

## COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

### RILEVANZA NON SOSTANZIALE DELL'ISCRIZIONE AL VIES

#### NORMA DI COMPORTAMENTO N. 204

##### **Massima**

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.

°\*°\*°\*°\*°\*

L'art. 9 della Direttiva IVA CE n. 112 del 2006 qualifica il soggetto passivo stabilendo che è tale <<chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività>>. Gli articoli 213 e 214 della stessa Direttiva disciplinano l'obbligo del soggetto passivo di dichiarare l'inizio attività e le successive variazioni, attribuendo agli Stati membri il compito di far sì che ogni soggetto passivo sia identificato attraverso un numero individuale. L'art. 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010 dispone la creazione di una banca dati, "VIES", nella quale ciascuno degli Stati membri inserisce le informazioni relative alle persone che hanno fatto richiesta e a cui sia attribuito un numero di identificazione IVA, raccolti in applicazione dell'articolo 213 della Direttiva. Il contesto normativo unionale trova riscontro, in ambito domestico, nell'art. 35 del DPR 633/1972. Tale norma prevede che i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne denuncia entro trenta giorni a un ufficio locale dell'Agenzia delle entrate. Lo stesso art. 35, al comma 2 lett. e-bis, prevede, inoltre, che i soggetti che intendono effettuare operazioni intraunionali, di cui al Titolo II, Capo II del DL 331/1993, hanno l'onere di richiedere l'iscrizione all'archivio VIES, che censisce le partite IVA UE. Nell'ambito di applicazione dell'art. 35

citato, quantomeno sotto il profilo letterale, non sono espressamente contemplati specifici obblighi per chi intende effettuare prestazioni di servizi nei confronti di committenti soggetti passivi UE<sup>1</sup>. L'esercizio dell'opzione, come disposto dal successivo comma 7-bis, comporta l'inclusione del soggetto cui è attribuita una partita Iva nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intra UE. Qualora il soggetto passivo non presenti alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi, successivi alla data di inclusione nella suddetta banca dati, si presume che egli non intenda più effettuare operazioni intra UE. A tal fine, l'Agenzia delle entrate può escludere la partita IVA dalla banca dati di cui al periodo precedente, previo invio di apposita comunicazione al soggetto passivo. Il potere di esclusione compete, inoltre, all'Agenzia in relazione ai soggetti che presentano profili di rischio di frodi IVA, come previsto dall'art. 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 e dal provvedimento 12 giugno 2017, n. 110418 dell'Agenzia dell'Entrate. La disciplina unionale richiamata, invece, non contempla tra i requisiti per qualificare una cessione intraunionale il possesso del numero di identificazione IVA<sup>2</sup> né consente, esattamente al contrario, che un soggetto, privo degli altri requisiti richiesti dalla disciplina unionale, possa essere considerato soggetto passivo per il solo fatto di possedere un numero di identificazione IVA. A maggior ragione, l'inclusione dell'identificativo nella banca istituita dalla normativa domestica non appare elemento costitutivo della soggettività passiva della persona relativamente alle operazioni intraunionali. La questione è stata approfondita dalla Giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale costantemente afferma che l'utilizzo dell'identificativo IVA è un elemento formale dell'operazione e non sostanziale, nel senso che la prova che l'acquirente sia un soggetto passivo non può dipendere esclusivamente dalla comunicazione dell'identificativo; in particolare, il requisito della soggettività passiva si verifica se un operatore esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, senza subordinare il riconoscimento di tale status al fatto che il soggetto possieda un numero d'identificazione IVA (Caso VSTR GmbH C-587/10 e giurisprudenza citata). L'assenza del possesso del numero identificativo ai fini IVA può incidere sulla natura dell'operazione solo se la sua mancanza impedisce la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti (Caso Collée C-146/05). La Corte di Giustizia occupandosi delle conseguenze derivanti dalla mancanza dell'identificativo IVA, nella causa Plöckl C-24/15, ha stabilito che l'esenzione applicabile a un'operazione intraunionale permane anche nel caso in cui il soggetto passivo sia privo del numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione, laddove non sussista alcun indizio serio che deponga a favore della sussistenza di una frode, e risultano soddisfatti anche gli altri requisiti per l'esenzione. La Corte non sottovaluta il carattere fondamentale del numero di identificazione IVA, quale elemento di controllo in un sistema di massa che comporta un elevato numero di transazioni intracomunitarie, ma ha ritenuto che siffatta considerazione non può trasformare un requisito formale in un requisito sostanziale, e neppure giustificare un diniego dell'esenzione per il mancato rispetto di un requisito formale imposto dal diritto nazionale. Tale indirizzo trova conferma negli ulteriori interventi della Corte dell'Unione<sup>3</sup>. Dalle argomentazioni che precedono, basate sul contenuto letterale della

---

<sup>1</sup> Contra Circ. 39/E/2011 nel presupposto che sul piano comunitario non ci sarebbe una distinzione tra i soggetti che effettuano forniture intracomunitarie di beni e quelli che svolgono prestazioni intracomunitarie di servizi, avendo gli Stati membri l'obbligo di adottare tutte le misure necessarie per garantire che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini Iva, in conformità all'articolo 214 della direttiva 2006/112/Ce, siano completi ed esatti. La risoluzione 42/E/2012 nega persino la sussistenza del diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui il soggetto non iscritto al VIES effettui un'inversione contabile: *“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 DL 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 Dlgs. n. 471 del 1997”*.

<sup>2</sup> In base all'art. 134 vigente, l'esenzione è accordata per le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

<sup>3</sup> Nel caso Euro Tyre (C-21/16), un soggetto portoghese riforniva il suo distributore spagnolo non iscritto al VIES. L'autorità tributaria portoghese ha, quindi, sanzionato la Euro Tyre per evasione, ritenendo che il distributore spagnolo, non iscritto

Direttiva, deriva che il possesso di identificativo IVA non è condizione sostanziale per l'attribuzione dello status di soggetto passivo, purché al di fuori di ogni tentativo di frode. Tale conclusione, in relazione alla normativa italiana, fa sì che la mancata inclusione iniziale, o la cancellazione per inerzia della partita IVA dall'archivio VIES, non sia, di per sé, ostativa all'applicazione del regime delle operazioni intracomunitarie<sup>4</sup>. Su queste conclusioni si potrebbe innestare l'effetto della modifica all'art. 138, par. 1, della Direttiva proposto con il Doc. Com. 569 del 4 ottobre 2017. La proposta di modifica - come esplicitato nella 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 conferma, perciò, indirettamente che nell'attuale assetto il possesso di un numero identificativo IVA non condiziona l'applicazione dell'esenzione nelle operazioni intracomunitarie. Non ci sarebbe, nel caso contrario, necessità di una norma modificativa. In virtù della modifica proposta, il requisito del possesso di un numero di partita IVA assurge a requisito sostanziale, limitatamente alle cessioni di beni, senza nulla specificare in merito alle prestazioni di servizi, sempre che l'acquirente agisca come tale, cioè, nella qualità di operatore economico. Occorre ulteriormente considerare che cessioni di beni e prestazioni di servizi sono operazioni ben distinte sotto il profilo dei presupposti posti a base per l'esenzione nei rapporti transnazionali. A una cessione di beni intracomunitari corrisponde ordinariamente un acquisto intracomunitario sicché ben si comprende che, nella prospettata modifica della direttiva, quantomeno sul piano probatorio e per rendere funzionante il meccanismo Intrastat, l'esenzione alla vendita sia accordata qualora le condizioni siano integrate dal possesso di numero di identificativo IVA per entrambe le parti. E infatti il meccanismo del rafforzamento relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro le frodi IVA (Reg. UE 904/2010) nasce per ridurre il fenomeno delle frodi carosello, che si innescano prevalentemente nel settore delle cessioni di beni intracomunitari. Diversa, ancorché simile, è l'ipotesi dell'esenzione accordata a una prestazione di servizi per ragioni di territorialità, in applicazione del principio generale di tassazione a destinazione, sancito dall'articolo 44 della Direttiva, secondo cui i servizi prestati ad un operatore economico sono esentati nello Stato membro di identificazione del fornitore. La differenza consiste, innanzi tutto, nell'ambito applicativo di tale disposizione che, a differenza di quanto previsto per le cessioni di beni, si applica indistintamente ad operazioni con parti stabilite all'interno, ovvero al di fuori dell'Unione. Inoltre, il Reg. UE n. 282 del 2011 prevede specifiche disposizioni a riguardo della qualificazione economica del cliente, sia in punto di *status* (articolo 17) che di *qualità* (articolo 18) stabilendo, per il primo aspetto, il rinvio all'articolo 9 ss. della Direttiva e, per il secondo, la rilevanza della partita IVA utilizzata dal cliente (per i soggetti stabiliti all'interno

---

VIES, dovesse essere trattato come un consumatore finale, per cui la cessione avrebbe dovuto essere assoggettata a IVA in Portogallo. Il contribuente spagnolo si è rivolto ai Giudici comunitari, i quali hanno dichiarato che gli articoli 131 e 138, par. 1 della Direttiva IVA <<devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria per il solo motivo che, al momento di tale cessione, l'acquirente, ... non è iscritto al sistema di scambio di informazioni in materia di imposta sul valore aggiunto>>. Nel caso *Dobre* (C-159/17), la Corte ha poi osservato (punti 32 e 33) che “ (...) l'identificazione ai fini dell'IVA, di cui all'articolo 214 della direttiva 2006/112, nonché l'obbligo per il soggetto passivo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle proprie attività, di cui all'articolo 213 di tale direttiva, costituiscono soltanto requisiti formali a fini di controllo, che non possono rimettere in discussione, in particolare, il diritto alla detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni sostanziali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte. (Sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 60). Pertanto, non si può impedire ad un soggetto passivo dell'IVA di esercitare il proprio diritto a detrazione per il motivo che non si sarebbe identificato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquistati nell'ambito della sua attività imponibile (sentenza del 21 ottobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 51).”

<sup>4</sup> A diverse conclusioni è giunta l'Agenzia delle Entrate nella Circ. 39/2011 cit. e nella RM 42/E/2012. Con tale ultimo documento l'Agenzia afferma che se l'acquirente italiano non regolarmente iscritto al VIES procedesse alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, determinerebbe un'illegittima detrazione dell'IVA.

dell'Unione) e di un certificato equipollente (per i soggetti stabiliti all'esterno dell'Unione), disciplinando altresì la possibilità di provare lo status del destinatario di un servizio anche con modalità alternative rispetto al sistema VIES<sup>5</sup>, in particolare nel caso in cui il committente non abbia ancora ricevuto un numero individuale d'identificazione IVA, ma informi il prestatore che ne ha fatto richiesta<sup>6</sup>. Tali previsioni devono considerarsi assorbenti di ogni altra circostanza, che, ove richiesta, rilevarebbe come discriminatoria nei confronti delle controparti unionali, le quali nella tesi avversa dovrebbero dimostrare l'iscrizione al VIES per ottenere l'esenzione, sopportando così maggiori oneri rispetto alle controparti non unionali che non avrebbero mai tale incombenza. Ciò considerato, appare del tutto congruente – e non suscettibile di applicazione estensiva - che il requisito sostanziale derivante dal possesso di identificativo IVA derivante dal recepimento del DOC 569, si applichi unicamente alle cessioni di beni<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> In questo senso vedi anche Circ. Assonime 21/2012, cap. 2.

<sup>6</sup> Lo stesso art. 18, nella traduzione della versione in lingua inglese, aggiunge che il prestatore può – ma non deve - considerare «*non soggetto passivo*» il destinatario comunitario che non gli abbia comunicato il numero identificativo.

<sup>7</sup> Tale estensione non si può ricavare, neanche in via interpretativa, dal contenuto dell'art. 214 della direttiva, nel presupposto che sul piano comunitario non ci sarebbe una distinzione tra i soggetti che effettuano forniture intracomunitarie di beni e quelli che svolgono prestazioni intracomunitarie di servizi, avendo gli Stati membri l'obbligo di adottare tutte le misure necessarie per garantire che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini Iva, in conformità all'articolo 214 della Direttiva, siano completi ed esatti. L'art. 214 della Direttiva IVA – come ripetutamente chiarito dalla Corte Giustizia - non offre una base giuridica che avvalori la natura sostanziale dell'identificazione IVA, tanto che il legislatore comunitario, al fine di contrastare talune frodi, sente l'esigenza di dotarsi di un'apposita base giuridica intervenendo sull'art. 138 comma 1 al fine di aggiungere, tra i presupposti della cessione intracomunitaria, l'identificazione ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e il riferimento all'acquirente nell'elenco riepilogativo presentato dal cedente a norma dell'articolo 262. La base giuridica per attribuire rilevanza sostanziale all'identificativo IVA non è, quindi, l'art. 214 ma il nuovo art. 138 comma 1 – post recepimento della proposta 569 – che si riferisce esclusivamente alle forniture di beni intracomunitarie. Ne consegue che la circostanza che l'art. 214 menzioni sia le forniture di beni sia le prestazioni di servizi non può essere fondante per attribuire rilevanza sostanziale all'identificativo IVA di chi effettua prestazioni di servizi intracomunitari.