

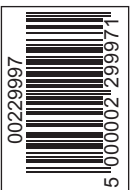
# L'IVA

ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

2018

11-12

- 7 La rilevanza non sostanziale dell'iscrizione al VIES
- 12 Confermata la detrazione IVA per la succursale anche con codice fiscale autonomo
- 20 Normativa IVA sui voucher: maggiore chiarezza dal 2019?
- 29 Servizi di accoglienza ai migranti: chiarimenti ai fini IVA
- 34 Verso l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri
- 46 Fatture false fuori dalla base imponibile se correlate a costi fittizi



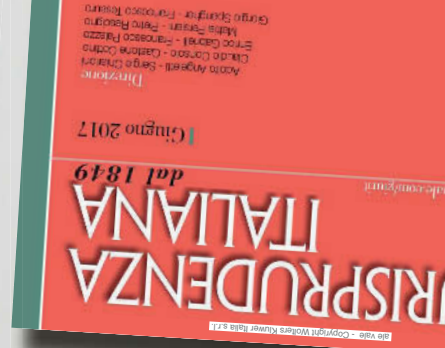
OSSERVATORIO UE

AGENDA



RINNOVI  
RIVISTE  
2019

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.



# Rinnova i tuoi abbonamenti. Prima, è meglio!

Ci sono occasioni che non puoi rimandare.

**Rinnova le tue riviste Wolters Kluwer per il 2019:**

*perché* continuerai ad assicurarti tutto l'approfondimento, la qualità e l'affidabilità di sempre

*perché* potrai consultarle anche in mobilità

*perché* rimarrai aggiornato sulle ultime novità grazie agli eBook Wolters Kluwer in omaggio...  
**e prima rinnovi più eBook avrai.**

TI BASTA UN CLICK! VAI SU:

**[WWW.EDICOLAPROFESSIONALE.COM/RINNOVI](http://WWW.EDICOLAPROFESSIONALE.COM/RINNOVI)**



OPPURE SCANSIONA  
DIRETTAMENTE IL QR-CODE

## ALTRI VANTAGGI TI ASPETTANO

Puoi rinnovare i tuoi abbonamenti anche tramite bollettino postale, chiamando il **Numero Verde 800.916.935** o contattando il tuo agente di fiducia, trovi l'elenco completo su: **[www.shopwki.it/agenzie](http://www.shopwki.it/agenzie)**.

**Affrettati l'offerta è valida solo fino al 14 dicembre 2018.**

IPSOA CEDAM **UTET**  
GIURIDICA



Wolters Kluwer

**Scambi intra-UE****L'approfondimento - La rilevanza non sostanziale dell'iscrizione al VIES**

L'AIDC, con la Norma di comportamento n. 204, ha affermato che, nel sistema normativo codificato dalla Direttiva 2006/112/CE, il possesso del numero identificativo IVA non rappresenta una condizione sostanziale per il riconoscimento della soggettività passiva d'imposta.

In linea, pertanto, con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, il principio di tassazione nel Paese membro di destinazione del bene, basato sulla soggettività passiva delle controparti, non può dipendere dall'iscrizione nell'archivio VIES delle controparti.

*di Marco Peirolò* ..... **7**

**Detrazioni****L'approfondimento - Confermata la detrazione dell'IVA per la succursale anche con codice fiscale autonomo**

La circostanza che un soggetto passivo non residente utilizzi impropriamente due numeri di identificazione fiscale, il primo attribuito per la costituzione di un'associazione di imprese mentre il secondo relativo ad una branch, non può rimettere in discussione la detrazione dell'IVA indicata nelle note di addebito emesse da un consorzio per la rifatturazione dei costi. Prevale, con una visione sostanziale, il principio dell'unicità del rapporto casa-madre e succursale, da sempre ribadito dalla giurisprudenza europea, considerato che i codici fiscali rappresentano meri requisiti formali.

*di Gabriele Liberatore* ..... **12**

**Voucher****L'approfondimento - La normativa IVA sui voucher: maggiore chiarezza dal 2019?**

La continua evoluzione dei mercati nonché le nuove modalità attraverso cui le imprese conducono il proprio business, hanno portato alla crescente diffusione dei buoni e all'introduzione di complessità interpretative collegate al trattamento IVA di questi ultimi.

Il buono (cd. voucher) è generalmente emesso in forma cartacea o elettronica ed ha come obiettivo quello di agevolare le transazioni commerciali, di promuovere la vendita di alcuni prodotti o servizi oppure di facilitare il processo di pagamento. La natura economica dei voucher è dunque molteplice così come diverse sono le forme che esso può assumere a seconda appunto del fine che quest'ultimo intende perseguire. Il buono, deve il proprio successo commerciale alla flessibilità di utilizzo che accorda. Quando esso incorpora in modo sufficientemente specifico una cessione o prestazione, la sua vendita ha l'effetto di anticipare l'applicazione dell'IVA propria del diritto sottostante. Nei casi di indeterminatezza del diritto sottostante e del relativo trattamento IVA la circolazione del buono non deve scontare l'imposta. La definizione di un trattamento IVA comune all'interno dell'Unione Europea persegue il fine di evitare casi di doppia o di mancata imposizione. La Direttiva in materia sarà adottata dagli Stati membri a decorrere dal 2019 e lo Schema di Decreto ad oggi disponibile, volto a superare i dubbi degli operatori, si presta tuttora a diverse interpretazioni.

*di Stefano Pavesi e Davide Laruffa* ..... **20**

**Esenzioni****La novità - Servizi di accoglienza ai migranti: chiarimenti ai fini IVA**

L'Agenzia delle entrate ha fornito, con la risoluzione n. 74/E/2018, chiarimenti in merito ai regimi IVA applicabili in relazione alle prestazioni di servizi di accoglienza ai migranti. In particolare, il regime da applicare varia in ragione dell'esistenza o meno di un unico gestore del centro di accoglienza, nonché dell'affidamento o meno del servizio di gestione a una cooperativa sociale ovvero a un loro consorzio, oppure a un'associazione di volontariato.

*di Federico Gavioli* ..... **29**

# Sommario

---

## Scambi intracomunitari

### L'approfondimento - **Verso l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri**

In base all'attuale sistema di tassazione IVA (sistema "transitorio"), gli scambi intracomunitari di beni tra Stati membri sono trattati come due operazioni distinte: nel Paese di origine, tali operazioni danno luogo a cessioni intracomunitarie non imponibili, mentre, nel Paese di destinazione, le stesse operazioni costituiscono acquisti soggetti ad imposta. Da questa frammentazione delle operazioni derivano una quantità molto elevata di frodi. Ad avviso della Commissione europea, una soluzione a questa criticità potrebbe essere rappresentata dalla creazione di uno spazio unico europeo, all'interno del quale gli scambi intracomunitari saranno regolati alla stregua delle operazioni interne, eliminandosi, conseguentemente, l'esenzione dall'IVA delle cessioni intracomunitarie.

È stato dunque proposto di introdurre un sistema definitivo di tassazione degli scambi intracomunitari basato sul c.d. principio di destinazione: in base al nuovo sistema, l'IVA sarà, tuttavia, in linea di principio applicata dal cedente, riscossa nel Paese di origine e poi trasferita al Paese di destinazione, in cui i beni sono consumati.

*di Francesco D'Alfonso* ..... **34**

## Deducibilità

### L'approfondimento - **Fatture false fuori dalla base imponibile se correlate a costi fittizi**

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 18390/2018, ha affrontato varie questioni ed ha stabilito centralmente che in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo a operazioni oggettivamente inesistenti, grava sul contribuente l'onere di provare la fittizietà dei componenti positivi che, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.L. n. 16/2012, ove direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi.

*di Salvatore Servidio* ..... **46**

## Osservatorio

### Dall'Unione Europea

#### Corte di Giustizia

*con NOTE di Marco Peirolo* ..... **53**

## Rassegna

### Panorama normativo

*Prassi* ..... **62**

## Agenda

### Dicembre 2018

*a cura di Valerio Artina e Roberta Aiolfi - Dottori commercialisti in Bergamo* ..... **67**

**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 22 ottobre 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](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it)  
[www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)

#### Italia

Annuale € 210,00

#### 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:



Wolters Kluwer

#### E-mail:

[advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

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

Egregio Abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/  
679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione  
delle persone fisiche con riguardo al tratta-  
mento dei dati personali, nonché alla libera  
circolazione di tali dati e che abroga la direttiva  
95/46/CE (regolamento generale sulla prote-  
zione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati  
personali sono registrati e custoditi su data-  
base elettronici situati nel territorio nazionale  
e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico  
Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono  
un adeguato livello di protezione dei dati.  
Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di  
Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che  
La riguardano per finalità amministrative e con-  
tabilili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di  
posta elettronica potrebbero essere anche uti-  
lizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o  
servizi analoghi a quelli della presente vendita.  
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer  
Italia s.r.l. l'accesso ai dati personali che La  
riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione  
per violazione di legge, la limitazione o l'oppo-  
sizione al loro trattamento ai fini di invio di  
materiale pubblicitario, vendita diretta e comu-  
nicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto  
di revocare il consenso in qualsiasi momento,  
senza pregiudicare la liceità del trattamento  
basata sul consenso prestato prima della  
revoca, nonché di proporre reclamo  
all'Autorità Garante per il trattamento dei dati  
personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento  
UE 679/2016.  
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle  
persone autorizzate al trattamento è consulta-  
bile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
- Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142  
Milano (MI).

Se posso consultare le ultime novità in materia fiscale,

*è* La Mia **Biblioteca**

La Mia **Biblioteca** è la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex.

- Puoi trovare **risposte certe** grazie a **contributi autorevoli** e ad un **motore di ricerca intuitivo e veloce**.
- Puoi **personalizzarla** in base alle tue aree di interesse.
- Puoi consultarla online **ovunque**, sempre, da qualsiasi dispositivo mobile.
- Puoi **integrarla** a 360° con le tue banche dati Wolters Kluwer.

E da quest'anno ci sono grandi novità!

- Nuove aree tematiche di carattere fiscale e lavoro, nelle quali i volumi sono disponibili online immediatamente alla data di pubblicazione
- E la "formula sempre aggiornati": la normativa cambia dopo l'uscita del volume? grazie alla formula sempre aggiornati potrai consultare anche tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta

**Attiva subito un abbonamento gratuito!**

[lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com)



 Wolters Kluwer



## La rilevanza non sostanziale dell'iscrizione al VIES

di Marco Peirolo

### L'approfondimento

L'AIDC, con la Norma di comportamento n. 204, ha affermato che, nel sistema normativo codificato dalla Direttiva 2006/112/CE, il possesso del numero identificativo IVA non rappresenta una condizione sostanziale per il riconoscimento della soggettività passiva d'imposta.

In linea, pertanto, con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, il principio di tassazione nel Paese membro di destinazione del bene, basato sulla soggettività passiva delle controparti, non può dipendere dall'iscrizione nell'archivio VIES delle controparti.

#### Riferimenti

AIDC, Norma di comportamento, settembre 2018, n. 204

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 35

### Il passaggio dal vecchio al nuovo sistema autorizzativo degli scambi intra-UE di beni e servizi

L'art. 22 del D.Lgs. n. 175/2014 (Decreto sulle semplificazioni fiscali), in vigore dal 13 dicembre 2014, ha modificato l'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 al fine di consentire, nei confronti dei soggetti che intendono operare in ambito intracomunitario, l'immediata iscrizione nell'archivio VIES (*VAT Information Exchange System*), di cui all'art. 17 del Reg. UE 904/2010.

Nella disciplina applicabile fino al 12 dicembre 2014, l'art. 27 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla Legge n. 122/2010, era intervenuto sul contenuto del citato art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 e, successivamente, l'Agenzia delle entrate, con Provvedimenti del 29 dicembre 2010, nn. 188376 e 188381, aveva definito:

- le modalità di diniego o di revoca dell'autorizzazione necessaria per effettuare operazioni intracomunitarie, nonché i criteri e le modalità per l'inserimento degli operatori economici nell'archivio VIES;

- i criteri e le modalità di iscrizione nell'archivio VIES dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie.

La Relazione al D.L. n. 78/2010 aveva precisato che, nei 30 giorni decorrenti dalla presentazione della dichiarazione di volontà di effettuare operazioni intracomunitarie, è sospesa la soggettività attiva e passiva del dichiarante a realizzare questa tipologia di operazioni.

In pratica, in assenza di iscrizione nell'archivio VIES, così come nelle ipotesi in cui intervenga il diniego o la revoca dell'iscrizione, le operazioni effettuate dal soggetto passivo italiano non potevano considerarsi comprese nel regime IVA degli scambi intracomunitari, dovendo ritenersi attratte nel regime ordinario, cioè con imposizione nel Paese di partenza del bene (per le cessioni di beni) o nel Paese del prestatore (per le prestazioni di servizi).

Tale principio, oltre che dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 15 febbraio 2011, n. 4 (§ 9), era stato ribadito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 1° agosto 2011, n. 39 (§ 6), secondo cui "è la stessa controparte comunitaria che, non avendo modo di riscontrare la soggettività passiva IVA del cedente/prestatore o del cessionario/committente italiano nell'Archivio VIES, dovrebbe esimersi dal qualificare fiscalmente l'operazione come soggetta al regime fiscale degli scambi intracomunitari.

Pertanto, eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'Archivio VIES (o escluso a seguito di diniego o revoca) devono ritenersi assoggettate ad imposizione in Italia, con i conseguenti riflessi,

Marco Peirolo - Dottore commercialista in Torino

# Scambi intra-UE

anche di natura sanzionatoria ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, qualora l'operazione economica sia stata invece assoggettata al regime fiscale IVA proprio della cessione/prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo". specularmente, secondo la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 27 aprile 2012, n. 42, nel caso di un soggetto passivo italiano non regolarmente iscritto al VIES che effettua un acquisto da un fornitore comunitario, il predetto acquisto non può "configurarsi come una operazione intracomunitaria e pertanto l'imposta sul valore aggiunto non è dovuta in Italia bensì nel Paese del fornitore.

Ne consegue che, sotto il profilo procedurale, l'acquirente italiano non regolarmente iscritto al VIES, ricevuta la fattura senza IVA dal fornitore europeo, non deve procedere alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile (cfr. art. 47 del D.L. n. 331 del 1993); tale comportamento, infatti, determina una illegittima detrazione dell'IVA con applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 1997".

Peraltro, conclude la risoluzione, "in sede di cooperazione amministrativa e a seguito di precisa richiesta in tal senso da parte dello Stato membro del fornitore, l'Agenzia delle entrate provvederà a segnalare tale operazione come irregolare e l'Amministrazione dell'altro Stato membro potrà, eventualmente, decidere di recuperare l'IVA non assolta per effetto della errata qualificazione dell'operazione come intracomunitaria".

Nonostante le semplificazioni introdotte dall'art. 22 del D.Lgs. n. 175/2014 al regime autorizzativo degli scambi intracomunitari di beni e servizi, l'obbligo di iscrizione al VIES, previsto dall'art. 35, comma 2, lett. e-bis), del D.P.R. n. 633/1972 è inteso tuttora quale presupposto per l'operatività in ambito intracomunitario dei soggetti passivi d'imposta italiani. L'Agenzia delle entrate ha specificato che le modifiche introdotte, in materia, dal Decreto sulle semplificazioni fiscali hanno "lo scopo di assicurare una maggiore conformità della disciplina IVA nazionale al diritto comunitario ed hanno l'effetto di rispondere alle esigenze di maggiore speditezza del sistema, manifestate dagli operatori interessati ad effettuare scambi di beni e servizi con altri operatori dell'Unione europea" (1).

Il passaggio al nuovo regime autorizzativo è stato giustificato dal fatto che, per i soggetti titolari di partita IVA non ancora iscritti nell'archivio VIES, il divieto di applicazione del regime impositivo proprio degli scambi intracomunitari di beni/servizi, basato sulla tassazione nel Paese del cessionario/committente, oltre a provocare una distorsione della concorrenza a danno degli operatori nazionali (2), si poneva in contrasto con la normativa comunitaria, così come interpretata dalla Corte di Giustizia (3).

Ad avviso, infatti, dei giudici dell'Unione, l'esenzione che caratterizza, dal lato attivo, tali operazioni deve essere riconosciuta, sotto il profilo oggettivo, anche quando il fornitore ha violato determinati requisiti formali (nella specie, l'iscrizione nell'archivio VIES) se egli è in grado di dimostrare che, a livello sostanziale, l'operazione riveste natura intracomunitaria.

Ed è proprio sulla base di questo orientamento che la giurisprudenza nazionale ha affermato che, tra i requisiti sostanziali richiesti ai fini della non imponibilità dell'operazione, "non è affatto previsto quello di essere iscritto al sistema VIES e, quindi, di possedere un numero di identificazione IVA, configurando invece questo (...) un requisito meramente formale, che, sussistendo la prova dell'effettiva destinazione dei beni ceduti nel territorio dello Stato membro di cui il destinatario è soggetto di imposta, non preclude il diritto di esenzione dall'imposta (...) ma che ha l'unico fine di agevolare il successivo controllo dell'A.F. su atti elusivi o di natura fraudolenta" (4). Al fine, pertanto, di evitare una più che probabile censura da parte degli organi comunitari, il riformulato comma 7-bis dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che l'opzione per effettuare operazioni intracomunitarie determina l'immediata iscrizione del soggetto passivo nell'archivio VIES, secondo le modalità operative definite dal Provvedimento dell'Agenzia delle entrate 15 dicembre 2014, n. 159941 (5).

#### Note:

- (1) Così la circolare 30 dicembre 2014, n. 31 (§ 13).
- (2) Cfr. circolare Assonime 20 ottobre 2011, n. 25 (§ 2).
- (3) Cfr. sent. 27 settembre 2012, causa C-587/10, VSTR; sent. 6 settembre 2012, causa C-273/11, Mecsek-Gabona; sent. 12 luglio 2012, causa C-284/11, EMS-Bulgaria Transport.
- (4) Così Comm. trib. prov. di Campobasso, 4 giugno 2013, n. 127/2/13.
- (5) Il rinvio al Reg. UE 904/2011 contenuto nell'art. 35, comma 7-bis, del D.P.R. n. 633/1972 consente di ritenere che, anche nella nuova

(segue)



## IN SINTESI

L'AIDC, con la Norma di comportamento n. 204, ha chiarito che, in base alla Direttiva comunitaria IVA, il possesso di un numero identificativo IVA non è condizione sostanziale per l'attribuzione dello status di soggetto passivo.

Di conseguenza, la mancata inclusione nella banca dati VIES di un operatore italiano non pregiudica il suo diritto a essere considerato soggetto passivo nei rapporti transnazionali.

Il principio vale, a maggior ragione, nell'ambito dei servizi perché il controllo basato sull'incrocio degli identificativi VIES e sulle dichiarazioni INTRASTAT, nella normativa euro-unionale e in quella nazionale, ha una valenza limitata alle sole cessioni di beni transfrontaliere.

La Norma di comportamento n. 204 in commento conferma questa tesi, specificamente avallata dalla Corte europea con la sentenza resa nella causa C-21/16 del 9 febbraio 2017 (Euro Tyre), secondo cui l'Autorità fiscale di uno Stato membro non può negare l'esenzione IVA prevista per le cessioni intracomunitarie di beni per il solo motivo che, al momento dell'operazione, il cessionario è identificato ai fini IVA, ma non iscritto al VIES.

L'esenzione, in particolare, deve essere riconosciuta se non sussiste alcuno specifico indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode (in difetto,

peraltro, la responsabilità dell'operatore considerato partecipante consapevole alla frode assume effetto extraterritoriale, nel senso indicato dalla sentenza Italmoda, di cui alle cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13 del 18 dicembre 2014) ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali per beneficiare del regime di esenzione.

In secondo luogo, è dato osservare che l'iscrizione nell'archivio VIES, disciplinata - sul piano comunitario - dall'art. 17 del Reg. UE 904/2010, non è una prerogativa dei soggetti passivi intenzionati ad operare in ambito intracomunitario.

In pratica, l'operatore che chiede di essere autorizzato ad effettuare operazioni intracomunitarie verrà automaticamente incluso nella banca dati, senza dovere attendere i 30 giorni precedentemente previsti ai fini della formazione del "silenzio assenso" da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'avvenuta inclusione può essere riscontrata, mediante i sistemi di interrogazione telematica delle partite IVA comunitarie, a partire dalla data di ricezione della comunicazione dell'opzione (6).

A fronte di tale semplificazione, il riformulato comma 15-bis dell'art. 35 del D.P.R.

n. 633/1972 stabilisce che gli Uffici verificheranno che i dati forniti siano completi ed esatti e, in caso di esito negativo, procederanno alla cessazione della partita IVA e alla cancellazione dall'archivio VIES.

## L'incompatibilità dell'attuale sistema autorizzativo sul piano comunitario

In quest'ottica sostanzialista, i principi espressi dalla Corte di Giustizia possono essere validamente opposti all'Amministrazione finanziaria anche dal 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del Decreto sulle semplificazioni fiscali), nel caso in cui ai soggetti d'imposta italiani sia contestata l'applicazione della tassazione nel Paese di destinazione del bene/servizio in mancanza di iscrizione nel VIES.

In primo luogo, sotto il profilo soggettivo, la soggettività passiva d'imposta dell'operatore discende dall'esercizio di un'attività economica (d'impresa o di arte o professione, ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972) e non può, quindi, dipendere dalla registrazione ai fini IVA e, tanto meno, dall'iscrizione nell'archivio VIES, che sono condizioni esclusivamente formali, non idonee - in quanto tali - a mettere in discussione il regime impositivo applicabile alle operazioni che, dal punto di vista sostanziale, assumono natura intracomunitario.

### Note:

(continua nota 5)

disciplina, l'iscrizione nella banca dati sia necessaria anche per le prestazioni di servizi "generiche" scambiate con soggetti passivi stabiliti in altri Paesi membri dell'Unione Europea, di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972. L'art. 31, par. 1, del citato Regolamento dispone, infatti, che i soggetti interessati ad effettuare cessioni intracomunitarie di beni o prestazioni intracomunitarie di servizi devono essere in grado di ottenere "conferma per via elettronica della validità del numero d'identificazione IVA di una data persona nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti".

Rispetto alla previgente disciplina, si rinvia invece alla circolare n. 39/E/2011 (§ 3), cit. e alla circolare dell'Agenzia delle entrate 21 giugno 2011, n. 28 (§ 2.5).

(6) Cfr. Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 159941/2014 (punto 2.2).

# Scambi intra-UE

Si tratta, piuttosto, di una banca dati in cui i singoli Stati membri dell'Unione Europea iscrivono i soggetti passivi ai quali hanno attribuito il numero di identificazione ai fini IVA, indipendentemente dall'ambito geografico di operatività dichiarata in sede di richiesta di attribuzione del suddetto numero identificativo.

Proprio in quest'ottica, l'art. 23 del citato Regolamento dispone che gli Stati membri devono provvedere ad invalidare il numero di identificazione IVA nell'archivio VIES quando:

- un soggetto identificato ai fini IVA abbia dichiarato di non esercitare più un'attività economica, ovvero quando l'Amministrazione finanziaria abbia ritenuto che tale soggetto non eserciti più un'attività economica. A quest'ultimo riguardo, l'Amministrazione "può presumere, in particolare, che una persona abbia cessato la sua attività economica qualora, pur essendo stata sollecitata in tal senso, tale persona non abbia presentato né dichiarazioni IVA né elenchi ricapitolativi per un anno a decorrere dal termine per la presentazione della prima dichiarazione o del primo elenco mancanti". La persona può comunque provare l'esistenza di un'attività economica con altri mezzi;
- un soggetto abbia dichiarato dati falsi per l'identificazione IVA o non abbia comunicato eventuali cambiamenti di tali dati, se l'Amministrazione finanziaria, conoscendo i dati esatti, avrebbe rifiutato l'identificazione o provveduto a cancellare il numero di identificazione.

In pratica, gli Stati membri devono, a seconda dei casi, negare l'iscrizione del numero identificativo nell'archivio VIES, oppure cancellare dal medesimo il numero identificativo attribuito ad un soggetto passivo che non eserciti più un'attività economica, risultando - per contro - irrilevante la circostanza che l'inattività sia parziale, cioè riferita alle sole operazioni realizzate in ambito intracomunitario.

Appare evidente, invece, come l'art. 22 del D.Lgs. n. 175/2014 si ponga in contrasto con le previsioni che precedono, in quanto, nel modificare l'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, ha previsto:

- da un lato, l'esclusione del numero di partita IVA dall'archivio VIES nel caso in cui il soggetto passivo non operi in ambito intracomunitario, disponendo che "si presume che un soggetto passivo non intende più effettuare operazioni

intracomunitarie qualora non abbia presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi, successivi alla data di inclusione nella suddetta banca dati" (7);

- dall'altro, la cancellazione del numero di partita IVA, con la conseguente esclusione dall'archivio VIES, nel caso in cui i dati forniti dal soggetto passivo ai fini dell'identificazione siano incompleti e falsi (8).

## Il nuovo scenario prefigurato dalla proposta della Commissione europea

La particolare attenzione posta dalla Commissione europea alla lotta alle frodi IVA è alla base della modifica contenuta nella proposta di Direttiva COM (2017) 569 del 4 ottobre 2017, che intende superare, per via normativa, l'orientamento della Corte di Giustizia innanzi esposto in merito alla rilevanza esclusivamente formale del codice identificativo IVA del cessionario ai fini del riconoscimento dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni. In tal senso, la Commissione propone l'obbligo, per il cessionario, di disporre del numero di identificazione IVA valido in uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni quale requisito sostanziale per consentire al cedente di applicare l'esenzione.

Ai fini, peraltro, della detassazione, viene previsto che il codice identificativo del cessionario sia incluso nel Mod. INTRASTAT relativo alla cessione, considerato essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio, essendo dunque un elemento chiave nella lotta contro le frodi nell'Unione.

La proposta di modifica, come esplicitato nella relativa Relazione, è "volta a far sì che il numero di identificazione IVA valido del soggetto passivo o dell'ente non soggetto passivo che acquista i beni, assegnato da uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, costituisca una condizione sostanziale aggiuntiva per applicare l'esenzione a una cessione di beni intracomunitaria".

Tale proposta, rileva l'AIDC nella Norma di comportamento n. 204, "conferma, perciò, indirettamente che

### Note:

(7) Cfr. art. 35, comma 15-bis, del D.P.R. n. 633/1972.

(8) Cfr. art. 35, comma 7-bis, del D.P.R. n. 633/1972.