

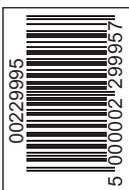
L'IVA

ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

2018

8-9

- 7 Condizioni per l'esenzione dell'IVA all'importazione seguita da cessione intracomunitaria
- 12 Emissione e utilizzo di fatture false: duplice condanna se l'agente è il medesimo
- 19 Verso la revisione delle aliquote IVA, un'opportunità da cogliere!
- 28 IVA assolta erroneamente: come recuperarla?
- 33 Dogane: gestione del rischio e controlli, garanzia dei mercati e ausilio alla compliance
- 37 Triangolazioni comunitarie: casi pratici



OSSERVATORIO UE

AGENDA



BASTA SCHEDA CARBURANTE!

Passa a **enistation** Partita Iva.



SCARICA L'APP
E INSERISCI I TUOI DATI

PAGA IL RIFORNIMENTO
CON L'APP TUTTI I GIORNI H24

RICEVI LA FATTURA
ELETTRONICA SULLA TUA @PEC

**LA FATTURA ELETTRONICA
DEL CARBURANTE?
FACILE E VELOCE CON UN TAP.**



Scarica da



Pagamento carburante con app in modalità Più Servito e Iperself. Il pagamento potrà avvenire solo tramite carta, ed esclusivamente a condizione che la carta appartenga ai circuiti Mastercard, Visa, Maestro e VPay, sia abilitata ai pagamenti online e sia stata emessa da un istituto emittente con sede legale in Italia. Info, condizioni ed Eni Station abilitate all'app su enistation.com.

Esenzioni**L'approfondimento - Le condizioni per l'esenzione dell'IVA all'importazione seguita da una cessione intracomunitaria**

La Corte di Giustizia, con la sentenza 20 giugno 2018, causa C-108/17, ha fornito le proprie considerazioni sulla portata dei requisiti che legittimano l'esenzione dell'IVA all'importazione per i beni di origine extracomunitaria che, una volta immessi in libera pratica in uno Stato membro, proseguono a destinazione di altro Stato membro in esecuzione di una cessione intracomunitaria, anche per assimilazione.

Di particolare interesse le conclusioni rese in merito al requisito che prevede l'obbligo dell'importatore di comunicare, oltre al proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione del destinatario comunitario dei beni, avendo la Corte affermato che l'esenzione spetta, a determinate condizioni, anche se, dopo l'immissione in libera pratica, i beni sono stati ceduti a un soggetto diverso da quello indicato nella dichiarazione di importazione.

di Marco Peirolo **7**

Reati tributari**L'approfondimento - Emissione e utilizzo di fatture false: duplice condanna se l'agente è il medesimo**

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 11034/2018, sulla base di un approccio interpretativo ormai consolidato nel tempo, ha chiarito che il principio del ne bis in idem, secondo cui l'attività giurisdizionale di cognizione non può spingersi a punire due volte la medesima condotta criminosa, non viene violato allorquando lo stesso soggetto subisce una duplice condanna per aver emesso fatture false e, simmetricamente, per averle annotate e inserite nella dichiarazione dei redditi.

In particolare, con l'arresto giurisprudenziale in parola, i supremi giudici di legittimità, nel definire in chiave interpretativa il rapporto esistente tra il reato di emissione e quello di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, hanno precisato che il richiamo al precetto contenuto nell'art. 9 del D.Lgs. n. 74/2000, che esclude il concorso nel reato dell'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti nelle condotte del diverso soggetto emittente, è inconferente se è la medesima persona che procede sia all'emissione, sia alla successiva utilizzazione dei documenti inesistenti.

di Marco Bargagli e Ciro Cesarano **12**

Aliquote**L'approfondimento - Verso la revisione delle aliquote IVA, un'opportunità da cogliere!**

La revisione delle aliquote è parte della più ampia ed organica riforma europea dell'imposta sul valore aggiunto, in corso di adozione da parte della Commissione europea. Verrà adottato il criterio di tassazione nel luogo di destino anche per le operazioni intracomunitarie.

Gli Stati membri devono, pertanto, avere più flessibilità nel determinare la propria imposizione ai fini del tributo con particolare riferimento alle aliquote ridotte, la cui applicazione è ora circoscritta entro limiti stringenti. Contestualmente l'Italia deve risolvere, con urgenza, il dilemma shakespeariano della disattivazione o meno delle famigerate clausole di salvaguardia, le quali prevedono un consistente aumento dell'imposizione IVA, sia ordinaria che ridotta.

di Gabriele Liberatore **19**

Restituzione dell'imposta**L'approfondimento - IVA assolta erroneamente: come recuperarla?**

Assonime ha pubblicato una esaustiva circolare che analizza due recenti provvedimenti normativi che hanno regolamentato le modalità di recupero dell'IVA erroneamente addebitata all'acquirente dal fornitore, fornendo importanti risposte a problemi legati all'esigenza di garantire la neutralità dell'IVA nei confronti degli operatori economici. In particolare il documento di Assonime mette in evidenza le novità introdotte sull'argomento da parte del legislatore con la Legge Europea 2017 e la Legge di bilancio 2018 che hanno l'effetto, sicuramente apprezzabile per gli operatori, di diminuire i rischi derivanti da un'errata applicazione della disciplina dell'IVA spesso derivante da oggettive incertezze, in riferimento alla corretta interpretazione delle norme.

di Federico Gavioli **28**

Sommario

Dogane

L'approfondimento - **Gestione del rischio e controlli, garanzia dei mercati e ausilio alla compliance**

I controlli doganali sono una “seccatura”, ma anche una garanzia.

I controlli doganali sono una seccatura quando organizzati e amministrati male, tanto da far scordare l'importanza, se non la necessità, di un organo regolatore dei traffici internazionali, in grado di garantire la correttezza commerciale sanzionando i comportamenti irregolari o illeciti.

E la corretta gestione del rischio, l'affluire nel circuito doganale di controllo di dati e informazioni relativi a merci, operatori economici, brokers doganali e flussi di traffico è l'imprescindibile presupposto dell'auspicata, dal legislatore unionale, semplificazione e armonizzazione dei controlli.

di Paolo Massari **33**

Triangolazioni

L'approfondimento - **Le triangolazioni comunitarie: casi pratici**

Nelle triangolazioni comunitarie sono coinvolte operatori economici, tutti soggettivamente ai fini IVA, identificati in diversi Stati membri della UE. All'interno di tale categoria di operazioni, è possibile effettuare una distinzione fra triangolazioni comunitarie semplificate, nell'ambito delle quali operano tre soggetti passivi d'imposta identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in tre diversi Paesi unionali, e triangolazioni comunitarie non semplificate, dove intervengono nello scambio intracomunitario due operatori registrati in un solo Stato membro ed un operatore registrato ai fini IVA in un altro Stato della UE.

In entrambi i casi, inoltre, le transazioni realizzate possono prevedere l'effettuazione di operazioni di lavorazione (c. d. “lavorazioni triangolari”). Una trattazione specifica viene riservata, infine, all'ipotesi delle c.d. “cessioni a catena”, ossia al caso in cui un bene formi oggetto di più cessioni tra soggetti appartenenti a Stati membri diversi, con un unico spostamento della merce dal primo fornitore all'acquirente finale, non riconducibile, tuttavia, agli schemi delle triangolazioni disciplinati dal punto di vista normativo, nonché a quella del c.d. “consignment stock triangolare”.

di Francesco D'Alfonso **37**

Territorialità

L'approfondimento - **Triangolari intra-UE: per l'esenzione IVA necessaria la contestualità tra cessioni**

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza relativa alla causa C-386/16, è nuovamente intervenuta sulla questione inerente all'applicazione del regime di esenzione IVA delle operazioni triangolari intraunionali. Confermando l'orientamento già espresso in precedenti pronunce, i giudici comunitari hanno rilevato che a giocare un ruolo fondamentale ai fini dell'applicazione di tale regime non è solo il fatto che il trasporto della merce sia curato dal cedente, dall'acquirente o da soggetto terzo per loro conto.

Infatti, non può ignorarsi il fatto che il soggetto promotore della triangolazione perfezioni l'acquisto dei beni dal primo cedente prima di aver ricevuto l'ordine di acquisto da parte dei destinatari finali della merce stabiliti in un diverso Stato membro. In termini concreti, il regime di esenzione IVA di cui all'art. 138, paragrafo 1, della Direttiva IVA non trova applicazione nel caso in cui il promotore della triangolazione, prima di realizzare l'acquisto dei beni, informi il primo cedente del fatto che i beni saranno rivenduti immediatamente ad un cliente soggetto passivo stabilito in uno Stato terzo, ma a tale data non ancora puntualmente identificato.

di Davide Attilio Rossetti e Roberta De Pirro **47**

Dall'Unione Europea

Corte di Giustizia

con NOTE di Marco Peirolo **53**

Osservatorio

Panorama normativo

Legislazione	64
Prassi	65

Rassegna

Settembre - Ottobre 2018

<i>a cura di Valerio Artina e Roberta Aiolfi - Dottori commercialisti in Bergamo</i>	69
--	-----------

Agenda

L'IVA
ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

Editrice

Wolters Kluwer Italia Srl
Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio
B3, 20142 Milano
<http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile

Giulietta Lemmi

Comitato di redazione

Paolo Centore - Avvocato
in Genova e Milano

Roberto Fanelli -

Revisore contabile
e pubblicitista in Roma

Franco Ricca

Redazione

Paola Boniardi,
Lia Longo

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la
pubblicazione il 6 luglio 2018

Autorizzazione del Tribunale di
Milano n. 719 del 10 novembre 2000.
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa -
Spedizione in abbonamento Postale
- D.L. 353/2003 (conv. in L.
27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1,
DCB Milano
Iscritta nel registro Nazionale della
Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio
417 in data 31 luglio 1991.
Iscrizione al R.O.C. n.1702

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a
contributi, articoli, ed argomenti
trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione L'IVA
Casella postale 12055 - 20120
Milano
Tel. 02.82.476.016

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbona-
menti, numeri, arretrati, cambi d'in-
dirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120
Milano
Tel. 02.82.476.01 - Fax 02.82.4.76.799

Servizio risposta automatica:
Tel. 02.82.476.999

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata
annuale, solare; gennaio-dicembre;
rolling: 12 mesi dalla data di
sottoscrizione, e si intendono
rinnovati, in assenza di disdetta
da comunicarsi entro 60 gg. dalla
data di scadenza a mezzo racco-
mandata A.R. da inviare a Wolters
Kluwer Italia s.r.l. Via Dei Missaglia
n. 97 - Edificio B3, 20142 Milano.
Servizio Clienti: tel. 02 824761 -
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/servizioclienti

Italia

Annuale € 205,00

Distribuzione

Vendita esclusiva per
abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento
a questo periodico è comprensivo
dell'IVA assolta dall'editore ai
sensi e per gli effetti del combinato
disposto dell'art. 74 del D.P.R.
26/10/1972, n. 633 e del D.M.
29/12/1989 e successive
modificazioni e integrazioni.

Pubblicità:



E-mail:
advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio
B3, 20142 Milano, Italia

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno
2003 n. 196, La informiamo che i Suoi
dati personali sono registrati su data-
base elettronici di proprietà di Wolters
Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via
Dei Missaglia n. 97 - Edificio B3, 20142
Milano, titolare del trattamento e sono
trattati da quest'ultima tramite propri
incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l.
utilizzerà i dati che La riguardano per
finalità amministrative e contabili. I
Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di
posta elettronica saranno utilizzabili, ai
sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n.
196/2003, anche a fini di vendita diretta di
prodotti o servizi analoghi a quelli
oggetto della presente vendita. Lei
potrà in ogni momento esercitare i diritti
di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra
cui il diritto di accedere ai Suoi dati e
ottenere l'aggiornamento o la cancella-
zione per violazione di legge, di opporsi
al trattamento dei Suoi dati ai fini di in-
vio di materiale pubblicitario, vendita
diretta e comunicazioni commerciali
e di richiedere l'elenco aggiornato dei
responsabili del trattamento, mediante
comunicazione scritta da inviarsi a:
Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY -
Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio B3,
20142 Milano, o in-viando un Fax al
numero: 02.82476.403.

IPSOA Guide e Soluzioni

La scelta giusta per ogni esigenza

IPSOA Guide e Soluzioni ti permette di:

- **ORGANIZZARE** la tua attività e i relativi adempimenti
- in materia di fisco, bilancio, lavoro e società
- **INQUADRARE** subito, grazie ad elementi chiari e distintivi, le novità che impattano sui flussi di lavoro
- **RISOLVERE** rapidamente ogni caso con le schede di sintesi che riepilogano adempimenti, modalità e procedure.

Il tutto garantito dall'**autorevolezza** dei maggiori **Esperti** per ogni materia.

La normativa cambia dopo l'acquisto del tuo volume?

Con la formula **"SEMPRE AGGIORNATI"**, da quest'anno anche su **lamiabiblioteca.com**, hai la certezza di non perderti nulla: potrai consultare comodamente on line tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta!



IPSOA	IPSOA	IPSOA	IPSOA	IPSOA	IPSOA	IPSOA	IPSOA	IPSOA	IPSOA
SOCIETÀ	BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI	IVA	TUIR	LAVORO	PAGHE E CONTRIBUTI	IMMOBILI	CONTENZIOSO TRIBUTARIO	PREVIDENZA	ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

I VOLUMI DELLA COLLANA

- **SOCIETÀ** a cura di M. Gabelli
- **BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI** a cura di A. Quagli
- **IVA** a cura di P. Centore
- **TUIR** a cura di P. Parisi
- **LAVORO** a cura di INDICITALIA
- **PAGHE E CONTRIBUTI** a cura di INDICITALIA
- **IMMOBILI** a cura di A. Busani
- **CONTENZIOSO TRIBUTARIO** a cura di A. Marcheselli
- **PREVIDENZA** a cura di A. Chiaraluca
- **ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE** a cura di A. Iorio

- Contatta un Agente di zona shop.wki.it/agenzie
- Acquista su www.shop.wki.it/guideesoluzioni
- Contattaci: **02.82476.1** - info.commerciali@wki.it
- Rivolgiti alle **migliori librerie della tua città**

Le condizioni per l'esenzione dell'IVA all'importazione seguita da una cessione intracomunitaria

di **Marco Peirolò**

L'approfondimento

La Corte di Giustizia, con la sentenza 20 giugno 2018, causa C-108/17, ha fornito le proprie considerazioni sulla portata dei requisiti che legittimano l'esenzione dell'IVA all'importazione per i beni di origine extracomunitaria che, una volta immessi in libera pratica in uno Stato membro, proseguono a destinazione di altro Stato membro in esecuzione di una cessione intracomunitaria, anche per assimilazione.

Di particolare interesse le conclusioni rese in merito al requisito che prevede l'obbligo dell'importatore di comunicare, oltre al proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione del destinatario comunitario dei beni, avendo la Corte affermato che l'esenzione spetta, a determinate condizioni, anche se, dopo l'immissione in libera pratica, i beni sono stati ceduti a un soggetto diverso da quello indicato nella dichiarazione di importazione.

Riferimenti

Corte di Giustizia, sentenza 20 giugno 2018, causa C-108/17
Direttiva 2006/112/CE, artt. 143, par. 1, lett. d) e par. 2

Con l'art. 8 della Legge n. 217/2011 (Comunitaria 2010) sono state recepite le Direttive 2008/117/CE del 16 dicembre 2008, 2009/69/CE del 25 giugno 1999 e 2009/162/UE del 22 dicembre 2009, già in vigore - rispettivamente - dal 1° gennaio 2010 (Direttiva 2008/117/CE) e dal 1° gennaio 2011 (Direttive 2009/69/CE e 2009/162/UE).

In particolare, in attuazione della Direttiva 2009/69/CE, con effetto dal 17 marzo 2012 (1), è stato ridefinito il regime di sospensione dell'IVA all'importazione per i beni, di provenienza extracomunitaria, immessi in libera pratica nel territorio italiano con prosecuzione verso altro Stato membro.

Disciplina dell'esenzione dall'IVA all'importazione per i beni destinati a proseguire in altro Stato membro

L'art. 143, par. 1, lett. d), della Direttiva 2006/112/CE dispone che gli Stati membri esentano da IVA le importazioni di beni trasportati/spediti a partire da un Paese o territorio extra-UE in un Paese diverso da quello di arrivo del trasporto/spedizione, se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in virtù dell'art. 201, è esente conformemente all'art. 138 della stessa Direttiva.

In attuazione della Direttiva 2009/69/UE, è stato aggiunto il par. 2 all'art. 143 della Direttiva 2006/112/CE, in base al quale la sospensione d'imposta si applica alla duplice condizione che:

- le cessioni dei beni oggetto di importazione siano esenti ai sensi dell'art. 138, par. 1, e 138, par. 2, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE;
- l'importatore abbia fornito alle Autorità doganali del Paese membro di importazione le informazioni riguardanti:
 - il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito nel Paese membro di importazione o

Marco Peirolò - Dottore commercialista in Torino

Nota:

(1) Vale a dire, ai sensi dell'art. 8, comma 5, della Legge n. 217/2011, dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge, avvenuta il 17 gennaio 2012, ossia il quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Esenzioni

il numero di identificazione IVA attribuito al suo rappresentante fiscale, debitore dell'imposta nel Paese membro di importazione;

- il numero di identificazione IVA dell'acquirente cui i beni sono ceduti a norma dell'art. 138, par. 1, attribuitogli in altro Paese membro o il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito nel Paese membro di arrivo del trasporto/spedizione quando i beni sono soggetti a un trasferimento a "se stessi", cioè a norma dell'art. 138, par. 2, lett. c);
- su richiesta delle Autorità doganali, la prova che i beni importati sono destinati ad essere trasportati/spediti a partire dal Paese membro di importazione verso un altro Paese membro.

Nella legislazione IVA italiana, tali disposizioni sono state recepite dai commi *2-bis* e *2-ter* dell'art. 67 del D.P.R. n. 633/1972, inseriti - come detto - dall'art. 8 della Legge n. 217/2011 (Comunitaria 2010).

Il comma *2-bis* del citato art. 67 prevede che il pagamento dell'imposta, per le operazioni di immissione in libera pratica, è sospeso per i beni destinati ad essere trasferiti in altro Paese membro, eventualmente dopo l'esecuzione delle "manipolazioni usuali", che devono essere previamente autorizzate dall'Ufficio doganale al fine di escludere che l'operazione possa aumentare il rischio di frodi.

Il successivo comma *2-ter* dello stesso art. 67 dispone che, ai fini della sospensione d'imposta, l'importatore deve fornire:

- il proprio numero di partita IVA;
- il numero di identificazione IVA attribuito al cessionario stabilito in altro Paese membro;
- a richiesta dell'Ufficio doganale, idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei beni in altro Paese membro.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con la nota n. 3540 del 1° aprile 2014, ha precisato che l'importatore, per potersi avvalere della sospensione del pagamento dell'IVA all'atto dell'importazione per i beni destinati ad essere trasferiti in un altro Paese membro, deve obbligatoriamente indicare nella casella 44 della dichiarazione doganale:

- il numero di partita IVA ad esso attribuito nel Paese membro di importazione preceduto dal codice certificato Y040, ovvero il numero di partita IVA del suo rappresentante fiscale preceduto dal codice Y042;

- il numero di identificazione IVA del cessionario, debitore d'imposta stabilito nel Paese membro di immissione in consumo preceduto dal codice Y041.

In merito a quest'ultimo numero di identificazione, l'Allegato I alla nota dell'Agenzia ha specificato che si tratta del numero identificativo del cliente che è debitore dell'imposta sull'acquisto intracomunitario a norma dell'art. 200 della Direttiva 2006/112/CE. Tale numero identificativo, in particolare, è quello del debitore dell'imposta nel Paese membro di destinazione dei beni ed, infatti, il codice Paese da riportare nella casella 44 della dichiarazione doganale deve essere quello indicato nella casella 17 della dichiarazione stessa (Paese di destinazione). È il caso di osservare che il regime sospensivo è ammesso anche se i beni sono destinati ad essere trasportati/spediti in altro Paese membro in esecuzione di una cessione intracomunitaria in triangolazione. In tal caso, la circostanza che la cessione è operata nei confronti di un cessionario diverso da quello che si considera debitore d'imposta, la cui partita IVA è riportata nella casella 44 della dichiarazione doganale può essere documentata attraverso:

- la fattura emessa dall'importatore nei confronti del cliente comunitario, con l'annotazione che i beni sono trasportati/spediti in altro Paese membro a cura dell'importatore su incarico del cliente comunitario;
- gli accordi intervenuti con il cliente comunitario in merito all'impegno dell'importatore di inviare i beni in altro Paese membro (es. scambio di corrispondenza via *mail*).

In conformità all'art. 67, comma *2-ter*, del D.P.R. n. 633/1972, l'Ufficio doganale può richiedere idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei beni nel Paese membro di destinazione.

A tal fine, nella nota n. 3540/D/2014 si afferma che l'Ufficio doganale, per la corretta applicazione del regime sospensivo, può richiedere il contratto di trasporto, nel qual caso nella casella 44 della dichiarazione di importazione deve essere indicato il codice Y044.

In sede di immissione in libera pratica, la Dogana di importazione non subordina l'esenzione alla prestazione, da parte dell'importatore, della garanzia finanziaria (es. fideiussione bancaria).

IN SINTESI

I giudici comunitari (causa C-108/2017) hanno chiarito che le Autorità competenti di uno Stato membro non possono rifiutare di concedere l'esenzione dall'IVA all'importazione per il solo motivo che, a seguito di un mutamento di circostanze intervenuto successivamente all'importazione, i prodotti sono stati ceduti a un soggetto passivo diverso da quello il cui numero di identificazione IVA era stato indicato nella dichiarazione d'importazione, allorché l'importatore ha comunicato tutte le informazioni relative all'identità del nuovo acquirente alle Autorità dello Stato UE di importazione. Ciò a condizione che le condizioni sostanziali per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva siano effettivamente soddisfatte.

- in primo luogo, il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente;
- in secondo luogo, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro;
- in terzo luogo, in seguito a tale spedizione o trasporto il medesimo bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione.

Le tre condizioni che precedono costituiscono, dunque, i requisiti sostanziali che devono essere soddisfatti affinché il fornitore ottenga l'esenzione della cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE.

Il nuovo quadro normativo, delineatosi con il Reg. UE 756/2012 e con la Direttiva 2009/69/CE, stabilisce infatti condizioni più stringenti per il riconoscimento dell'agevolazione, senza tuttavia prevedere uno specifico obbligo di garanzia. In Italia, la garanzia non è più dovuta a decorrere dall'8 aprile 2014 (2).

Requisiti sostanziali e formali dell'esenzione dall'IVA all'importazione

La Corte di Giustizia, con la sentenza di cui alla causa C-108/17 del 20 giugno 2018, ha analizzato la portata dei requisiti previsti dall'art. 143, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE, riguardanti, in particolare:

- la comunicazione del numero di identificazione IVA dell'acquirente dell'importatore; e
- la presentazione della prova che i beni importati sono destinati ad essere spediti o trasportati a partire dallo Stato membro di importazione verso un altro Stato membro.

Comunicazione del numero di identificazione IVA dell'acquirente dell'importatore

Come già evidenziato, l'esenzione dell'importazione prevista dall'art. 143, par. 1, lett. d), della Direttiva 2006/112/CE dipende dall'esistenza, a valle, di una cessione intracomunitaria, a sua volta esente ai sensi dell'art. 138 di tale Direttiva. In forza di tale ultima disposizione, gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio, ma all'interno dell'Unione, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

Secondo una giurisprudenza costante, l'esenzione IVA della cessione intracomunitaria di un bene diviene applicabile solo quando sono soddisfatte tre condizioni, vale a dire quando:

Come già statuito dalla Corte di Giustizia (3), tali condizioni sono esaustivamente elencate nella disposizione da ultimo richiamata e, quindi, non includono l'obbligo, per il fornitore, di comunicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente rilasciato a quest'ultimo nello Stato membro di destinazione.

Infatti, malgrado l'importanza del ruolo rivestito dal numero di identificazione IVA dei soggetti passivi nel corretto funzionamento del sistema dell'IVA, la Corte ha dichiarato che il requisito, imposto dal diritto nazionale al fornitore, di comunicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente dei beni ceduti costituisce un requisito formale, il cui inadempimento non può, indipendentemente dall'inosservanza delle condizioni sostanziali della cessione intracomunitaria, mettere in discussione, in linea di principio, il diritto del fornitore a ottenere l'esenzione dall'IVA per tale operazione (4).

Note:

(2) Cfr. nota n. 3540/D/2014, cit.

(3) Cfr. sent. 26 luglio 2017, causa C386/16, Toridas; sent. 9 febbraio 2017, causa C21/16, Euro Tyre; sent. 6 settembre 2012, causa C273/11, MecsekGabona.

(4) Cfr. sent. 9 febbraio 2017, causa C21/16, cit.; sent. 20 ottobre 2016, causa C24/15, Plöckl; sent. 27 settembre 2012, causa C-587/10, VSTR; sent. 6 settembre 2012, causa C273/11, cit.

Esenzioni

Esistono, tuttavia, due ipotesi in cui l'inosservanza di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione IVA.

Si tratta, da un lato, della situazione nella quale il soggetto passivo ha partecipato a un'evasione fiscale che ha messo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA e nella quale, pertanto, tale soggetto passivo non ha agito in buona fede e non ha adottato tutte le misure che gli si potevano ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conducesse a partecipare a una siffatta evasione fiscale (5).

Dall'altro, la violazione di un requisito formale può portare al diniego dell'esenzione dall'IVA se tale violazione ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (6). Nelle conclusioni presentate il 22 marzo 2018 in merito alla causa C-108/17 in commento, l'Avvocato Generale ha escluso che le Autorità di uno Stato membro possano subordinare il diritto all'esenzione dell'importazione di beni che sono stati ceduti, operazione che si colloca a monte della cessione intracomunitaria, alla condizione che l'importatore comunichi, al momento dell'importazione, il numero di identificazione IVA dell'acquirente, ossia del destinatario della cessione intracomunitaria.

Le condizioni sostanziali del diritto all'esenzione dell'importazione dipendono interamente da quelle previste dall'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'esenzione della cessione intracomunitaria a valle. Pertanto, senza apportare modifiche alle condizioni sostanziali della cessione intracomunitaria previste da tale disposizione, che non includono, in tale fase, la comunicazione da parte del fornitore del numero di identificazione IVA dell'acquirente nello Stato membro di destinazione, il legislatore dell'Unione non ha certamente inteso subordinare il diritto all'esenzione dell'importazione al rispetto di tale requisito.

La Corte di Giustizia ha confermato le conclusioni raggiunte dall'Avvocato UE e, con specifico riguardo alla condizione di cui all'art. 143, par. 2, lett. b), della Direttiva 2006/112/CE (secondo cui, per poter beneficiare dell'esenzione all'importazione, l'importatore deve, al momento dell'importazione, fornire il numero di identificazione IVA del cessionario), ha escluso che l'esenzione

all'importazione debba essere negata qualora l'importatore, dopo avere indicato un numero di identificazione IVA dell'acquirente, consegnasse i beni interessati a un acquirente diverso.

A favore di questa impostazione, la Corte ha osservato che le condizioni minime per l'applicazione dell'esenzione all'importazione sono state aggiunte dalla Direttiva 2009/69/CE per prevenire un uso improprio e fraudolento del sistema dell'esenzione da parte degli operatori che sfruttano le differenze tra le condizioni che disciplinano la concessione della detassazione precedentemente fissate dagli Stati membri.

Ne consegue che l'obbligo, per l'importatore, di indicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente non può essere considerato una condizione sostanziale dell'esenzione, ma è volto soltanto a porre rimedio alle differenze relative all'applicazione dell'esenzione tra gli Stati membri.

In definitiva, l'esenzione all'importazione non può, in linea di principio, essere negata unicamente perché i beni sono stati consegnati a un acquirente diverso da quello il cui numero identificativo è stato indicato al momento dell'importazione, a condizione che sia dimostrato che l'importazione è effettivamente seguita da una cessione intracomunitaria che soddisfi le condizioni sostanziali di esenzione di cui all'art. 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE e che l'importatore abbia debitamente informato l'Autorità competente dei cambiamenti intervenuti in merito all'identità degli acquirenti.

Una diversa conclusione, puntualizza la Corte europea, sarebbe diversa solo qualora l'importatore avesse partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale, mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA o se la violazione di un requisito formale avesse l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

Prova che i beni importati sono destinati ad essere spediti o trasportati a partire dallo Stato membro di importazione verso un altro Stato membro

Riguardo alla prova, da fornire al momento dell'importazione, che i beni importati sono destinati ad

Note:

(5) Cfr. sent. 9 febbraio 2017, causa C21/16, cit.

(6) Cfr. sent. 9 febbraio 2017, causa C21/16, cit.