

Irrilevanza dell'identificazione Iva multipla ai fini dell'esenzione per le operazioni triangolari

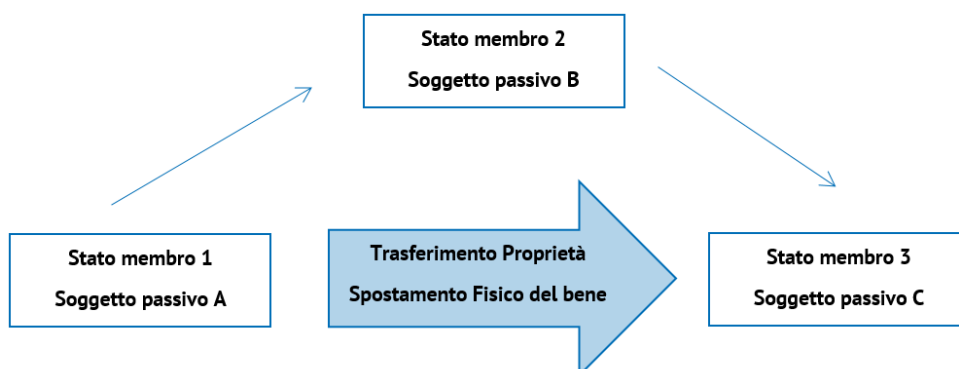
di Clino De Ieso - avvocato, Studio P. Centore & Associati - Genova – Milano

La Corte di Giustizia, con la sentenza 19 aprile 2018, causa [C-580/16](#) (Firma Hans Bühler KG), privilegiando un taglio sostanzialistico, in applicazione del quale viene riconosciuta l'esenzione se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, ha stabilito che il promotore dell'operazione triangolare (c.d. acquirente intermedio) non perde il diritto al regime di non imponibilità nel caso di identificazione multipla ai fini Iva in 2 Stati membri, a condizione che per lo specifico acquisto IC non sia utilizzato il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di partenza del bene.

Profili generali

È opportuno un *flash* sulla finalità delle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE che prevedono l'esenzione Iva per le operazioni c.d. "triangolazioni comunitarie".

"in questa particolare fattispecie di acquisti intracomunitari, ... un bene viene ceduto da un soggetto passivo A, identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro 1, a un soggetto passivo B, identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro 2, che, a propria volta, cede il medesimo bene a un soggetto passivo C, identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro 3, bene che viene direttamente spedito o trasportato dallo Stato membro 1 allo Stato membro 3", come illustrato nello schema seguente¹".



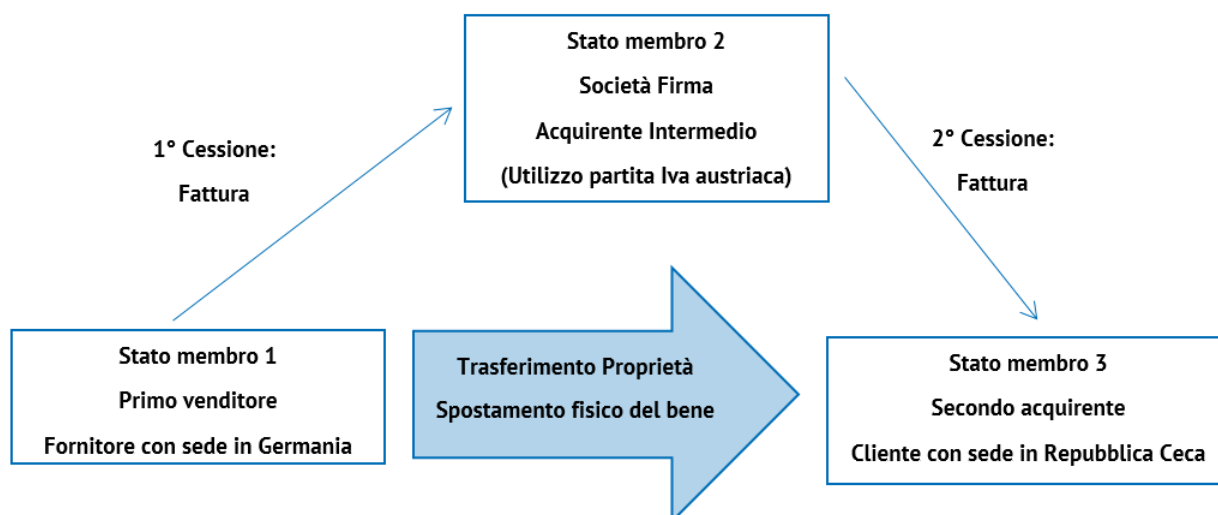
¹ Così, il punto 4 delle conclusioni dell'avvocato generale presentate il 30 novembre 2017 e relative alla sentenza qui in commento.

L'obiettivo è chiarissimo: concedere l'esenzione dall'Iva all'acquirente intermedio (soggetto passivo B). Pertanto, quest'ultimo viene esonerato dall'obbligo d'identificazione ai fini Iva nello Stato 3, mentre spetta al soggetto passivo C l'obbligo di versare l'imposta per la cessione successiva nel medesimo Stato.

La ricostruzione della controversia

La vicenda riguarda la società Firma che gestisce un'impresa di produzione e commercializzazione, stabilita in Germania, con una duplice partita Iva sia tedesca sia austriaca.

La Firma, negli anni 2012 e 2013, effettuava operazioni triangolari che possono essere così schematizzate:



La società Firma aveva prima acquistato, con partita Iva austriaca, dei beni da fornitori tedeschi: per, poi, rivenderli (sempre utilizzando la partita Iva dell'Austria) a un cliente, stabilito e identificato ai fini Iva nella Repubblica Ceca, che riceveva le merci direttamente dal primo venditore tedesco.

In questa situazione, Firma riteneva di poter qualificare l'intera operazione come triangolare intracomunitaria: qualificazione che, pertanto, era specificata nelle fatture.

Tale indicazione, però, mancava negli elenchi riepilogativi che Firma aveva, nel frattempo, presentato all'Autorità fiscale austriaca. Tuttavia, la società, accortasi dell'errore, rettificava gli elenchi, precisando che si trattava di operazioni triangolari IC e che, dunque, il soggetto passivo Iva era il secondo acquirente della Repubblica Ceca.

Ciò nonostante, l'Amministrazione finanziaria austriaca, disconoscendo l'esenzione sull'acquisto di Firma, pretendeva l'Iva sul tale operazione.

Secondo l'Autorità fiscale dell'Austria

“si trattava di operazioni triangolari «fallite», in quanto il soggetto passivo in questione non avrebbe adempiuto il proprio obbligo di dichiarazione e neppure dimostrato l'intervenuta imposizione allo stadio dell'acquisto finale nella Repubblica Ceca. L'ufficio medesimo rilevava altresì che gli acquisti intracomunitari, pur essendo stati effettuati nella Repubblica Ceca, dovevano parimenti considerarsi effettuati in Austria, avendo la Firma ... utilizzato un numero di identificazione Iva austriaco²”.

Iniziava, così, il contenzioso tributario promosso dalla società Firma con ricorso che veniva respinto dal giudice tributario. Quest'ultimo, in particolare, valorizzando l'obbligo dichiarativo previsto dalla norma domestica³, traeva il convincimento che la Firma, avendo violato tale obbligo, abbia perso il beneficio dell'esenzione dall'Iva sui propri acquisti intracomunitari.

La decisione era impugnata dalla società innanzi alla Suprema Corte amministrativa austriaca che, ravvisando dubbi circa l'applicabilità delle norme in materia di operazioni triangolari, sospendeva il processo sollevando innanzi alla Corte di Giustizia le seguenti domande pregiudiziali:

“1) se l'articolo 141, lettera c), Direttiva Iva, da cui dipende, a norma dell'articolo 42 (in combinato disposto con l'articolo 197) della Direttiva Iva, la disapplicazione dell'articolo 41, comma 1, Direttiva Iva, debba essere interpretato nel senso che la condizione ivi indicata non ricorre nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'Iva nello Stato membro da cui i beni siano spediti o trasportati anche nell'ipotesi in cui il soggetto medesimo utilizzi, ai fini dello specifico acquisto intracomunitario, un numero di identificazione Iva di un altro Stato membro.

2) Se gli articoli 42 e 265, Direttiva Iva, in combinato disposto con l'articolo 263, Direttiva Iva, debbano essere interpretati nel senso che soltanto la tempestiva presentazione dell'elenco riepilogativo implichi la disapplicazione dell'articolo 41, comma 1, Direttiva Iva.”

Interpretazione restrittiva delle norme sull'esenzione Iva per gli acquisti IC

L'analisi dell'avvocato generale è pregevole, specialmente riguardo al primo quesito che si concentra sulle condizioni che devono verificarsi affinché l'acquisto IC, ai fini di una successiva cessione, non sia tassato con Iva. Più in dettaglio, si chiede alla Corte se l'esenzione Iva scatta per il semplice utilizzo di

² Cfr. Punto 25 delle Conclusioni cit.

³ Cfr. L'articolo 25 dell'UStG 1994, nel testo applicabile nell'esercizio 2012, intitolato “Operazione triangolare”, che così recita: “... Sussiste un'operazione triangolare quando 3 imprenditori, in 3 diversi Stati membri, concludono operazioni aventi a oggetto uno stesso bene messo a disposizione dell'ultimo destinatario direttamente dal primo fornitore in presenza delle condizioni di cui al § 3. Ciò vale anche quando l'ultimo destinatario sia una persona giuridica che non sia un imprenditore o non acquisti il bene ai fini della propria impresa. ... L'acquisto intracomunitario ai sensi dell'articolo 3, § 8, secondo periodo, si considera assoggettato all'Iva qualora l'imprenditore (acquirente) dimostri la sussistenza di un'operazione triangolare adempiendo l'obbligo di dichiarazione sul medesimo incombente ai sensi § 6. L'imprenditore che non adempia il proprio obbligo di dichiarazione decade dall'esenzione con effetti retroattivi”.

3 diversi numeri di identificazione, oppure occorre, per beneficiare della misura agevolativa, che l'acquirente intermediario non sia identificato ai fini Iva nello Stato membro di partenza del bene.

Per rispondere alla domanda pregiudiziale l'avvocato generale ritiene utile effettuare un *excursus* dell'evoluzione normativa europea mettendo in risalto gli aspetti essenziali, definiti sia dalla Direttiva sia dalla giurisprudenza.

Ecco, quindi, il richiamo:

1. ai principi fissati dalla Corte Giustizia circa:

- l'unicità dell'operazione economica composta da una cessione IC di un bene e l'acquisto IC del medesimo prodotto;
- la regola, finalizzata a evitare la duplicazione del prelievo, in base alla quale la tassazione dell'acquisto IC nello Stato di destinazione del bene implica, come logico corollario, una cessione IC esente nello Stato di partenza della merce;

2. alla norma speciale ([articolo 141](#), Direttiva n. 2006/112/CE) della Direttiva che definisce le operazioni triangolari⁴;

3. alla distinzione tra le operazioni triangolari e quelle a catena⁵.

A ciò si aggiunga, come evidenziato nelle conclusioni, che l'articolo 141, Direttiva n. 2006/112/CE, introduce un solo requisito, segnatamente che l'acquirente intermedio non sia stabilito nello Stato membro del cliente finale⁶.

⁴ "Ne deriva che esse devono essere compiute da 3 soggetti passivi economici, identificati ai fini dell'Iva in 3 diversi Stati membri, con la peculiarità che i beni interessati sono spediti o trasportati dal primo soggetto passivo a destinazione del terzo". Più specificamente, "l'operazione triangolare non è contraddistinta esclusivamente da tale identificazione. Le condizioni che caratterizzano l'effettuazione dell'operazione economica nella specie sono determinanti. Essa dev'essere quindi compiuta da un acquirente intermediario, altrimenti detto compratore-venditore, che decide, contestualmente, di acquistare per rivendere e di far trasportare i beni direttamente dal proprio fornitore al proprio cliente. In tal caso, il diritto di disporre del bene in quanto proprietario sarà necessariamente trasferito al primo acquirente dal momento che "compie l'acquisto intracomunitario colui che ordina il trasporto". Di conseguenza, a mio avviso, prima di prendere in considerazione qualsivoglia semplificazione, è essenziale una previa verifica di tali circostanze particolari che consentono di operare una distinzione tra le operazioni triangolari e le operazioni successive o a catena". Così, i punti 44, 50 e 51 delle Conclusioni *cit.*

⁵ In termini generali, è noto che il fattore distintivo tra le 2 fattispecie (cessione triangolare e cessione a catena) è rappresentato essenzialmente dall'unicità dell'operazione, nel caso della triangolazione, mentre, nella vendita a catena, i passaggi di proprietà si manifestano separatamente, anche se in stretta connessione l'uno verso l'altro. Ugualmente, assumono rilevanza le modalità del trasporto che, nell'ipotesi delle vendite a catena, è globalmente considerata, invece, nella triangolazione, si divide in 2 fasi tra loro concatenate, anche quando vi partecipi un terzo soggetto.

Dunque, per motivi di semplificazione, l'unicità del trasporto assorbe così la concatenazione delle operazioni che, ai fini dell'Iva, sono trattate come un'unica cessione esente.

⁶ Cfr. Punti da 56 a 59 delle Conclusioni *cit.*, ove si precisa che: "Le diverse versioni linguistiche del testo, in particolare quelle nelle lingue spagnola, tedesca, inglese, italiana e polacca, contemplano quest'unica condizione. Essa è giustificata dalla ratio di tale disposizione. Infatti, come rammentato al punto 248 della relazione del 1994, «lo scopo delle misure di semplificazione è di evitare all'operatore (intermediario) di dover assolvere gli obblighi di identificazione (37) e di dichiarazione nello Stato membro (del luogo di arrivo dei beni)», allorché vi si effettui un acquisto intracomunitario di beni seguito da una cessione interna a tale stesso Stato membro, assoggettata all'Iva secondo le regole applicabili in quest'ultimo (38). Si tratta quindi di "disattivare" il principio dell'imposizione dell'acquisto intracomunitario nello Stato membro (del luogo di destinazione del trasporto) e di trasferire sull'acquirente finale l'imposizione della vendita che gli è stata effettuata dall'operatore intermediario. Di conseguenza, qualora ricorrano tutte le condizioni previste all'articolo 141, Direttiva Iva e, in particolare, quella relativa alla designazione del soggetto passivo debitore dell'imposta, l'utilizzo di un numero d'identificazione Iva di uno Stato membro per l'acquisto intracomunitario diverso da quello dello Stato membro di arrivo dei beni non può produrre l'effetto di assoggettare tale acquisto all'imposizione nello Stato membro che abbia attribuito un numero di identificazione al soggetto passivo intermediario".

In questo assetto, conclude l'avvocato generale, appare una forzatura interpretativa la soluzione che, sulla base di una lettura estensiva dell'[articolo 141](#), Direttiva 2006/112/CE, tende a escludere sempre l'esenzione Iva nell'ipotesi di identificazione multipla ai fini Iva (e, quindi, anche nel caso in cui il promotore dell'operazione triangolare non utilizzi, per il suo acquisto IC, il numero di partita Iva dello Stato membro di partenza): considerando che, in realtà, tale norma introduce una misura derogatoria che, come tale, deve essere interpretata restrittivamente⁷ anche alla luce delle altre disposizioni della Direttiva⁸ e della loro *ratio* ispiratrice⁹.

Ed è esattamente il senso della conclusione raggiunta dalla Corte di Giustizia che, nel rispondere al primo quesito, afferma che:

“l'articolo 141, lettera c), Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'Iva, come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, dev'essere interpretato nel senso che la condizione ivi indicata è soddisfatta nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'Iva nello Stato membro dal quale i beni siano spediti o trasportati ma utilizzi, ai fini dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi, un numero di identificazione Iva di un altro Stato membro.”

Con l'ulteriore e decisiva precisazione che:

“dal contesto dell'articolo 141, lettera c), Direttiva Iva e dalle finalità di detta disposizione emerge che la condizione ivi prevista designa uno Stato membro diverso da quello in cui l'acquirente è identificato ai fini dell'Iva per lo specifico acquisto che realizza”.

⁷ Si vedano i punti 67 e 68 delle Conclusioni cit., secondo cui: “Inoltre, a fortiori, muovendo dalla constatazione dell'inesistenza di disposizioni particolari in materia di identificazioni multiple, ritengo che l'articolo 141 di tale Direttiva debba essere oggetto di un'interpretazione, al tempo stesso, restrittiva e teleologica. Infatti, da un lato, le disposizioni dell'articolo 141, Direttiva Iva esigono un'interpretazione restrittiva per effetto del loro oggetto, vale a dire l'istituzione di una misura di semplificazione che comporta come corollario un'esclusione, quella relativa ai casi di identificazione nello Stato membro di arrivo dei beni. In altre parole, l'esclusione dell'identificazione del soggetto passivo nello Stato membro di partenza dei beni non può essere desunta da termini generali”.

⁸ Cfr. Punti da 70 a 72 delle conclusioni cit.: “ritengo, al pari della Commissione, che le disposizioni dell'articolo 141, Direttiva Iva debbano essere considerate nel loro complesso e in combinato disposto con quelle del successivo articolo 265 (46), richiamato all'articolo 42 della Direttiva medesima, relativo al contenuto dell'elenco riepilogativo da compilarsi in caso di acquisto intracomunitario ai fini di una successiva cessione. I termini «numero di identificazione Iva ... con il quale (l'acquirente) ha effettuato tali acquisti» sembrano indicare una possibilità di scelta tra diversi numeri. Del medesimo tenore letterale è anche il precedente articolo 41, relativo alla determinazione del luogo degli acquisti intracomunitari di beni. Tale interpretazione trova una giustificazione nella finalità del meccanismo de quo. A mio avviso, il controllo dell'imposizione nel luogo di consumo finale del bene è sufficiente a giustificare la scelta del Legislatore dell'Unione di non escludere, all'articolo 141, Direttiva Iva, qualsiasi semplificazione qualora l'acquirente possieda altro numero di identificazione, corrispondente al luogo in cui tale soggetto passivo è stabilito nello Stato membro del luogo di partenza dei beni (47). Una soluzione opposta, che impedisca al soggetto passivo di scegliere liberamente la propria identificazione Iva, creerebbe una significativa disparità di trattamento tra i soggetti passivi e rischierebbe di limitare l'esercizio di attività economiche, quando invece il numero individuale di identificazione Iva costituisce soltanto un mezzo di prova (48)”.

⁹ Cfr. Punto 69 delle conclusioni cit., secondo cui: “Tale ragionamento, per quanto riguarda l'applicazione dell'articolo 141, lettera a), di detta Direttiva, non può essere messo in discussione dal rilievo secondo cui non è solo lo stabilimento nello Stato membro di arrivo dei beni a dover essere escluso, bensì anche la semplice identificazione Iva del soggetto passivo in tale Stato. Questo requisito, infatti, discende naturalmente dall'obiettivo perseguito dalla disposizione de qua, vale a dire di evitare l'obbligo d'identificazione per il soggetto passivo intermediario. La relazione del 1994, in cui si fa riferimento all'impiego da parte del soggetto passivo del «numero di identificazione ... attribuitogli da uno Stato membro diverso da quello di arrivo del trasporto dei beni», conferma tale conclusione”.

Tanto è vero che il citato [articolo 141](#), Direttiva n. 112/2006/CE:

“dev’essere inteso, da un lato, nel senso che, nel caso in cui lo Stato membro di partenza del trasporto fosse anche quello in cui l’acquirente è identificato ai fini dell’Iva per l’acquisto dei beni oggetto del trasporto, ciò significherebbe che tale operazione si è realizzata nello Stato membro stesso e che non potrebbe qualificarsi come “operazione intracomunitaria”, ai sensi dell’articolo 20, § 1, Direttiva Iva. In tal caso, l’articolo 141, Direttiva Iva, vertente su acquisti intracomunitari, non troverebbe applicazione. Tale interpretazione è conforme agli obiettivi perseguiti dalla Direttiva Iva, e, più in particolare, dalla misura di semplificazione di cui agli articoli 42, 141, 197 e 265 di tale Direttiva. Da un canto, il regime transitorio dell’Iva applicabile al commercio intracomunitario, istituito dalla Direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di Iva e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la Direttiva 77/388/CEE (GU 1991, L 376, § 1), mira a trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (si veda, in tal senso, sentenza del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punto 37 e giurisprudenza ivi citata)”.

Consolidamento del principio del “rigetto del formalismo”

L’atteggiamento sostanzialista della Corte di Giustizia è rintracciabile nel percorso argomentativo che l’ha portata alla soluzione del secondo quesito.

Il tema è noto: le conseguenze da trarre nel caso di presentazione tardiva degli elenchi riepilogativi e, precisamente, se tale infrazione, nell’ipotesi di operazione triangolare, possa determinare la perdita del diritto all’esenzione riconosciuto all’acquirente intermedio.

Sul punto, l’avvocato generale ha giustamente richiamato i plurimi interventi della giurisprudenza della Corte che, a seconda della natura sostanziale o formale dell’infrazione, ha valutato la compatibilità (o meno) del precetto nazionale con la Direttiva¹⁰.

¹⁰ Si vedano i paragrafi da 87 a 89 delle Conclusioni cit., secondo cui: “La Corte ha, quindi, dichiarato che il diniego di esentare dall’Iva una cessione intracomunitaria effettivamente avvenuta non può basarsi sul solo rilievo che la prova della cessione non sia stata prodotta nei termini (67). La Corte ha d’altronde citato la «presentazione dell’elenco riepilogativo all’Amministrazione finanziaria» quale obbligo formale indicato all’articolo 22, VI Direttiva, nel testo di cui all’articolo 28-nonies della medesima Direttiva, divenuto, al riguardo, articolo 263 della Direttiva Iva (68). Lo stesso ragionamento vale, per quanto riguarda le fattispecie trasponibili al procedimento principale, per i requisiti ulteriori rispetto a una valida identificazione, quale l’iscrizione al sistema di scambio d’informazioni in materia d’Iva (VAT Information Exchange System (VIES)), l’assoggettamento ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari (69), o, ancora, la comunicazione del numero di identificazione Iva dell’acquirente (70). Secondo la medesima logica, la rettifica di una fattura avente a oggetto un’indicazione obbligatoria, ossia il numero d’identificazione Iva, può avere effetti retroattivi (71). Inoltre, l’esenzione di una cessione intracomunitaria non può essere negata in base al solo rilievo che l’Amministrazione finanziaria di un altro Stato membro abbia proceduto alla cancellazione del numero d’identificazione Iva dell’acquirente produttiva di effetti a una data precedente a quest’ultima (72)”.

Evidenziando, inoltre, come l'evoluzione normativa che mira a favorire lo scambio di informazioni tra le Autorità fiscali nazionali mitiga gli effetti prodotti da eventuali irregolarità collegate ad adempimenti dichiarativi¹¹.

Se, quindi, questo è il contesto normativo¹² e giurisprudenziale, allora, l'esenzione Iva delle operazioni IC presuppone il rispetto delle sole condizioni sostanziali essendo, invece, irrilevante il soddisfacimento dei requisiti formali che, com'è noto, si traducono essenzialmente in una modalità di attuazione pratica del regime di esenzione. Il punto decisivo è, del resto, salvaguardare i principi cardine del sistema Iva, quali la neutralità fiscale e la proporzionalità, come sottolineato a chiare lettere dalla Corte¹³.

La conclusione, a questo punto, vien da sé.

“Gli articoli 42 e 265, Direttiva n. 2006/112, come modificata dalla Direttiva n. 2010/45, in combinato disposto con l'articolo 263, Direttiva 2006/112, come modificata dalla Direttiva 2010/45, devono essere

¹¹ Si veda punto 90 delle Conclusioni cit., secondo cui: “Occorre infine tener e conto, da un lato, dell'obbligo per tutti i soggetti passivi identificati ai fini dell'Iva di redigere elenchi riepilogativi (73), il che consente un controllo incrociato delle informazioni fornite. Dall'altro, in un'ottica più ampia, va rilevata l'evoluzione della normativa dell'Unione attinente alla cooperazione amministrativa in materia di Iva (74). Infatti, il Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'Iva (75), entrato in vigore il 1° gennaio 2012, stabilisce norme e procedure comuni per quanto riguarda, in particolare, lo scambio di informazioni tra le Autorità nazionali competenti ai fini di una corretta applicazione dell'Iva (76). Tale sistema produce inevitabilmente una mitigazione degli effetti di una dichiarazione incompleta o tardiva”.

¹² Che, tuttavia, potrebbe subire delle sostanziali modifiche. Si rinvia alla proposta, presentata dalla Commissione europea, di modifica delle norme UE sull'Iva per una “tassazione equa”. Cfr. da ultimo, il documento COM(2018) 329 final ed il Comunicato stampa del 25 maggio 2018, ove la Commissione sottolinea che intende “proporre modifiche tecniche particolareggiate delle norme dell'UE sull'Iva che integrano la recente proposta di revisione del sistema per renderlo in grado di contrastare più efficacemente la frode”. In proposito, “l'odierno pacchetto di misure modifica in modo sostanziale le norme in materia di Iva e dovrebbe agevolare l'operato delle imprese in tutta l'UE, poiché mette termine a 25 anni di regime “transitorio” Iva nel mercato unico. Nello scorso ottobre la Commissione ha proposto i principi fondamentali per la creazione di uno spazio unico europeo dell'Iva che contribuisca a ridurre drasticamente i 50 miliardi di euro di frode che attualmente gravano ogni anno sui bilanci nazionali degli Stati membri dell'UE. Con queste misure tecniche, la Commissione auspica che gli Stati membri avvieranno la discussione relativa ai più ampi principi o “pilastri” di un sistema definitivo dell'Iva nell'UE più semplice e resiliente per gli scambi di beni all'interno dell'Unione”. In particolare, tra i “principali elementi della proposta” vi è “la semplificazione dell'imposizione dei beni. Nell'attuale sistema dell'Iva, gli scambi di beni fra imprese sono divisi in due operazioni: una vendita in esenzione dell'Iva nello Stato membro di origine e un acquisto soggetto a imposta nello Stato membro di destinazione. L'odierna proposta mette un termine a tale ripartizione artificiosa delle operazioni commerciali. Una volta concordate, le modifiche contenute nella normativa in materia di Iva definiranno il commercio transfrontaliero di beni come un'unica cessione imponibile che garantirà che i beni siano tassati nello Stato membro dove termina il trasporto, come dovrebbe essere. La frode all'Iva dovrebbe ridursi drasticamente”.

¹³ Cfr. Punti da 50 a 52, ove si stabilisce che: “Orbene, in forza del principio di neutralità fiscale, il mancato rispetto da parte di un soggetto passivo dei requisiti formali di cui all'articolo 42, lettera b), Direttiva Iva non può condurre a rimettere in discussione l'applicazione dell'articolo 42 di tale Direttiva qualora siano comunque soddisfatte le condizioni sostanziali di cui al medesimo articolo 42, lettera a) (si veda, per analogia, sentenze del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 46, e del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 36). Infatti, il diniego di applicazione dell'articolo 42, Direttiva Iva per un motivo di tal genere potrebbe determinare una doppia imposizione, in quanto l'acquirente intermedio sarebbe assoggettato a imposta, a norma dell'articolo 41, comma 1, Direttiva Iva, anche nello Stato membro che gli ha attribuito il numero di identificazione Iva che esso ha utilizzato per tale operazione, mentre l'acquirente finale sarebbe parimenti tassato ai sensi dell'articolo 141, lettera e), e dell'articolo 197, Direttiva Iva. Al riguardo, si deve aggiungere che, secondo la giurisprudenza della Corte, gli articoli 41 e 42, Direttiva Iva sono diretti a garantire l'assoggettamento a Iva dell'acquisto intracomunitario in questione a livello dell'acquirente finale, evitando la doppia imposizione di tale operazione (si veda, in tal senso, sentenza del 22 aprile 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, punto 35). Ne deriva che l'articolo 42, Direttiva Iva è applicabile qualora le condizioni sostanziali siano soddisfatte. In tale contesto è rilevante la circostanza che il numero di identificazione Iva dell'acquirente sia valido al momento delle operazioni. Al contrario resta irrilevante il fatto che tale numero non sia più valido alla data di presentazione degli elenchi riepilogativi. In ogni caso, uno Stato membro non può prevedere, senza andare oltre quanto strettamente necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta, la possibilità di una rettifica degli elenchi riepilogativi riguardante le operazioni triangolari e, al contempo, privare la rettifica stessa di effetti, negando all'operatore intermedio l'applicazione retroattiva dell'articolo 42, Direttiva Iva, qualora tale operatore provi che le condizioni sostanziali siano state soddisfatte. Tuttavia, per sanzionare l'inosservanza di requisiti formali, gli Stati membri possono prevedere sanzioni diverse rispetto al diniego di applicazione dell'articolo 42, Direttiva Iva, quali l'irrogazione di un'ammenda o di una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (v., per analogia, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 42)”.

interpretati nel senso che ostano all'applicazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro, dell'articolo 41, comma 1, Direttiva n. 2006/112, come modificata dalla Direttiva n. 2010/45, per il solo motivo che, nell'ambito di un acquisto intracomunitario, realizzato ai fini di una successiva cessione nel territorio di uno Stato membro, la presentazione dell'elenco riepilogativo, di cui all'articolo 265, Direttiva n. 2006/112, come modificata dalla Direttiva n. 2010/45, non sia stata tempestivamente effettuata dal soggetto passivo identificato ai fini dell'Iva nello Stato membro medesimo.”

D'altronde, nel caso di specie, l'Autorità fiscale austriaca contesta alla società Firma 2 infrazioni¹⁴ di natura formale che, in applicazione del consolidato “*principio del rigetto del formalismo*”, sono irrilevanti perché la società ha dimostrato sia la sua condotta in buona fede (e, quindi, non fraudolenta), sia di aver correttamente soddisfatto i requisiti sostanziali per beneficiare del regime di esenzione previsto le operazioni triangolari intracomunitarie.

¹⁴ Vale a dire, la tardiva presentazione di elenchi riepilogativi completi ed irregolarità dichiarative.