

La ratio sta nell'evitare le frodi

In assenza di rischi, la pretesa impositiva del paese di origine non sembra essere giustificata

L'Iva che il fornitore dei beni oggetto di cessione intracomunitaria deve addebitare al cliente soggetto passivo non iscritto al Vies non è quella "giusta": tale cessione, benché non esentabile dall'imposta nel paese di partenza dei beni, dà comunque luogo a un acquisto intracomunitario tassabile nel paese di arrivo. Questo significa che lo stato membro di arrivo ha diritto di pretendere l'imposta e che sorgerà il problema di rettificare l'imposizione avvenuta nel paese di origine in applicazione dell'art. 138 della direttiva Iva. Come osservato nella pagina precedente, infatti, le nuove condizioni che la direttiva 1910 del 2018 ha inserito in tale articolo ai fini dell'esenzione della cessione intracomunitaria (valida partita Iva del cessionario e dichiarazione intrastat del cedente) non interferiscono con la nozione di cessione/acquisto intraUe né con il principio di tassazione a destinazione degli scambi B2B.

Tali condizioni mirano invece esclusivamente a garantire il sistema unionale contro le frodi all'Iva nelle cessioni intracomunitarie, assicurando che vi sia comunque una tassazione, fornendo al paese del fornitore una base giuridica certa per esigere l'imposta laddove vi sia il rischio che questa non venga assolta nel paese del cessionario.

In questa ottica, si può sostenere che ove tale rischio non sussista, per esempio perché si ha la prova che il cessionario non iscritto al Vies ha assolto regolarmente l'Iva sull'acquisto intracomunitario, il paese di partenza dei be-

ni non possa recuperare "a posteriori" in capo al cedente l'imposta da questi non addebitata, facendo valere l'inapplicabilità dell'esenzione in forza dell'art. 138: a una siffatta pretesa, infatti, osterebbe il principio di prevalenza della sostanza sulla forma elaborato dalla giurisprudenza unionale (e recepito dalla Corte di cassazione). Sotto questo aspetto, quindi, le predette condizioni, ancorché qualificate "sostanziali" dalle stesse istituzioni dell'Ue ancor prima dell'Agenzia delle entrate, retrocedono al rango di formalità, l'inosservanza delle quali può essere sanzionata, ma non dare luogo a pretese d'imposta sostanzialmente ingiustificate.

Indicazioni chiare in tal senso si traggono, per esempio, dalla sentenza 20 giugno 2018, C-108/17, nella quale la Corte di giustizia, in relazione all'art. 143, par. 1, lett. d), della direttiva Iva, che esenta dall'imposta le importazioni di beni destinati a proseguire verso un altro stato membro in esecuzione di una cessione intracomunitaria, ha dichiarato che la condizione, prevista dal successivo par. 2, che l'importatore comunichi all'autorità doganale il numero identificativo Iva dell'acquirente (o destinatario) della successiva cessione intracomunitaria non può, nonostante il tenore letterale della norma, essere considerata un requisito sostanziale dell'esenzione. Pertanto, qualora sussista il presupposto sostanziale, rappresentato dalla successiva cessione intracomunitaria, e non ricorrano situazioni fraudolente o abusive, l'esenzione dell'importazione va ri-

conosciuta anche in difetto della predetta "condizione", circostanza che potrà essere punita dagli stati membri con sanzioni proporzionate, ma non può, in base al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, pregiudicare il diritto all'esenzione.

Appare pacifico ritenere che il cessionario soggetto passivo "non Vies" sia comunque tenuto ad assolvere l'Iva sull'acquisto intracomunitario, anche nel caso in cui il cedente, avendo riscontrato l'assenza delle nuove condizioni per l'esenzione previste dall'art. 138, abbia assoggettato l'operazione all'imposta nel paese di origine. Deve quindi considerarsi superata, a nostro avviso, la diversa posizione assunta tempo addietro dall'Agenzia delle entrate, in particolare nella risoluzione n. 42/2012, secondo cui qualora un soggetto passivo italiano non iscritto al Vies effettui un acquisto da soggetto passivo comunitario, tale acquisto non configurerebbe una operazione intracomunitaria, per cui l'Iva non sarebbe dovuta in Italia, bensì nel paese del fornitore, ragion per cui l'acquirente italiano non dovrebbe procedere all'integrazione della fattura del fornitore e alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti.

Il diritto del paese di destinazione di esigere l'imposta sull'acquisto intracomunitario posto in essere da un soggetto passivo (anche se non iscritto al Vies, o addirittura se non titolare di partita Iva) è confermato anche dall'art. 16 del regolamento Ue n. 282/2011, secondo cui il diritto dello stato membro di arri-



vo dei beni di sottoporre a imposizione l'acquisto intracomunitario non è pregiudicato dal trattamento applicato all'operazione nello stato membro di partenza. Il rimedio all'eventuale doppia imposizione non può che consistere nella rettifica della tassazione all'origine, da attuarsi, di regola, a cura del fornitore, il quale emetterà una fattura correttiva (nota di variazione), secondo le disposizioni dell'ordinamento interno, per recuperare dall'erario l'imposta indebita e restituirla al cessionario.

È da escludere, invece, che quest'ultimo possa far valere un diritto al rimborso nei confronti dell'autorità fiscale dello stato membro della cessione ai sensi della direttiva

2008/9, il cui articolo 4 espressamente esclude dalla procedura di rimborso ai non residenti gli importi dell'Iva indebitamente fatturati e gli importi dell'Iva che sono stati fatturati per le cessioni di beni che siano, o possano essere esenti, ai sensi dell'art. 138, oppure dell'articolo 146, par. 1, lettera b) della direttiva Iva.

Secondo la giurisprudenza della Corte, la possibilità che il cessionario si rivolga direttamente all'autorità fiscale del paese del cedente dovrebbe tuttavia ammettersi, in via eccezionale, sulla base del principio di effettività, nel caso in cui risultasse impossibile o eccessivamente difficile ottenere la restituzione del tributo dal fornitore.

— © Riproduzione riservata — ■

Nelle prestazioni di servizi viene meno il diritto di recuperare l'imposta

Occorre chiedersi se la validazione del numero identificativo nel sistema Vies sia necessaria anche ai fini della dimostrazione dello status di soggetto passivo del committente di prestazioni di servizi generiche oggetto di scambio intracomunitario e, di conseguenza, se il fornitore del servizio stabilito nel paese membro A, per poter fatturare senza l'addebito dell'Iva la prestazione al committente soggetto passivo stabilito nel paese B, debba acquisire da quest'ultimo un numero di partita Iva valido al Vies.

Le disposizioni del regolamento Ue n. 904/2010, che istituiscono e disciplinano lo scambio di informazioni sia per le cessioni che per le prestazioni di servizi intraUe, indurrebbero a rispondere affermativamente, come peraltro sostenuto a suo tempo dall'Agenzia delle entrate in occasione dell'introduzione del regime autorizzatorio di cui all'art. 27 del d.l.n. 78/2010.

Si è però del parere che la risposta corretta sia negativa.

Bisogna premettere che, diversamente dalle cessioni intracomunitarie, nelle prestazioni di servizi la questione del numero identificativo del committente non attiene all'applicabilità dell'esenzione all'operazione da parte del fornitore, bensì al paese Ue in cui la prestazione deve considerarsi localiz-

zata, ossia al cosiddetto presupposto territoriale. In tale ambito, non esiste nella direttiva una disposizione simile a quella dell'art. 138 sulle cessioni. Recentemente, la Corte di giustizia, nella sentenza 27 ottobre 2022, C-641/21, dopo avere delineato chiaramente le differenze di inquadramento e di disciplina tra le due categorie di operazioni, ha precisato che, diversamente che per le cessioni intracomunitarie, nel caso di prestazioni di servizi scambiate tra soggetti passivi di stati membri diversi, il paese del prestatore non ha alcuna legittimazione ad avanzare pretese impositive, neppure nel caso di sospetto di frode all'Iva, perché non ha alcuna competenza sull'operazione, localizzata nel paese del committente ai sensi dell'art. 44 della direttiva.

La validazione Vies del numero identificativo, in relazione alle prestazioni di servizi, non potrebbe quindi giustificarsi nell'ottica di verificare l'affidabilità del committente; ai fini della localizzazione dell'operazione, è necessario e sufficiente che quest'ultimo sia un soggetto passivo dell'imposta, ossia che eserciti un'attività economica ai sensi dell'art. 9 della direttiva Iva.

La questione che si pone riguarda le modalità di accertamento del-

lo status del soggetto passivo del committente da parte del prestatore. Nel considerando n. 18 del regolamento Ue n. 282/2011 si legge che "...al fine di determinare lo status di soggetto passivo del destinatario, è opportuno stabilire gli elementi giustificativi che il prestatore deve ottenere dal destinatario". L'art. 18, par. 1, di tale regolamento prevede quindi che, salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può ritenere che il committente comunitario sia un soggetto passivo se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero di identificazione Iva, qualora ottenga conferma di validità del numero stesso, nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti "conformemente all'articolo 31 del regolamento (CE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010"; qualora il destinatario informi il prestatore di non avere ancora ricevuto tale numero, questi potrà basarsi su qualsiasi altra prova attestante lo status di soggetto passivo, effettuando una verifica di ampiezza ragionevole circa l'esattezza delle informazioni ottenute dal destinatario.

Il tenore di queste disposizioni indurrebbe a ritenere che, anche ai fini in esame, lo status del committente debba essere accertato mediante il numero identificativo

validato al Vies, con la conseguenza che, in difetto di tale condizione, il destinatario, ancorché soggetto passivo, non dovrebbe essere ritenuto tale e la prestazione dovrebbe essere localizzata nel paese del fornitore.

Questa conclusione, tuttavia, non sembra accettabile, poiché avrebbe l'effetto di stabilire il luogo della prestazione in contrasto con l'art. 44 della direttiva Iva; essa, inoltre, sembra contraddetta dal par. 2 del citato art. 18, il quale, nel prevedere che il prestatore può considerare il destinatario stabilito nell'Ue come "non soggetto passivo" qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione, fa tuttavia salvo il caso in cui il prestatore "disponga di informazioni contrarie", preservando in tal modo la corretta localizzazione della prestazione nel paese di destinazione qualora il prestatore sia comunque in possesso di informazioni attestanti che il committente è un soggetto passivo. In definitiva, si ritiene che, ai fini della localizzazione delle prestazioni di servizi generiche, il destinatario soggetto passivo debba essere considerato tale anche se è titolare di un numero identificativo non validato al Vies.

— © Riproduzione riservata — ■