

CIRCOLARE N. 6 DEL 17 MARZO 2015

IMPOSIZIONE INDIRETTA

IVA – Semplificazioni alla procedura di iscrizione al VIES per la realizzazione di operazioni intracomunitarie

ABSTRACT

La circolare esamina le semplificazioni apportate dal decreto legislativo n. 175 del 2014 al regime in base al quale i soggetti IVA, per poter realizzare operazioni intracomunitarie, dovevano richiedere la preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle entrate. Tale autorizzazione interveniva entro trenta giorni dalla richiesta.

Le nuove disposizioni sono finalizzate a realizzare un miglior adeguamento della disciplina interna alle norme comunitarie sulla registrazione e cancellazione dei soggetti passivi dalla banca dati VIES, che contiene i numeri di identificazione dei soggetti autorizzati ad effettuare scambi intracomunitari. In particolare, è stato previsto l'immediato inserimento nel VIES dei soggetti che ne facciano richiesta.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (art. 22)

Provvedimento 15 dicembre 2014, n. 2014/159941 del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E dell'Agenzia delle entrate

INDICE

Introduzione	p. 4
1. La precedente disciplina di autorizzazione e le sue criticità	p. 5
2. Le semplificazioni apportate dal decreto legislativo n. 175	p. 9
2.1 L'opzione per l'iscrizione al VIES	p.12
2.2 L'inserimento e l'esclusione dal VIES	p.13
3. Profili sanzionatori	p.15

Introduzione

Nell'ambito della disciplina degli scambi intracomunitari assume particolare rilievo il numero di identificazione dei soggetti passivi d'imposta: tale disciplina, infatti, si applica quando un'operazione interviene tra due soggetti passivi identificati in due diversi Stati membri dell'Unione europea con un proprio numero di partita IVA, attribuito dallo Stato membro di appartenenza. Esso deve essere formalmente corretto e corrispondere ad un operatore esistente ed in attività: la verifica di queste condizioni si effettua attraverso il VIES (Vat Information Exchange System), un sistema che consente lo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea¹.

Nell'ottica di migliorare l'affidabilità del sistema VIES, con il regolamento (UE) n. 904/2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia di IVA, sono state individuate regole comuni tra gli Stati in ordine ai criteri da seguire per identificare i soggetti passivi, che implicano una serie di controlli sull'attività esercitata e, più in generale, sulla veridicità delle informazioni fornite dagli operatori in vista dell'attribuzione del numero di partita IVA².

Anticipando le norme in materia di registrazione e cancellazione dei soggetti passivi contenute nel citato regolamento, applicabili dal 1° gennaio 2012, l'art. 27 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78³ aveva modificato il testo dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 del 1972, e aveva introdotto, a decorrere dal 31 maggio 2010, un nuovo regime con finalità antifrode⁴ in base al quale i soggetti IVA, per poter effettuare operazioni intracomunitarie, dovevano ottenere la preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle entrate, presentando una richiesta in tal senso⁵. In base a tale disciplina, l'inserimento delle partite IVA nel VIES, da parte dell'Agenzia delle entrate, avveniva dopo trenta giorni dalla richiesta del soggetto interessato; peraltro, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, nel periodo intercorrente tra la richiesta di

¹ Come risulta dalla "Guida al servizio VIES", disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate, la verifica del numero identificativo IVA avviene attraverso il collegamento con le banche dati delle Amministrazioni dei singoli Stati: non esiste, infatti, una banca dati comunitaria, ma le richieste di verifica dei numeri di partita IVA sono inviate allo Stato selezionato nella richiesta, che per fornire la risposta accede alla propria banca dati nazionale.

² Le disposizioni comunitarie per la registrazione e cancellazione dei soggetti passivi previste dal regolamento 904/2010 sono illustrate al par. 1 della circolare Assonime n. 16 del 2011.

³ Il decreto-legge n. 78 del 2010 è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

⁴ L'art. 27 del decreto-legge n. 78 del 2010 è rubricato "Adeguamento della normativa europea ai fini del contrasto delle frodi".

⁵ V. circolari Assonime nn. 16 e 25 del 2011 e n. 21 del 2012.

autorizzazione e l'inserimento nel VIES, tale soggetto non poteva applicare il regime degli scambi intracomunitari.

In considerazione delle criticità manifestate da tale sistema, originate dal fatto che l'autorizzazione interveniva dopo trenta giorni dalla richiesta, l'art. 22 del decreto legislativo n. 175 del 2014, anch'esso modificando la formulazione del citato art. 35 del d.p.r. n. 633, ha apportato importanti semplificazioni a questa procedura, finalizzate a consentire ai soggetti interessati l'immediato inserimento nella banca dati VIES fin dal momento della richiesta, e la conseguente possibilità di applicare il regime degli scambi intracomunitari senza dover attendere i trenta giorni previsti in precedenza.

Le previsioni dell'anzidetto art. 22 sono state attuate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 dicembre 2014, n. 2014/159941, che ha ridefinito le modalità con cui gli operatori interessati possono comunicare l'opzione per effettuare le operazioni intracomunitarie, nonché le modalità di inserimento e di esclusione di tali operatori dalla banca dati VIES.

La nuova disciplina, a quanto ci consta, sarà completata da un ulteriore provvedimento ancora in fase di elaborazione, che stabilirà i criteri di valutazione del rischio di possibili finalità evasive, da utilizzarsi nell'ambito delle attività di controllo dei soggetti autorizzati: l'esito di tali controlli potrà portare, fra l'altro, all'esclusione dal VIES.

In questa sede illustriamo le semplificazioni intervenute, confrontando le nuove regole con quelle precedenti e con le corrispondenti norme comunitarie, e tenendo conto dei primi chiarimenti forniti in materia dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014⁶.

In assenza di una specifica previsione al riguardo, le disposizioni dell'art. 22 di cui si tratta si applicano a decorrere dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del decreto semplificazioni.

1. La precedente disciplina di autorizzazione e le sue criticità

Nell'ottica di monitorare gli scambi intracomunitari, l'art. 27 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 - tramite l'inserimento nel testo dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 del

⁶ V., in particolare, il par. 13.

1972 della lettera *e-bis* del comma 2 - ha previsto che i soggetti che intendono effettuare operazioni⁷ con altri Paesi aderenti alla UE debbano segnalare la volontà di effettuare tali operazioni nella dichiarazione di inizio dell'attività. Tale previsione rimane confermata anche in seguito alle semplificazioni apportate dall'art. 22 del decreto legislativo n. 175 del 2014.

Lo stesso art. 27 aveva inoltre disposto l'inserimento nel citato art. 35 del d.p.r. n. 633 del comma 7-*bis*, secondo cui l'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie poteva essere negata dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate entro trenta giorni dalla data di attribuzione della partita IVA, e del comma 15-*quater*⁸, che prevedeva l'emanazione di un provvedimento per stabilire i criteri in base ai quali inserire le partite IVA degli operatori che effettuano operazioni intracomunitarie nella relativa banca dati VIES.

Tali previsioni normative sono state attuate con i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 2010/188376 e n. 2010/188381 del 29 dicembre 2010.

Con il primo provvedimento sono state individuate le modalità attraverso le quali i contribuenti potevano segnalare la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie, a seconda che si trattasse di soggetti non ancora in possesso di partita IVA, oppure già identificati, o, ancora, di soggetti non residenti⁹. Vi era prevista, poi, la procedura di diniego, da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'autorizzazione a realizzare operazioni intracomunitarie, basata sul controllo dell'esattezza dei dati

⁷ La lett. *e-bis* del comma 2 dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 si riferisce testualmente alle "operazioni intracomunitarie di cui al Titolo II, Capo II del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331"⁵: cioè alle cessioni ed agli acquisti intracomunitari, operazioni individuate e disciplinate, appunto, nell'ambito del citato Capo II del Titolo II del decreto-legge n. 331 del 1993. In proposito, era sorto il dubbio se rientrassero o meno nell'ambito applicativo della norma anche le prestazioni di servizi intracomunitarie intercorse con soggetti passivi d'imposta comunitari, tassabili nello Stato di stabilimento del committente: ciò in quanto anche tali operazioni sono menzionate in alcune disposizioni del citato Capo II del Titolo II del d.l. n. 331 del 1993. Al riguardo l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 39/E del 1° agosto 2011 (in circolare Assonime n. 25 del 2011), ha affermato che lett. *e-bis* del comma 2 dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 si applica anche a tali prestazioni, sul rilievo che le disposizioni comunitarie in tema di identificazione dei soggetti d'imposta sono analoghe sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi.

⁸ E' da notare che il comma 15-*quater* dell'art. 35 del d.p.r. n. 633, inserito dall'art. 27 del d.l. n. 78 del 31 maggio 2010, fa riferimento al regolamento n. 1798 del 2003 e non al regolamento 904/2010 del 7 ottobre 2010 (che costituisce una rifusione del precedente), all'epoca non ancora emanato.

⁹ In particolare, i soggetti che richiedevano la partita IVA potevano segnalare tale volontà nel modello di dichiarazione di inizio attività. Per i soggetti già titolari di partita IVA in un primo tempo era stata prevista a tal fine la presentazione all'Agenzia delle entrate di un'apposita istanza (uno schema di tale istanza era stato individuato dall'Agenzia nella circolare n. 39/E del 1° agosto 2011, in circolare Assonime n. 25 del 2011); successivamente, come reso noto con il comunicato stampa del 26 marzo 2014, era stata prevista la possibilità di richiedere *on line* l'inserimento nel VIES, trasmettendo direttamente l'istanza attraverso il sito internet dell'Agenzia delle entrate. I soggetti non residenti, già identificati direttamente o che presentavano la dichiarazione per l'identificazione diretta, infine, comunicavano la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie presentando un'apposita istanza al Centro operativo di Pescara.

dichiarati e sulla valutazione del rischio di possibili frodi o evasioni. Durante il periodo (trenta giorni) di svolgimento dei controlli, i soggetti interessati non potevano effettuare operazioni intracomunitarie.

Il secondo provvedimento ha stabilito i criteri e le modalità di inclusione delle partite IVA nell'archivio informatico dei soggetti autorizzati ad effettuare operazioni intracomunitarie. Esso prevedeva quattro tipologie di elementi di rischio, che l'Agenzia doveva valutare al fine di autorizzare o meno il soggetto richiedente all'effettuazione di operazioni intracomunitarie¹⁰. L'inserimento nella banca dati avveniva al trentunesimo giorno successivo a quello di manifestazione della volontà del soggetto di effettuare operazioni intracomunitarie: a tale data, il soggetto medesimo poteva verificare la propria posizione nella banca dati VIES¹¹.

In ordine alla disciplina introdotta dall'art. 27 del decreto legge n. 78 del 2010, si era posta, in questo contesto, la questione del trattamento da riservare, ai fini dell'IVA, alle operazioni effettuate con controparti comunitarie da un soggetto titolare di un numero di partita IVA ma non ancora inserito nel VIES, posto che nella relazione illustrativa del citato art. 27 si afferma che nei trenta giorni decorrenti dalla presentazione della dichiarazione di voler realizzare operazioni intracomunitarie viene *"sospesa la soggettività attiva e passiva"* del soggetto dichiarante ad effettuare questo tipo di operazioni.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 39/E del 1° agosto 2011¹² ha accolto l'interpretazione più rigorosa, ritenendo che l'assenza dall'archivio VIES non avrebbe consentito ad un operatore economico, pur munito di numero di partita IVA, di applicare il regime proprio delle operazioni intracomunitarie. In tali casi il soggetto in questione, nell'arco temporale dei trenta giorni tra la richiesta di autorizzazione e l'inserimento nel VIES, sarebbe stato legittimato a porre in essere esclusivamente operazioni interne. Questo stesso principio è stato poi ribadito dall'Agenzia nella successiva risoluzione n. 42/E del 27 aprile 2012¹³.

¹⁰ Le prime due fattispecie riguardavano rispettivamente la tipologia di attività esercitata e le relative modalità di svolgimento, nonché la posizione fiscale del soggetto richiedente. Il terzo elemento di rischio faceva capo alla posizione personale del titolare della ditta individuale, o degli amministratori e dei soci della società. Ultimo elemento era costituito dal potenziale pericolo per l'erario, collegato a transazioni con soggetti direttamente o indirettamente coinvolti in fenomeni evasivi.

¹¹ Presentando un'istanza all'Agenzia delle entrate, il contribuente poteva rinunciare all'inclusione nell'archivio dei soggetti autorizzati; l'istanza in questione doveva comunque essere presentata nei trenta giorni successivi alla iniziale manifestazione di volontà e, quindi, prima che il soggetto in questione fosse inserito nell'archivio.

¹² In circolare Assonime n. 25 del 2011.

¹³ In circolare Assonime n. 21 del 2012.

Peraltro, secondo quanto ritenuto dall'Agenzia nei richiamati documenti di prassi, qualora alle operazioni intercorse nei trenta giorni con controparti comunitarie fosse stato applicato dagli operatori il regime degli scambi intracomunitari, a tali operatori avrebbero dovuto applicarsi le sanzioni di carattere sostanziale di cui all'art. 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (dal 100 al 200 per cento dell'imposta non applicata)¹⁴.

Già nelle nostre precedenti circolari in argomento abbiamo avuto modo di osservare come la anzidetta posizione interpretativa espressa dall'Agenzia delle entrate risultasse eccessivamente penalizzante per gli operatori interessati. Essa non sembra essere del tutto in linea con la *ratio* dell'art. 18 del regolamento n. 282/2011 del 15 marzo 2011¹⁵, che, nello stabilire le modalità di prova dello *status* di soggetto passivo del committente ai fini dell'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie generiche, ammette la possibilità di provare tale *status* anche con modalità alternative al sistema VIES¹⁶.

La tesi dell'Agenzia, in base alla quale la possibilità di realizzare operazioni intracomunitarie rimane "sospesa" per un periodo di trenta giorni decorrente dalla manifestazione di volontà di realizzare tale tipologia di operazioni, non sembra altresì compatibile con la disciplina che regola la tassazione degli acquisti intracomunitari realizzati dagli enti non commerciali che non rivestono la qualifica di soggetti passivi d'imposta, stabilita dall'art. 38, comma 5, del decreto-legge n. 331 del 1993. Tali enti, infatti, nei casi previsti dalla anzidetta norma, al fine di poter applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari sono tenuti a richiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA tramite la presentazione della dichiarazione di inizio attività, selezionando la casella C del quadro A del modello AA7. Ciò vale anche come manifestazione di volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie: gli enti in questione, dunque, non potevano applicare immediatamente il regime IVA proprio degli acquisti

¹⁴ E' da notare che, se l'Agenzia avesse invece accolto l'interpretazione più favorevole al contribuente, e cioè se fosse stata ammessa l'applicabilità del regime delle operazioni intracomunitarie, la sanzione sarebbe stata limitata a quella di carattere formale prevista, per l'omissione delle comunicazioni, dall'art. 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (da 258,00 a 2.065,00 euro).

¹⁵ A norma della lettera a) del paragrafo 1 del citato art. 18, il prestatore stabilito nel territorio dello Stato che pone in essere prestazioni generiche nei confronti di committenti stabiliti in altro Stato membro dell'Unione europea ottiene conferma della validità del numero di identificazione dei committenti tramite il sistema VIES; ai sensi della successiva lettera b), il committente può fornire una prova alternativa al VIES del proprio *status* di soggetto passivo d'imposta nel caso in cui, pur avendone fatta richiesta, non ha ancora ricevuto il numero di partita IVA.

¹⁶ V., più diffusamente, quanto osservato sulla questione nella circolare Assonime 25 del 2011.

intracomunitari, in contrasto con la previsione del comma 5 dell'art. 38 del decreto - legge n. 331 del 1993.

E' da sottolineare, inoltre, come il richiamato orientamento della Agenzia delle entrate contrasti con quello espresso, in giurisprudenza, dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, secondo cui dalla mancanza del numero di partita IVA non possono derivare conseguenze sostanziali.

Con la sentenza C-587/10 del 27 settembre 2012, ad esempio, la Corte di giustizia ha affermato che la definizione del soggetto passivo d'imposta, delineata dall'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva, si riferisce a chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività, senza subordinare tale *status* al fatto che il soggetto possieda un numero d'identificazione IVA. Inoltre, con la sentenza C-273/11 del 6 settembre 2012, la stessa Corte ha ritenuto che sebbene il numero d'identificazione IVA fornisca la prova dello *status* di soggetto passivo d'imposta ed agevoli il controllo delle operazioni intracomunitarie, si tratta tuttavia soltanto di un requisito formale la cui mancanza non può di per sé impedire l'applicabilità del trattamento di non imponibilità proprio delle cessioni intracomunitarie, qualora ricorrano le condizioni sostanziali di tali operazioni.

2. Le semplificazioni apportate dal decreto legislativo n. 175

Nella nostre precedenti circolari in argomento¹⁷ avevamo auspicato il superamento del cennato orientamento dell'Agenzia delle entrate secondo cui nei trenta giorni successivi alla richiesta di autorizzazione opera una "sospensione della soggettività attiva e passiva" ad effettuare operazioni intracomunitarie. In particolare osservavamo che una soluzione, maggiormente aderente alle esigenze degli operatori interessati (soggetti passivi IVA e relativi partner comunitari) avrebbe potuto essere quella di riconoscere l'applicabilità della disciplina degli scambi intracomunitari contestualmente alla richiesta di autorizzazione, fermo restando il successivo recupero dell'imposta non applicata qualora l'Amministrazione avesse accertato nel soggetto richiedente l'autorizzazione la mancanza dei requisiti di affidabilità richiesti per effettuare le operazioni di cui si tratta.

¹⁷ V. le circolari Assonime nn. 16 e 25 del 2011 e 21 del 2012.

Proprio in questa direzione si è mosso l'art. 22 del decreto semplificazioni, che ha modificato il testo dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 prevedendo l'inclusione dei soggetti IVA nell'archivio VIES contestualmente alla loro richiesta¹⁸ e l'effettuazione di controlli successivi che possono determinare l'esclusione dalla banca dati. Come affermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E del 2014, le predette modifiche sono state introdotte "allo 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".

Come anticipato nel par. 1, il richiamato art. 22 lascia inalterato il testo della lettera *e-bis* del comma 2 dell'art. 35 del d.p.r. n. 633, introdotta dall'art. 27 del decreto-legge n. 78 del 2010, secondo cui i soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie devono manifestare tale volontà nella dichiarazione di inizio attività.

Gli interventi modificativi disposti dall'art. 22 in parola sulla formulazione dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 consistono, in particolare, nella sostituzione del comma *7-bis*, nell'abrogazione dei commi *7-ter* e *15-quater*, e nell'integrazione del comma *15-bis*.

Al comma *7-bis* - che prevedeva la decorrenza di trenta giorni fra la richiesta di autorizzazione e l'inserimento nel VIES - è ora affermato il principio secondo cui la richiesta di effettuare operazioni intracomunitarie manifestata nella dichiarazione di inizio attività determina l'immediato inserimento della partita IVA del soggetto passivo in questione nella banca dati VIES di cui all'art. 17 del richiamato regolamento n. 904/2010¹⁹. In effetti, la norma attuale appare più conforme della precedente all'art. 20 dello stesso regolamento, secondo cui le informazioni relative ai soggetti passivi da archiviare nel VIES devono esservi inserite "immediatamente".

¹⁸ Una semplificazione del previgente regime di autorizzazione era contenuta anche nel disegno di legge "Misure di semplificazione degli adempimenti dei cittadini e le imprese e di riordino normativo" (AS 958 del 2013): vi era prevista la riduzione del periodo di sospensione della soggettività passiva al fine di realizzare operazioni intracomunitarie da trenta a quindici giorni. Tale previsione, pur costituendo una semplificazione, non avrebbe però rappresentato una soluzione alle difficoltà delle imprese operanti nel settore degli scambi intracomunitari e non avrebbe superato le evidenziate criticità. La norma contenuta nell'AS 958 del 2013 è stata poi trasfusa e rielaborata nello schema di decreto legislativo (atto n. 99), da cui è scaturito il decreto legislativo n. 175 del 2014.

¹⁹ L'art. 17 del regolamento n. 904/2010 prevede che ciascuno Stato membro archivi in un sistema elettronico, tra le altre, anche le informazioni riguardanti l'identità, l'attività, l'organizzazione e l'indirizzo delle persone a cui ha attribuito un numero di identificazione Iva, nonché la data di attribuzione di tale numero; i dati riguardanti i numeri di identificazione Iva attribuiti che hanno perso validità, e le date in cui tali numeri hanno perso validità.

Lo stesso comma prevede, inoltre, tenendo conto del disposto dell'art. 23 del regolamento 904/2010²⁰, che l'Agenzia delle entrate provveda all'esclusione del soggetto dall'anzidetta banca dati - previo invio di apposita comunicazione - qualora il soggetto medesimo non intenda più effettuare scambi intracomunitari, presumendosi che tale circostanza si verifichi quando egli non abbia presentato alcun elenco INTRASTAT per quattro trimestri consecutivi.

I commi 7-ter e 15-quater dell'art. 35, di cui l'art. 22 del decreto semplificazioni dispone l'abrogazione, alle lettere b) e d), prevedevano l'emanazione, rispettivamente, di un provvedimento recante le modalità di diniego o revoca dell'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie, e le modalità di inclusione delle partite IVA nell'archivio VIES: in conseguenza sono da intendersi non più operanti i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 2010/188376 e n. 2010/188381 del 29 dicembre 2010 di cui si è detto nel precedente paragrafo, emanati in attuazione delle disposizioni ormai abrogate.

La lett. c) dell'art. 22 aggiunge, infine, due nuovi periodi al comma 15-bis dell'art. 35 del d.p.r. n. 633. Il primo dispone l'obbligo di verifica da parte dell'ufficio della veridicità dei dati forniti dai soggetti passivi ai fini della loro identificazione e prevede che, nell'ipotesi di esito negativo di tali controlli, l'Ufficio emani un provvedimento di cessazione della partita IVA e provveda all'esclusione della stessa dalla banca dati VIES. In base a tale disposizione, le irregolarità emerse in seguito ai controlli potrebbero avere come conseguenza, oltre che l'esclusione dal VIES, circostanza che impedirebbe al soggetto escluso di realizzare operazioni intracomunitarie, anche la cessazione della partita IVA, e quindi la perdita della soggettività passiva ai fini dell'imposta.

Il secondo periodo del comma 15-bis demanda ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle modalità di inserimento delle partite IVA nel VIES, nonché i criteri e le modalità di cessazione delle partite IVA e l'esclusione dall'anzidetta banca dati.

²⁰ L'art. 23 del regolamento 904/2010 dispone, in sintesi, che gli Stati provvedano ad invalidare il numero di identificazione IVA "almeno nelle situazioni seguenti": quando il soggetto ha dichiarato, in sede di identificazione, dati falsi, oppure non ha comunicato successivamente variazioni tali da comportare il rifiuto o la cancellazione dell'identificazione IVA; quando il soggetto ha dichiarato la cessazione dell'attività economica o quando l'autorità fiscale ha motivo di ritenere che tale attività non sia esercitata. La norma stabilisce, inoltre, che l'Amministrazione può presumere, salvo prova contraria, che un soggetto abbia cessato la propria attività economica dal fatto che egli non ha presentato né dichiarazioni IVA né elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari per un anno, a decorrere dal termine per la presentazione della prima dichiarazione o del primo elenco mancanti.

In attuazione della disciplina stabilita dal nuovo comma 7-*bis* dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 dicembre 2014 prot. 2014/159941, che definisce le modalità con cui gli operatori interessati possono comunicare l'opzione per effettuare le operazioni intracomunitarie, nonché le modalità di inserimento e di esclusione di tali operatori dalla banca dati VIES.

Un ulteriore provvedimento, a quanto ci consta in corso di elaborazione, disciplinerà, invece, le modalità di esecuzione dei controlli sui soggetti autorizzati in base a determinati profili di rischio: ciò in attuazione delle disposizioni previste dal comma 15-*bis* dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 e tenendo conto del disposto dell'art. 23 del più volte richiamato regolamento 904/2010.

2.1 L'opzione per l'iscrizione al VIES

Analogamente a quanto disposto al riguardo dal decreto attuativo della precedente disciplina²¹, a norma dell'art. 1 del provvedimento del 15 dicembre 2014 i soggetti che iniziano un'attività rilevante ai fini IVA e intendono effettuare operazioni intracomunitarie possono comunicare questa opzione compilando, nella dichiarazione di inizio attività, il campo "Operazioni Intracomunitarie" del quadro I del modello AA7, riservato ai soggetti diversi dalle persone fisiche, e AA9, riservato alle imprese individuali e ai lavoratori autonomi. Gli enti non commerciali non soggetti passivi d'imposta, invece, possono formulare l'opzione selezionando la casella "C" del quadro A del modello AA7.

Non è stato necessario, pertanto, modificare la modulistica attualmente in uso per comunicare all'Agenzia la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie in base alla disciplina recata dall'art. 22 del decreto semplificazioni, e ciò anche se le istruzioni per la compilazione del campo "operazioni intracomunitarie" del quadro I anzidetto si riferiscono al Provvedimento direttoriale del 29 dicembre 2010, da intendersi ormai superato.

I soggetti già titolari di partita IVA (compresi i soggetti non residenti identificatisi in Italia ai fini IVA a norma dell'art. 35-ter del d.p.r. n. 633) possono esprimere la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie utilizzando le apposite funzioni disponibili nei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, previa registrazione a Entratel o Fisconline. La funzione consente di compilare e trasmettere direttamente *online* l'opzione, senza la

²¹ Trattasi del Provvedimento 29 dicembre 2010 prot. 2010/188376.

necessità di scaricare alcun *software*. E' consentita sia la presentazione telematica diretta che quella tramite intermediari.

2.2 L'inserimento e l'esclusione dal VIES

Come osservato, diversamente da quanto avveniva in precedenza, l'Agenzia delle entrate, in base alla previsione dell'art. 2 del provvedimento del 15 dicembre 2014, include nella banca dati i soggetti che ne fanno richiesta nel momento stesso in cui riceve l'opzione in tal senso da essi espressa. L'avvenuto inserimento nel VIES può essere verificato dai soggetti interessati a decorrere dalla stessa data mediante i sistemi di interrogazione telematica delle partite IVA comunitarie disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate²².

Qualora il soggetto inserito nel VIES non intenda più effettuare operazioni intracomunitarie, deve comunicare all'Agenzia la propria volontà di recedere dalla precedente opzione, con le stesse modalità prima descritte, cioè tramite i servizi telematici. L'Agenzia, al momento della ricezione della comunicazione di revoca, esclude il soggetto in questione dalla banca dati.

Per regolare il passaggio tra la vecchia e la nuova disciplina, è previsto che i soggetti passivi che hanno richiesto di essere inseriti nel VIES nei trenta giorni antecedenti il 15 dicembre 2014 (data del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate), per i quali non sia stato già emanato un provvedimento di diniego, sono ricompresi nel VIES a partire dalla predetta data.

All'art. 3 del citato provvedimento sono individuati i criteri e le modalità operative di esclusione dalla banca dati dei soggetti in essa inseriti: si prevede che a seguito dell'esecuzione di controlli formali l'Agenzia procede all'esclusione dalla banca dati dei soggetti passivi che non hanno presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi, successivamente alla data di entrata in vigore del decreto semplificazioni, con ciò presumendosi che essi non intendano più effettuare scambi intracomunitari. L'esclusione dalla banca dati dovrà essere comunicata al soggetto interessato, ed avrà effetto a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di tale comunicazione da parte dell'Ufficio competente.

²² V. la sezione "Controllo delle partite IVA comunitarie" del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Alcune importanti precisazioni relative all'ambito applicativo dell'art. 3 del provvedimento del 15 dicembre 2014, e sulla sua decorrenza, sono state fornite dall'Agenzia delle entrate al par. 13 della circolare n. 31/E del 2014.

Ai fini della verifica del periodo di assenza di operazioni intracomunitarie, l'Agenzia delle entrate ha in questa sede riconosciuto l'irrelevanza dei trimestri antecedenti l'entrata in vigore del decreto semplificazioni. Nella circolare anzidetta l'Agenzia ha inoltre specificato al riguardo, che, nel caso in cui l'esecuzione di controlli formali evidenzia la mancata presentazione degli elenchi INTRASTAT per un anno, procederà alla cancellazione dal VIES dei soggetti iscritti in tale banca dati a partire dall'anno successivo all'entrata in vigore del decreto, inviando, a tal fine, un'apposita comunicazione agli interessati.

In buona sostanza, l'Agenzia inizierà ad effettuare i controlli sulla presentazione degli elenchi riepilogativi prendendo in considerazione i quattro trimestri consecutivi successivi al 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del decreto semplificazioni, e procederà, dal 13 dicembre 2015, all'esclusione dalla banca dati dei soggetti che in tale periodo non hanno presentato alcun elenco.

Per evitare di essere esclusi dal VIES, una volta ricevuta la comunicazione, è comunque possibile - come affermato dall'Agenzia nella circolare n. 31/E - superare la presunzione di cui si è detto dimostrando che si è continuato ad effettuare scambi intracomunitari. La prova può essere data nei modi seguenti: a) fornendo la documentazione di tutte le operazioni intracomunitarie effettuate nel predetto periodo dei quattro trimestri di riferimento previsto dalla norma; b) fornendo adeguati elementi circa le operazioni intracomunitarie in corso o da effettuare.

In alternativa, i contribuenti in questione, pur non avendo effettivamente realizzato nel precedenti quattro trimestri operazioni intracomunitarie, possono manifestare l'intenzione di effettuare in futuro tali operazioni, evitando così di essere esclusi dal VIES.

Tenendo conto di tali precisazioni, sembra possibile applicare il regime degli scambi intracomunitari, senza dar adito a rilievi, anche alle operazioni realizzate dopo aver ricevuto, da parte dell'Agenzia, la comunicazione di cui si è detto.

Nella citata circolare n. 31/E l'Agenzia riconosce, comunque, che l'esclusione dal VIES non avviene a titolo definitivo, posto che i soggetti esclusi, nel caso in cui intendano

successivamente effettuare operazioni intracomunitarie, possono presentare una nuova opzione in tal senso.

3. Profili sanzionatori

Come rilevato, in vigore della precedente disciplina, l'Agenzia delle entrate riteneva applicabili alle operazioni intracomunitarie effettuate nei trenta giorni intercorrenti tra la richiesta di autorizzazione e l'inserimento nel VIES le sanzioni di carattere sostanziale stabilite dall'art. 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (dal 100 al 200 per cento dell'imposta).

Nella più volte richiamata circolare n. 31/E del 2014, l'Agenzia ha opportunamente riconosciuto in relazione a tali operazioni che, qualora il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo, le anzidette sanzioni non saranno applicabili, in base al principio del *favor rei*, stabilito dall'art. 3, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997, secondo cui *“salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile”*.

Il Direttore Generale

Micossi