

Commissione di Studio O.D.C.E.C. di Perugia

Roberto Politi – Presidente
Anna Maria Baroni
Lucia Bertinelli
Susanna Bugiardi
Filippo Mangiapane
Andrea Nataletti
Isabella Ippolita Soldani
Luca Vannucci



Perugia, 10 febbraio 2016

il CASO: Cliente imprenditore non iscritto alla banca dati VIES: trattamento IVA – suggerimenti e soluzioni

La Commissione di Studio dell’Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Perugia si propone di offrire spunti di riflessione e strumenti operativi a beneficio degli iscritti. Con il presente elaborato si intende affrontare uno specifico caso che può verificarsi nella quotidianità aziendale: **fornitura a cliente non residente imprenditore UE sprovvisto di iscrizione alla banca dati VIES (VAT Information Exchange System) – Trattamento IVA**



Indice

<i>Argomento</i>	<i>Pagina</i>
1. Notazione introduttiva – Il quadro di riferimento	1
2. I controlli preventivi – opportune prassi e procedure aziendali	3
3. L’assenza di controlli preventivi: i rimedi	3



1. Notazione introduttiva – Il quadro di riferimento

I rapporti di fornitura verso l’estero pongono molteplici problematiche; non ultime, quelle di natura tributaria.

La massima di una recente sentenza della Suprema Corte di Cassazione ci dà lo stimolo per affrontare l'argomento del CASO trattato.

“In materia di I.V.A. l'applicazione del regime della non imponibilità delle cessioni intracomunitarie non può essere riconosciuta al cedente nazionale che non abbia verificato le persistente operatività della cessionaria comunitaria non assumendo alcun rilievo il fatto che il cedente abbia contrattato con un sedicente rappresentante di quest'ultima.” (Cass. civ. Sez. V, 24-07-2015, n. 15639).

La massima accende l'attenzione sugli obblighi posti a carico del cedente nazionale che ha l'onere di compiere determinate verifiche.

Come noto, a mente dell'art. 50, c. 1, d.l. n. 331/1993, *“Le cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41, commi 1, lettera a), e 2, lettera c), **sono effettuate senza applicazione dell'imposta nei confronti dei cessionari che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dallo Stato membro di appartenenza.**”* Il numero di identificazione in argomento non è altro che la composizione del codice di nazionalità (ISO) e il numero di identificazione IVA dello Stato membro:

Codice ISO	Stato membro	Numero di caratteri del codice IVA	Codice ISO	Stato membro	Numero di caratteri del codice IVA
AT	Austria	9	LV	Lettonia	11
BE	Belgio	9	LT	Lituania	9 o 12
BG	Bulgaria	9 o 10	LU	Lussemburgo	8
CY	Cipro	9	MT	Malta	8
DE	Germania	9	NL	Olanda	12
DK	Danimarca	8	PL	Polonia	10
EE	Estonia	9	PT	Portogallo	9
EL	Grecia	9	CZ	Repubblica Ceca	8 o 9 o 10
ES	Spagna	9	SK	Repubblica Slovacca	9 o 10
FI	Finlandia	8	RO	Romania	10
FR	Francia	11	SI	Slovenia	8
GB	Gran Bretagna	5 o 9 o 12	SE	Svezia	12
IE	Irlanda	8	HU	Ungheria	8
IT	Italia	11	HR	Croazia	11

Dal tenore della massima citata si evince tuttavia che identificare tramite un numero il cliente può non essere sufficiente. Il fornitore nazionale potrebbe infatti essere in possesso di un numero di identificazione del cliente che nel frattempo ha cessato l'attività, si è estinto all'esito di una operazione di riorganizzazione societaria, **non si è mai iscritto nella banca dati Vies.**

Nel presente elaborato cercheremo di focalizzare i possibili comportamenti da adottare segnatamente a quest'ultima fattispecie.

2. I controlli preventivi – opportune prassi e procedure aziendali

Il fornitore nazionale che voglia evitare di esporsi a rilievi in merito alla natura intracomunitaria della cessione di norma deve:

- richiedere al cessionario il numero di identificazione attribuitogli dallo Stato di appartenenza
- controllare *on line* la validità numero di identificazione comunicatogli (<https://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm>)
- richiedere al cessionario comunitario un'attestazione rilasciata dall'autorità fiscale del suo Paese attestante la validità del numero di identificazione.

Si tratta di prassi che opportunamente andrebbero procedurizzate in azienda, ciò nonostante non è infrequente che, ottenuto dal cliente il numero di identificazione, si proceda con la fornitura, il perfezionamento della cessione e con la conseguente emissione della fattura in regime di non imponibilità *ex art. 41, d.l. n. 331/1993*.

In simili situazioni non è infrequente che in sede di verifica fiscale possa essere contestata la natura intracomunitaria dell'operazione da cui discende l'illegittima applicazione del regime di non imponibilità. In sostanza, dalla disattenzione sul piano formale possono derivare ricadute sostanziali, potenzialmente anche molto significative in termini di recupero del tributo e applicazione di sanzioni.

3. L'assenza di controlli preventivi: i rimedi

La casistica proposta ha da tempo alimentato contenzioso sul fronte sia domestico sia comunitario. Possiamo affermare che si è formato un orientamento costante volto a valorizzare i profili sostanziali, rispetto a quelli meramente formali, in merito alla soggettività del cessionario.

Essendo l'IVA il tributo armonizzato per eccellenza non possiamo non muovere dagli orientamenti della Corte di Giustizia Europea.

Riteniamo le seguenti massime sufficientemente incisive:

1. **Corte G. UE Sez. IV, 27-09-2012, n. 587/10** – Il sistema comune dell'IVA non osta all'introduzione e mantenimento di una disciplina che preveda la possibilità per l'amministrazione tributaria di uno Stato membro di subordinare l'esenzione dall'imposta

sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria alla comunicazione, da parte del fornitore, del numero d'identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'acquirente, purché, tuttavia, il diniego dell'esenzione non sia opposto unicamente a motivo del fatto che detto obbligo non è stato rispettato, qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero d'identificazione e fornisca invece indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione di cui trattasi.

La detassazione delle cessioni intracomunitarie può essere subordinata all'acquisizione, da parte del cedente, del codice identificativo IVA del cessionario, ma l'esenzione non può essere negata se il cedente che sia in buona fede non ha potuto adempiere a tale obbligo, dimostrando però che i beni sono stati trasportati/spediti nel Paese membro di destinazione

2. **Corte G. UE Sez. I, 01-03-2012, n. 280** – Gli artt. 168 e 178, lettera a), della Direttiva n. 2006/112/CE, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale in applicazione della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, l'imposta sul valore aggiunto versata a monte non può essere detratta da parte di una società qualora la fattura, emessa prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sia stata intestata ai suoi soci.
3. **Corte G. UE Sez. II, 06-09-2012, n. 273/11** – L'esenzione di una cessione intracomunitaria non può essere negata al venditore per la sola ragione che l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro ha proceduto a una cancellazione del numero d'identificazione IVA dell'acquirente che, sebbene verificatasi dopo la cessione del bene, ha prodotto effetti, in modo retroattivo, a una data precedente a quest'ultima.
Il numero identificativo IVA dell'acquirente non figura tra le condizioni sostanziali della cessione intracomunitaria. Indubbiamente, si tratta di un elemento che fornisce la prova dello *status* di soggetto passivo, agevolando i controlli, ma è pur sempre un requisito formale che non può condizionare l'applicazione del regime impositivo proprio degli scambi intracomunitari.
4. **Corte G. UE Sez. V, 09-10-2014, n. 492/13** – Gli articoli 138, paragrafo 1, e 139, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa

al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, devono essere interpretati nel senso che ostano a che, in circostanze come quelle del procedimento principale, l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per una cessione intracomunitaria perché l'acquirente non era identificato ai fini di tale imposta in un altro Stato membro e il fornitore non ha dimostrato né l'autenticità della firma figurante sui documenti prodotti per corroborare la sua dichiarazione di cessione asseritamente esentata, né che la persona che ha sottoscritto tali documenti in nome dell'acquirente avesse facoltà di rappresentare quest'ultimo, laddove le prove che giustificano il diritto all'esenzione prodotte dal fornitore per corroborare la sua dichiarazione erano conformi all'elenco di documenti, stabilito dal diritto nazionale, da presentare alla suddetta amministrazione e, in un primo tempo, sono state da quest'ultima accettate quali prove giustificative. Tale circostanza deve essere verificata dal giudice del rinvio.

L'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/88, deve essere interpretato nel senso che è dotato di effetto diretto, cosicché può essere invocato dai soggetti passivi dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato al fine di ottenere un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per una cessione intracomunitaria.

Sul medesimo solco di pone la giurisprudenza nazionale (per tutte C. Cassazione Sesta civile - 29.07.2014 Numero: 17254 – 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 dal D.L. n. 331 del 1993, artt. 41 e 50, convertito nella L. 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 dalla normativa di settore sulla base degli elementi ritualmente prodotti nel corso del procedimento), ma appare chiaro che gli elementi di prova possono divenire decisivi.

Il regime di non imponibilità potrà essere invocato anche qualora il cliente non sia iscritto all'elenco VIES a condizione che sia dimostrata la sua condizione di soggetto passivo nello Stato UE di appartenenza.

A tale fine sarà necessario ricorrere alla collaborazione del cliente che dovrà fornire elementi utili a provarne la qualifica di soggetto passivo:

- Certificato acquisizione partita IVA;
- Certificazioni di vigenza dell'impresa;
- Siti web del cliente e altre informazioni commerciali.

Non meno rilevanti saranno gli elementi probatori dell'esistenza dell'operazione:

- Documenti di trasporto;
- Lettere di vettura/CMR;
- Documenti di prova dell'avvenuta consegna della merce;
- Pagamento tracciato della merce ad opera del cliente.

Il fornitore nazionale potrà quindi far valere la correttezza del proprio operato anche attraverso altri elementi utili a provare la soggettività passiva del cliente comunitario, tuttavia la tempestività di azione e l'esistenza di procedure aziendali di controllo preventivo rimangono lo strumento ideale per ridurre l'onere – monetario e temporale – di gestione della eventuale fase patologica, azzerando i rischi da rilievo tributario.