso IVA (art. 38-bis del decreto citato)" (7).

In pratica, come chiarito dalla giurisprudenza comunitaria (8), e confermato da quella di legittimità (9), in materia di IVA, il diritto al rimborso in favore di soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri UE senza stabile organizzazione in Italia, non può essere negato nelle forme di cui all'art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, quand'anche i suddetti soggetti abbiano nominato un rappresentante fiscale, ovvero, abbiano provveduto alla c.d. identificazione diretta, non potendo equipararsi la nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta ad un "centro di attività stabile".

Sul punto rileva quanto chiarito dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 6 febbraio 2014, causa C-323/12. In tale sede, i giudici comunitari hanno precisato che "l'art. 1 dell'Ottava Direttiva (10) prevede, in sostanza, due condizioni cumulative che devono essere soddisfatte affinché un soggetto passivo possa essere considerato come non residente all'interno del Paese, e dunque beneficiare del diritto al rimborso in virtù dell'art. 2 di tale Direttiva. Da un lato, il soggetto passivo in

questione non deve disporre di alcun centro di attività nello Stato membro nel quale cerca di ottenere tale rimborso. Dall'altro, non deve aver effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino localizzate in tale Stato membro, ad eccezione di talune prestazioni di servizi specificate".

In particolare, secondo la Corte, "il fatto che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro disponga di un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro non può essere equiparato all'acquisizione di un centro di attività in tale Stato membro ai sensi dell'art. 1 dell'Ottava Direttiva"; in altri termini, "la mera nomina di un rappresentante fiscale non è sufficiente a ritenere che il soggetto passivo in questione disponga di una struttura dotata di un sufficiente grado di stabilità e di un personale proprio incaricato della gestione delle proprie attività economiche".

Nella sostanza, il soggetto non residente, sebbene identificato o munito di rappresentante fiscale, può ottenere il rimborso dell'imposta assoluta in Italia anche attraverso il metodo di cui all'art. 38-bis2, a condizione, tuttavia, "che le fatture di acquisto la cui IVA è richiesta a rimborso tramite il portale elettronico:

- siano intestate alla partita IVA del soggetto non residente;
- non confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale" (11).

Ne consegue che il principio affermato dai giudici di vertice nella sentenza in esame, sebbene corretto ed apprezzabile in sé, non avrebbe dovuto essere applicato al caso di specie, in cui si controverteva, stando almeno al testo della sentenza, di un rimborso avanzato ai sensi dell'art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, ossia, attraverso un metodo

Note:

(6) www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli.

(7) Così l'Agenzia delle entrate nella risposta n. 339 pubblicata l'11 settembre 2020.

(8) Cfr. CGE, sent. 6 febbraio 2014, causa C-323/12.

(9) Cfr. ordinanza 8 ottobre 2020, n. 21684.

(10) Direttiva 79/1072.

(11) Cfr. risposte ad interpello dell'Agenzia delle entrate 9 maggio 2022, n. 248 e 20 maggio 2021, n. 359.

“incompatibile” con l’identificazione diretta, nonché con la nomina di un rappresentante fiscale.

Si è già avuto modo di evidenziare che, stando alla descrizione dei fatti di causa, risulta che l’istante non residente, nel periodo di rimborso, ha effettuato cessioni intracomunitarie di beni a partire dall’Italia in regime di non imponibilità di cui all’art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, ossia,

operazioni che impedivano la richiesta di rimborso ai sensi dell’art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972. Sarebbe stato più logico attendersi da parte dell’Erario il rigetto dell’istanza di rimborso avanzata secondo i metodi ordinari da parte di un non residente, poiché identificatosi in Italia solo dopo l’effettuazione delle operazioni che avevano generato tale richiesta di rimborso. In questo caso la soluzione offerta dai giudici di legittimità sarebbe risultata ineccepibile e particolarmente in linea con gli insegnamenti dei giudici comunitari. Mentre, come visto, sebbene il principio in quanto tale sia assolutamente condivisibile, non pare tuttavia aderente al caso di specie, avente ad oggetto una richiesta di rimborso ai sensi dell’art. 38-bis2, per il quale la tardiva identificazione non può avere nessuna rilevanza, dato che la sua applicazione non è ammessa laddove il non residente abbia agito mediante il rappresentante fiscale o utilizzando la posizione IVA acquisita ai sensi dell’art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Sull’apprezzabile e “ben augurante” atteggiamento sostanzialistico della Corte di legittimità

Come anticipato, resta comunque di considerazione l’approccio sostanzialistico manifestato dai giudici di legittimità, finalizzato alla tutela della neutralità dell’IVA, vale a dire del principio cardine che regola l’applicazione di tale tributo.

Difatti, nel caso oggetto della sentenza in esame, stando alla corretta applicazione della normativa di riferimento, il non residente avrebbe dovuto identificarsi in Italia, provvedendo alla formalizzazione della cessione intracomunitaria effettuata dopo aver

OSSERVAZIONI

Il principio affermato dai giudici di vertice nella sentenza in esame, sebbene corretto ed apprezzabile in sé, non avrebbe dovuto essere applicato al caso di specie, in cui si controverteva, stando almeno al testo della sentenza, di un rimborso avanzato ai sensi dell’art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, ossia, attraverso un metodo “incompatibile” con l’identificazione diretta, nonché con la nomina di un rappresentante fiscale.

importato la merce dagli Stati Uniti, chiedendo quindi il rimborso dell’IVA assolta a monte, non già ai sensi dell’art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, bensì secondo le modalità per così dire “ordinarie” (12).

In questa ipotesi, la tardiva identificazione, come correttamente affermato dai giudici di vertice nella sentenza in commento, non avrebbe dovuto incidere sul sostanziale diritto al rimborso reclamato dal non residente, attesa la rilevanza meramente formale della citata identificazione.

A tal riguardo, appare apprezzabile il richiamo fatto dai giudici di vertice alla sentenza della Corte di Giustizia del 21 ottobre 2010, causa C-385/09.

In tale arresto i giudici della CGE si sono occupati di una fattispecie analoga a quella oggetto del presente procedimento, atteso che la causa principale verteva, come ricordato al par. 24, “sulla questione se la (contribuente) abbia il diritto di detrarre l’IVA versata in occasione dell’acquisto in Lituania di beni che sono stati esportati in Stati terzi, dato che essa non si era identificata in Lituania come soggetto passivo IVA al momento di tali operazioni commerciali”. La Corte di Giustizia, premesso che “gli Stati membri possono limitare il diritto alla detrazione dell’IVA solo nei casi espressamente previsti dalla Direttiva 2006/112” (cfr. nuovamente il par. 24), ha affermato con chiarezza che “l’identificazione prevista all’art. 214 della Direttiva 2006/112, al pari degli obblighi di cui all’art. 213 di quest’ultima (...), non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l’imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo” (par. 50), ragion per cui “non si può impedire ad un soggetto passivo IVA di esercitare il proprio diritto alla detrazione in quanto non si sarebbe registrato ai fini dell’IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell’ambito della sua attività imponibile” (par. 51).

Nota:

(12) Sulle modalità di rimborso da parte dei non residenti si veda F. D’Alfonso, “Operazioni effettuate da soggetti non residenti: obblighi e procedure”, in *Guida alla Fatturazione*, n. 7-8/2020, pag. 9.

Tale principio, sebbene espressamente riferito alla detrazione dell'IVA, a fronte di argomentazioni evidentemente replicabili, in quanto imperniata sulla neutralità in sé dell'imposta (che costituisce pietra angolare della relativa disciplina), risulta agevolmente applicabile anche in tema di rimborso. Il principio riposa in definitiva - come la Corte di Giustizia ha precisato in successive pronunce - sulla regola della prevalenza dei requisiti sostanziali, quand'anche il soggetto passivo si sia reso responsabile dell'inosservanza di taluni requisiti formali, a meno che questa inosservanza abbia prodotto l'effetto di impedire l'acquisizione della prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (13).

Pertanto, si può affermare che la soluzione offerta dai giudici di legittimità nel caso in esame appare sostanzialmente condivisibile, sebbene, da un punto di vista procedurale, la società ricorrente non avrebbe avuto diritto al rimborso dell'IVA assolta all'importazione, atteso che la relativa istanza era stata avanzata secondo modalità non applicabili nel caso di specie.

A questo punto si è portati a pensare che i giudici di vertice abbiano voluto "superare" l'errore procedurale commesso dal contribuente, avendo constatato la sua buona fede e la liceità della sua operatività, e, per quel che più conta, avendo compreso che, di fronte al diniego del rimborso, il ricorrente sarebbe risultato definitivamente inciso da un tributo del quale, "fisiologicamente", non avrebbe dovuto sopportare il peso.

Per cui il rilevante sforzo ermeneutico manifestato dai giudici di vertice lascia davvero ben sperare in una futura produzione giurisprudenziale sempre più in linea con i principi unionali, così come autorevolmente interpretati ed indicati dalla Corte di Giustizia.

L'atteggiamento garantista manifestato dai giudici di vertice rileva particolarmente in tema di rimborso a soggetti non residenti, atteso che quest'ultimo, attualmente, prevede (obbligatoriamente) l'inoltro della relativa istanza in via telematica.

Può accadere, quindi, che il *file* contenente l'istanza risulti illeggibile, sebbene tempestivamente inviato. In tal caso, anche alla luce dell'insegnamento appena delineato, appare evidente che un eventuale diniego basato sulla illeggibilità di detto *file*, addirittura facendo derivare da essa l'inesistenza dell'istanza stessa e quindi il mancato

rispetto del termine di decadenza previsto dall'art. 15 della Direttiva 2008/9/CE, risulterebbe oltremodo illegittimo, specie se di detta illeggibilità il soggetto istante non avesse avuto modo di rendersene conto. A ben vedere, in simili circostanze l'Autorità fiscale competente, nel pieno rispetto dei basilari principi comunitari retro rilevati, dovrebbe contattare il contribuente interessato, chiedendogli di inviare un nuovo *file*, o comunque di riprodurre in altro modo i documenti contenuti nel *file* risultato illeggibile, non potendo certamente ammettersi l'ipotesi che la violazione della neutralità dell'IVA possa dipendere da un difetto di natura per così dire tecnica o tecnologica, magari nemmeno attribuibile al soggetto richiedente, la cui condotta diligente, ossia, il rispetto del termine di decadenza di cui al citato art. 15, risulta comunque evidente e documentata *per tabulas* (14).

In pratica, la sentenza in esame consente di affermare che anche per la Corte di legittimità, così come per la Corte di Giustizia, ai fini IVA occorre garantire il sostanziale rispetto della neutralità tipica del tributo IVA, cercando di superare, laddove possibile, eventuali inadempimenti o irregolarità di carattere formale.

Osservazioni conclusive

Lo sforzo ermeneutico emerso dalla sentenza in commento offre l'occasione per augurarsi un allineamento da parte della Corte di cassazione anche alle indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia in tema di frodi IVA. Come già rilevato in un precedente articolo (15), la Corte di Giustizia, con la sentenza del 1° dicembre 2022, emessa nella causa C-512/21 (Aquila Part), ha fornito delle vere e proprie linee guida sui presupposti e sulle condizioni affinché una Autorità tributaria possa

Note:

(13) Cfr. Corte Giustizia, 7 marzo 2018, in causa C-159/1, Întreprinderea Individuala Dobre M. Marius, par. 35; Id., 28 luglio 2016, in causa C-332/15, Astone, par. 45 e 46; Id., 9 luglio 2015, Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean, par. da 58 a 63; Id., 11 dicembre 2014, in causa C-590/13, Idem Laboratories Italia, par. da 36 a 40.

(14) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, "Rimborso dell'IVA pagata in un altro Stato membro", in questa *Rivista*, n. 1/2022, pag. 18.

(15) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, "Frodi IVA: la CGE chiarisce (definitivamente) che il cessionario non ha oneri investigativi", in questa *Rivista*, n. 2/2023, pag. 7.

negare il diritto a detrazione al cessionario che, suo malgrado (vale a dire in maniera non intenzionale), sia rimasto coinvolto in una frode IVA (16). Ebbene, ci si augura che in sede di legittimità si tengano in debita considerazione dette linee guida, così da evitare che il cessionario IVA in buona fede sia costretto a rispondere delle condotte fraudolente di terzi, a causa della mancata attivazione di controlli e di verifiche che assolutamente non gli competono (17).

Note:

(16) Sulla sentenza emessa dalla CGE nella causa C-512/21, si veda anche C. De Ieso, “L’evoluzione della giurisprudenza UE sui rimedi sanzionatori contro le frodi IVA”, in *Corr. Trib.*, n. 1/2023, pag. 74.

(17) A tal riguardo, rileva quanto affermato al punto 50 della sentenza emessa nella causa C-512/21 dai giudici della CGE, secondo i quali “l’Autorità tributaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti a tale Autorità”.