

Fisco - Nelle cessioni intraUe, l'esenzione è agganciata alla validità del Vies. I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sulla portata del requisito del numero identificativo Iva

Ricca da pag. 8

Lo precisa l'Agenzia delle entrate sulla portata del requisito del numero identificativo Iva

Cessioni intraUe, esenzione agganciata alla validità del Vies

Pagine a cura

DI FRANCO RICCA

Se la partita Iva dell'acquirente non risulta valida nel sistema Vies, il fornitore deve addebitare l'Iva sulla cessione intracomunitaria. Questo per effetto delle modifiche apportate alla normativa unionale dalla direttiva 1910 del 2018, recepite in Italia con il dlgs n. 192/2021. Resta fermo che l'acquirente, essendo comunque un soggetto passivo d'imposta, non può essere considerato un privato consumatore ai fini della normativa sulle vendite intracomunitarie a distanza. Queste precisazioni, fornite dall'Agenzia delle entrate nella recente risposta a interpello n. 230/2023, riportano sotto i riflettori la questione della portata del requisito del numero identificativo Iva nell'ambito della disciplina sugli scambi intracomunitari, solo per certi aspetti risolta dalla citata direttiva 1910.

Inuovi requisiti per l'esenzione della cessione intraUe. Prima delle modifiche, l'articolo 138, par. 1, della direttiva Iva prevedeva l'esenzione delle cessioni di beni spediti o trasportati da uno stato membro all'altro, effettuate da un soggetto passivo nei confronti di un altro soggetto passivo (o di un ente non soggetto passivo) che agisce in quanto tale in uno stato membro diverso da quello di partenza dei beni. Allo scopo di permettere agli stati membri una più efficace azione di contrasto delle frodi, la direttiva 2018/1910 ha subordinato la concessione dell'esenzione alle seguenti due condizioni:

a) che il cessionario sia identificato ai fini Iva in uno stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto o la spedizione dei beni e abbia comunicato tale numero di identificazione al cedente;

b) che il cedente abbia rispettato l'obbligo di indicare la cessione

nell'elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (modello Intrastat), a meno che egli non possa debitamente giustificare l'inosservanza di tale obbligo secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

Queste novità sono state trasfuse nell'ordinamento nazionale con il comma 2-ter dell'articolo 41 del dl n. 331/93, aggiunto dal dlgs n. 192/2021, secondo il quale "le cessioni di cui al comma 1, lettera a), e al comma 2, lettera c), costituiscono cessioni non imponibili a condizione che i cessionari abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito da un altro stato membro e che il cedente abbia compilato l'elenco di cui all'articolo 50, comma 6, o abbia debitamente giustificato l'incompletezza o mancata compilazione dello stesso".

Per effetto, quelli che prima erano considerati requisiti formali della cessione intracomunitaria sembrerebbero essere divenuti condizioni sostanziali. Né la direttiva 1910, né tantomeno le norme di recepimento hanno però modificato la nozione di cessione intracomunitaria e quella, speculare, di acquisto intracomunitario, fondamentali e funzionali al rispetto del principio di tassazione degli scambi intraunionali B2B nel paese membro di destinazione dei beni: principio che si rende applicabile alle cessioni a titolo oneroso poste in essere tra soggetti passivi, realizzate mediante trasferimento fisico dei beni da un paese membro all'altro, a prescindere dal fatto che risultino o meno soddisfatti ulteriori requisiti (quali quelli aggiunti dalla direttiva 1910), diversi da quelli insiti nella nozione di cessione-acquisto intraUe (esistenza di una cessione a titolo oneroso, trasferimento dei beni tra due paesi membri, soggettività passiva delle parti).

I requisiti "sostanziali" ag-

giunti dalla direttiva 1910 non interferiscono dunque con la predetta nozione e non possono pregiudicare il principio di tassazione nel paese di destinazione, ma condizionano esclusivamente la "concessione" dell'esenzione alla cessione intracomunitaria da parte dello stato membro di partenza dei beni: se il cessionario non comunica al cedente un numero identificativo rilasciato da un paese membro diverso da quello di partenza dei beni, infatti, il cedente non è legittimato (o, per lo meno, così parrebbe) ad applicare il trattamento di esenzione (non imponibilità, nell'ordinamento interno) previsto per le cessioni intracomunitarie, sicché deve addebitare l'Iva al cessionario (con le possibili conseguenze di cui si dirà nella pagina successiva).

Sin qui quello che si può desumere direttamente dalle disposizioni della direttiva e della normativa nazionale di attuazione.

Ma c'è di più. Com'è noto, gli stati membri, con l'appoggio della Commissione europea e sulla base delle disposizioni sulla cooperazione tra amministrazioni nel contrasto delle frodi, contenute nel regolamento n. 904/2010, hanno di fatto istituito, accanto al numero identificativo previsto dall'art. 214 della direttiva, un livello ulteriore di identificazione dei soggetti passivi ai fini degli scambi intracomunitari, ossia la validazione del predetto numero nella banca dati Vies, a cura dell'autorità fiscale che lo ha rilasciato (meccani-



smo attuato in Italia con il regime autorizzatorio introdotto dall'art. 27 del dl n. 78/2010). Si potrebbe dire che il numero identificativo dimostra la qualifica di soggetto passivo, mentre la validazione del numero al Vies attesta l'affidabilità del soggetto stesso, ai fini dell'effettuazione delle operazioni intracomunitarie, secondo il giudizio dell'amministrazione competente.

Va ricordato, in proposito, che anteriormente alle modifiche apportate dalla direttiva 1910 del 2018 (che nulla dicono in ordine alla validazione Vies), la Corte di giustizia, nella sentenza 9 febbraio 2017, causa C-21/16, dopo avere ribadito che il numero identificativo mira ad agevolare la determinazione dello stato membro del consumo, al quale spetta l'imposta, ha riconosciuto che anche l'iscrizione al sistema Vies dei soggetti passivi che realizzano operazioni intraUe presenta un'indubbia importanza ai fini del controllo di tali operazioni e risponde all'esigenza degli stati membri di disporre "di una banca dati elettronica contenente un registro delle persone cui essi hanno attribuito numeri di identificazione Iva". Tuttavia, ha osservato che né l'art. 138 della direttiva né la giurisprudenza menzionano, tra le condizioni sostanziali di una cessione intraUe, l'obbligo per l'acquirente di disporre di un numero di identificazione Iva "né, a maggior ragione, l'obbligo che quest'ultimo sia registrato ai fini della realizzazione di operazioni intracomunitarie e sia iscritto al sistema Vies". Pertanto, sia il numero di partita Iva, sia l'iscrizione al Vies, non costituiscono condizioni sostanziali per l'esenzione Iva della cessione intraUe, ma soltanto requisiti formali che non possono mettere in discussione il diritto all'esenzione qualora sussistano i presupposti sostanziali, salvo che ricorra una di queste due eccezioni:

- il soggetto passivo ha partecipato intenzionalmente a una fro-

de fiscale, oppure non ha adottato tutte le misure che poteva ragionevolmente adottare per non prendere parte alla frode commessa dalla controparte;

- la violazione formale ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

In conclusione, gli artt. 138 e 131 della direttiva non consentono che l'autorità fiscale "neghi l'esenzione dall'Iva 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 Iva valido per le operazioni in tale stato, non è iscritto al sistema Vies e non è assoggettato a un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari, allorché non esiste alcun serio indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali dell'esenzione".

In questo contesto, nella citata risposta 230/2023 l'Agenzia delle entrate, dopo avere rilevato che, a seguito dell'introduzione del nuovo comma 2-ter dell'art. 41 del dl 331/93, la comunicazione di un numero di identificazione Iva valido diventa una condizione sostanziale per la non imponibilità della cessione intracomunitaria, per quanto concerne specificamente la questione della validazione del numero al sistema Vies osserva che, come chiarito dalla Commissione Ue nelle note esplicative del dicembre 2019, ai fini in esame "è rilevante solo il numero di identificazione Iva che dispone di un prefisso con cui può essere identificato lo stato membro che lo ha attribuito. Questo è l'unico numero di identificazione Iva che lo stato membro di identificazione include nella banca dati Vies e quindi l'unico numero di identificazione Iva che il cedente è in grado di verificare". Di conseguenza, se il cessionario Ue non fornisce al cedente nazionale un

numero di identificazione valido iscritto alla banca dati Vies al momento della cessione, l'operazione non può beneficiare del regime di non imponibilità e deve essere assoggettata all'imposta in Italia. La validazione o meno del numero identificativo al Vies (tuttora non prevista dalla direttiva Iva), tuttavia, non interferisce con lo status di soggetto passivo dell'interessato, che si ricollega all'esercizio di un'attività economica ed è riconosciuto dall'attribuzione del numero identificativo. Difatti, per quanto riguarda l'applicazione della disciplina delle vendite intracomunitarie a distanza, l'Agenzia osserva che, in base all'art. 38-bis del dl n. 331/93, tale disciplina si applica alle cessioni poste in essere nei confronti:

- a) di persone fisiche non soggetti d'imposta
- b) di organismi internazionali e consolari aventi diritto all'agevolazione di cui all'art. 72, dpr 633/72
- c) di cessionari non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa (relativamente, però, ai beni non soggetti ad accisa). In quest'ultima categoria, come precisato nelle note esplicative sulla disciplina Iva del commercio elettronico pubblicate dalla Commissione Ue a settembre 2020, sono inclusi: i) soggetti passivi che effettuano unicamente operazioni senza diritto a detrazione; ii) soggetti passivi assoggettati al regime forfettario per i produttori agricoli; iii) soggetti passivi assoggettati al regime del margine per i beni usati; iv) enti non soggetti passivi.

Pertanto, conclude l'Agenzia, alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi "non Vies", stabiliti in altri paesi Ue, non può applicarsi la disciplina delle vendite intracomunitarie a distanza, salvo che i cessionari appartengano a una delle categorie sub c) (il cosiddetto "gruppo dei quattro").

L'iva negli scambi unionali

06901

06901

L'interpretazione dell'Agenzia

L'esenzione dall'Iva prevista per le cessioni intracomunitarie non è applicabile se il numero identificativo dell'acquirente non è valido al Vies. In questo caso, il cedente deve pertanto addebitare l'Iva sulla cessione (risposta 230/2023)

I principi

Il corrispondente acquisto intracomunitario, effettuato comunque da un soggetto passivo, rimane tassabile nel paese di arrivo dei beni, secondo il principio di imposizione a destinazione degli scambi B2B

Le conseguenze

L'eventuale doppia imposizione deve essere rimediata consentendo al fornitore di rettificare la fattura