



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

I RIFLESSI CONSEGUENTI ALLA SENTENZA N. 20575 DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE DEPOSITATA IL 7 OTTOBRE 2011



Commissione Consultiva Diritto e Fiscalità Internazionale

di SILVESTRO SPECCHIA

COORDINATORE: GOFFREDO BARBI - DELEGATO DEL CONSIGLIO: ALBERTO PERANI - MEMBRI: BRUNO BAGNARDI, STEFANO CAPRIOLI, EMILIO DE BIAGI, GIANLUCA LORINI, GIOVANNI MARANO, MICHELE ROSSINI, SILVESTRO SPECCHIA e FEDERICO VENTURI

OTTOBRE 2011

I RIFLESSI CONSEGUENTI ALLA SENTENZA N. 20575 DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE DEPOSITATA IL 7 OTTOBRE 2011

di SILVESTRO SPECCHIA

Professore di Diritto dell'Unione Europa – Università di Brescia
Dottore Commercialista in Brescia

RIFERIMENTI NORMATIVI

D.L. 30 agosto 1993 n. 331 e successive integrazioni e modificazioni; Risoluzione Amministrazione Finanziaria n. 345 del 28.11.2007; Direttiva n. 2008/8/CE; Regolamento (CE) n. 904/2010 del Consiglio 7 ottobre 2010; Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 pubblicato il 23 marzo 2011; Cassazione n. 20575/2011 pubblicata il 7 ottobre 2011.

Bibliografia: CENTORE, *Iva Comunitaria*, Genova 1997; DANIELE, *Diritto dell'Unione Europea*, IV ed. Milano, 2010; DANIELE, *Diritto del Mercato Unico Europeo*, Milano 2006; TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010.

Sommario: 1. Premessa – 2. La reale introduzione dei beni – 3. L'indirizzo dell'Unione Europea – 4. Conclusioni.

1. Premessa

L'argomento della movimentazione territoriale dei beni oggetto di cessione, da uno Stato membro a quello del cessionario finale, è stato oggetto di disamina da parte della Suprema Corte di Cassazione con la recente sentenza n. 20575/2011 depositata il 7 ottobre scorso.

Con la sentenza in commento la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate avverso la decisione della Commissione Tributaria Regionale della Liguria e ha stabilito che *"... la movimentazione territoriale dei beni oggetto di cessione ... deve essere considerato elemento strutturale della fattispecie normativa, da cui non si può prescindere senza disconoscere lo stesso carattere intracomunitario dell'operazione"*

La Suprema Corte, in particolare, non ha ritenuto conforme alla previsione di cui all'art. 41, comma 1, lettera a) del D. L. n. 331/1993, né al criterio di riparto previsto dall'art. 2697 c.c., l'assunto del giudice di merito fondato sulla convinzione che un'operazione deve considerarsi intracomunitaria e, quindi, non imponibile per il solo fatto che i beni ceduti siano destinati ad un soggetto straniero in possesso del codice d'identificazione attribuitogli dallo Stato di appartenenza.

L'orientamento della Cassazione (sul presupposto di qualificazione di "non imponibilità IVA" 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) a dispetto di quanto sostenuto dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria, ha statuito che *"l'onere di provare lo scambio intracomunitario, ovvero l'effettivo trasferimento del bene nel territorio di altro Stato membro, è posto a carico del contribuente che emette la fattura, a norma dell'art. 46, comma 2 del D.L. n. 331/1993"*.

Sempre secondo la Suprema Corte, *"... il documento contiene, infatti, l'indicazione che l'operazione non è imponibile, coerentemente con il principio generale di cui all'art. 2697 c.c., in virtù del quale l'obbligo di dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è a carico di chi invoca la deroga agevolativa"*.

In altri termini, la Cassazione non ha ritenuto sufficiente, ai fini probatori, che il cedente abbia richiesto ed ottenuto la conferma del numero d'identificazione del cessionario assegnatogli dallo Stato membro di appartenenza, essendo, invece secondo la Corte, necessaria la dimostrazione della reale introduzione dei beni in quest'ultimo Paese.

2. La reale introduzione dei beni

L'indirizzo espresso dalla Corte porta a concludere che il contribuente, al fine di invocare la legittima deroga al normale regime impositivo IVA, debba provare all'Amministrazione la reale introduzione dei beni venduti nello Stato Comunitario in cui ha sede l'acquirente.

La locuzione "*reale introduzione*" non si presta ad alcuna discussione dottrinale valutativa e fa conseguire che dagli adempimenti formali previsti dal D.L. n. 331/1993 non è possibile desumere l'ambito della prova relativa alla sussistenza dei presupposti applicativi del beneficio.

Prima del pronunciamento della Corte di Cassazione con la sentenza in commento, la dottrina era uniforme nel ritenere che la prova delle cessioni comunitarie poteva essere fornita mediante dimostrazione del trasporto o comunque della consegna della merce al cliente comunitario formalmente destinatario della merce.

Sul punto e conformemente si era espressa la Commissione Tributaria Regionale di Venezia¹ che, pur avendo ribadito che l'onere di provare l'effettività dei rapporti commerciali intracomunitari cade sul contribuente cedente, osservava che "*nel sistema delineato dall'articolo 41 del D 331/1993, le operazioni configurabili quali cessioni intracomunitarie devono presentare, oltre a un requisito soggettivo, un requisito oggettivo, costituito appunto dalla cessione del bene a titolo oneroso e l'ulteriore requisito della territorialità, in base al quale i beni devono essere trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro*".

Si noti che il Collegio, nella sentenza n. 31 citata e nell'individuare il criterio oggettivo, disponeva il principio del trasporto o della spedizione; conseguiva che, a fronte di rilievi che disconoscono la condizione di non imponibilità a causa della mancata dimostrazione del trasferimento della merce fuori dal territorio nazionale, rimaneva ad onere del contribuente provare l'avvenuto trasferimento fisico della merce con una qualsiasi, idonea, documentazione, avente carattere di certezza e incontrovertibilità (prova, peraltro ed in realtà, neppure troppo complessa, visto che, nella pratica commerciale, il trasferimento dei beni poteva essere agevolmente dimostrato con una serie di mezzi come, da esempio, con il documento di trasporto internazionale "CMR", firmato dal trasportatore, per presa in carico della merce).

Sul tema, la Corte di Giustizia Europea², nel ribadire il principio generale secondo il quale l'onere della prova che i beni siano stati transitati in altro Stato membro ricade sul fornitore, ha affermato che "*l'esenzione della cessione intracomunitaria diventa applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione e trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione*"³.

La Corte di Giustizia, pertanto, ha espresso due condizioni, sicuramente condivisibili per la configurabilità della non imponibilità della cessione intracomunitaria: da un lato la dimostrazione del trasferimento della proprietà del bene e, dall'altro, la dimostrazione della spedizione o del trasporto (si pensi alle vendite effettuate "*franco partenza*" ove la dimostrazione era fornibile con la documentazione comprovante la cessione della titolarità e la presa in carico del trasporto).

Ciò, però, prima della sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 20575/2011 in commento.

La Corte, come evidenziato in narrativa, ha espresso il termine di "*reale introduzione*" del bene ceduto nel territorio dello Stato Comunitario dell'acquirente, disconoscendo, implicitamente, l'indirizzo fornito dalle sentenze della Corte di Giustizia Europea qui

¹ Commissione Tributaria Regionale di Venezia, Sent. N. 31 del 14 aprile 2010

² Cfr. Sent. C-146/05, C-184/05 e C-409/04)

³ Sul punto, Sent. 27.09.2007, C-409/04, punto 42; Sent. 27.09.2007, C-184/05, punto 23

menzionate (quindi, per riproporre l'esempio anzi menzionato, non sarà più sufficiente il documento di trasporto internazionale "CMR", firmato dal trasportatore per presa in carico della merce, ma occorrerà la firma del destinatario, per ricevuta)

Sul concetto del "*primato*" del Diritto dell'Unione Europea sulle norme degli ordinamenti Nazionali, si tratterà nel paragrafo a seguire.

3. L'indirizzo dell'Unione Europea

Lo scorso 1° luglio è entrato in vigore, nel nostro Paese, il Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011, pubblicato il 23 marzo 2011 nella G.U.U.E. L77, recante il primo intervento esegetico sulla normativa IVA. L'obiettivo del regolamento è quello di introdurre regole specifiche al fine di garantire un trattamento uniforme della normativa in tema di imposta sul valore aggiunto in tutto il territorio dell'Unione Europea. In particolare, il regolamento fornisce criteri univoci per la valutazione dello status del destinatario, ossia del parametro che deve essere seguito per poter distinguere un'operazione rilevante ai fini IVA da un'operazione fuori campo IVA.

Il regolamento UE n. 282/2011, approvato dal Consiglio ECOFIN in data 15 marzo 2011, aggiorna il precedente regolamento n. 1777/2005 e individua precise disposizioni in merito all'applicazione della direttiva n. 2006/112/CE che disciplina la normativa IVA.

Trattandosi di regolamento, esso è un atto che si pone al vertice della gerarchia delle fonti di diritto comunitario⁴, il cui contenuto è obbligatorio per tutti gli Stati membri e direttamente applicabile.

In ottemperanza al principio di proporzionalità sancito dall'art. 5, par. 4, del Trattato CE, il regolamento di rifusione dispone "*norme specifiche in risposta a precise questioni di applicazione [che] mirano ad introdurre un trattamento uniforme in tutto il territorio dell'Unione solamente in relazione a tali circostanze specifiche*". Le disposizioni "*non sono pertanto trasponibili ad altri casi e devono essere applicate, tenendo conto della loro formulazione, in maniera restrittiva*"⁵.

L'obiettivo del regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme delle norme dell'attuale sistema IVA in tutti gli Stati membri della UE, attraverso atti che disciplinano i soggetti passivi, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, nonché il luogo delle operazioni imponibili⁶.

Tra le norme di cui si intende garantire l'applicazione uniforme, assumono particolare rilevanza quelle relative all'individuazione del luogo impositivo, soprattutto dopo le modifiche introdotte dalla direttiva n. 2008/8/CE. In particolare, il Regolamento fornisce criteri univoci per la valutazione del c.d. "*status del destinatario*", ossia del parametro che deve essere seguito per poter distinguere un'operazione rilevante ai fini IVA da un'operazione fuori campo IVA.

L'articolo 17 del Regolamento dispone: "*Un ente non soggetto passivo, che è identificato o è tenuto all'identificazione ai fini IVA a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE in quanto i suoi acquisti intracomunitari di beni sono soggetti ad IVA o poiché ha esercitato l'opzione per l'assoggettamento all'IVA di tali operazioni, è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 43 di tale direttiva*".

La verifica dello status del destinatario va effettuata in base al luogo in cui esso è stabilito: l'art. 18 del Regolamento distingue a seconda che il committente sia comunitario o extracomunitario. Con riferimento al committente stabilito nella Comunità, il prestatore può considerare il committente come un soggetto passivo ai fini IVA se: "*a) il destinatario gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA, qualora ottenga conferma della validità di tale numero d'identificazione nonché del nome e dell'indirizzo*

⁴ Luigi Daniele, *Diritto dell'Unione Europea*, IV edizione, Giuffrè, Milano 2010

⁵ Cfr. 5° considerando del Regolamento

⁶ Cfr. 4° considerando del Regolamento.

corrispondenti, conformemente all'articolo 31 del regolamento (CE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto; b) il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione IVA, ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest'ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all'identificazione ai fini dell'IVA e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento. Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità ha lo status di soggetto passivo qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione IVA (art. 18, comma 2)".

Questa la parte Regolamentare; ove necessario, *"la Corte di Giustizia assicura il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del ... trattato"*⁷.

La Corte di Giustizia dell'Unione è l'istituzione cui è stato attribuito il controllo giurisdizionale; da una parte, sulla legittimità degli atti e dei comportamenti delle istituzioni dell'Unione Europea rispetto ai trattati e, dall'altra, sull'interpretazione del diritto comunitario⁸.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha avuto più occasioni di giudicare sul tema trattato nel presente commento; la Corte di Giustizia, con la sentenza citata del 27 settembre 2007 relativa alla causa C-409/04⁹, ha fornito un notevole contributo chiarificatore alla disciplina relativa alle operazioni intracomunitarie. La Corte ha innanzitutto ribadito la necessità di qualificare una cessione o un acquisto intracomunitario in base a elementi oggettivi, come l'esistenza di un movimento fisico dei beni, concludendo che gli articoli 28 bis n. 3 e 28 quater parte A lett. a) della sesta direttiva CEE in considerazione del significato attribuito al termine "spedito" devono essere interpretati nel senso che *"l'acquisto intracomunitario di un bene viene effettuato e l'esenzione della cessione intracomunitaria diviene applicabile soltanto quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione"*. A giudizio della Corte, pertanto, affinché una operazione di cessione di beni fra operatori di due Stati membri sia qualificabile come cessione intracomunitaria e, quindi, possa beneficiare del regime di esenzione Iva è necessario che: a) il bene commercializzato rientri nella disponibilità materiale dell'acquirente; b) lasci fisicamente il territorio dello Stato di provenienza; c) il cedente provi all'autorità fiscale, con mezzi adeguati, **il mero trasferimento**. In merito alle altre questioni, infine, la Corte ha precisato la non punibilità del fornitore in buona fede e ignaro di espedienti fraudolenti posti in essere da propri partner commerciali ai danni dell'Erario in merito all'assolvimento dell'Iva relativa a operazioni commerciali fra Stati membri e per le quali la stessa parte aveva a tempo debito, provato, con mezzi già ritenuti a suo tempo meritevoli dall'autorità competente, la non assoggettabilità all'imposta in trattazione. La Corte ha inoltre ribadito che la dichiarazione relativa alle operazioni intracomunitarie esibita dall'acquirente all'Autorità tributaria *"può costituire una prova supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione "*.

4. Conclusioni

⁷ Art. 220 TCE

⁸ Giuseppe Tesaurò, *Diritto dell'Unione Europea*, VI Ed., Cedam 2010

⁹ Sent. cit.

Pur non condividendo, chi scrive, l'orientamento espresso dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 20575/2011 in commento (in regione delle previsioni contenute nelle norme dell'Unione Europea), si deve evidenziare che l'indirizzo rappresenta un orientamento giurisprudenziale a cui gli Uffici Finanziari faranno, di sicuro, riferimento nell'avvenire.

La motivazione espressa dalla Corte di Cassazione si inserisce in un indirizzo che ha portato i Supremi Giudici a individuare il fondamento dei principi enunciati nella legislazione italiana piuttosto che in quella europea.

Già il 23 dicembre 2008 la Corte a Sezioni Unite, nel depositare due decisioni - la n. 30055 e la n. 30057 –, ebbe a stabilire l'esistenza di un generale principio di non elusione (cioè del principio di abuso di diritto) affermando che, in materia di tassazione diretta, la fonte del predetto principio doveva essere trovata nelle norme costituzionali che sottendono la legislazione italiana, piuttosto che nelle leggi (e giurisprudenza) Europee¹⁰.

Dobbiamo rammentare che il Regolamento è espressamente definito dai Trattati come direttamente applicabile in ciascuno Stato membro.

Il Diritto Comunitario derivato non richiede alcuna procedura "speciale" di adattamento ma richiede che si pongano quei provvedimenti nazionali, leggi o atti amministrativi a seconda dei casi, che gli stessi atti comunitari prefigurano o impongono al fine della loro puntuale e tempestiva attuazione¹¹.

Di fronte alle eccezioni che potrebbe muovere l'Amministrazione Finanziaria sul tema qui esaminato, la cessione intracomunitaria potrebbe richiedere una "*probatio diabolica*" per la dimostrazione di uno o più fatti, con una "*ricostruzione probatoria estremamente complessa*"; anche la difesa tributaria risulterebbe, di conseguenza, particolarmente difficoltosa in ragione del disposto della Sentenza della Corte di Cassazione n. 20575/2011 depositata il 7 Ottobre 2011.

Si avrà la possibilità, comunque, di instare al Giudice Tributario affinché questi rimetta la questione alla Corte di Giustizia Europea.

¹⁰ Silvestro Specchia, *Il Trust nella dialettica con la recente giurisprudenza sull'abuso del diritto*, in "Il Trust come soluzione di legittimità", Brescia 2008

¹¹ Giuseppe Tesaro, *Op. cit.*