Cessioni intra-Ue. No alla prova “libera” della fuoriuscita del bene dal territorio dello Stato

Diffusi nuovi chiarimenti circa la possibilità di documentare la fuoriuscita del bene dal territorio italiano con modalità documentali alternative rispetto a quelle indicate dall’art. 45-bis del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011 del 15 marzo 2011, in vigore dal 1° gennaio 2020. In particolare, nella risposta ad interpello n. 305 del 3 settembre 2020, l’Agenzia delle entrate, nel giudicare non condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, ha precisato che nella cessione intracomunitaria di beni, ai fini della formazione di una valida prova della fuoriuscita del bene dal territorio italiano verso altro Stato membro, non è sufficiente acquisire, contestualmente alla consegna della merce, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, nella quale il cliente Ue dichiara sia di essere soggetto passivo IVA nella giurisdizione di destinazione finale dei beni acquistati (che deve naturalmente essere uno Stato membro UE) sia di essere in grado di provvedere con mezzi propri al trasferimento fisico di tali beni indicando la loro destinazione. Nello stesso documento, sancita l’impossibilità di procedere allo storno della fattura imponibile IVA con nota di credito ex articolo 26 del D.P.R. 633/1972 e all’emissione di una nuova fattura, ex articolo 41 del D.L. 331/1993, solo dopo aver acquisito la conferma dell’avvenuto trasporto comunitario. In caso l’incertezza alla validità dei mezzi di prova, spiega l’Agenzia delle entrate, il contribuente non può avvalersi dell’emissione della nota di variazione in diminuzione, a cui si ricorre solo nei casi espressamente previsti dal legislatore, tra i quali non rientra l’ipotesi

prospettata. In estrema sintesi, per l’Agenzia, il contribuente che effettua cessioni intracomunitarie, per provarne fuoriuscita delle merci dal territorio italiano, deve o produrre i documenti richiesti dal Regolamento Ue n. 282/2011, o attenersi alle indicazioni della prassi nazionale fornite da ultimo, con la circolare n. 12/2020 (in “Finanza & Fisco” n. 15/2020,pag. 734).

Cessioni intraUe. La disciplina della prova del trasporto o della spedizione dei beni verso un altro Stato Ue alla luce del Regolamento n. 1912/2018

Al fine di fornire soluzioni pratiche in merito alla documentazione da conservare l’Agenzia delle entrate con circolare n. 12 E del 12 maggio 2020, una volta fatto il punto tra norme nazionali e unionali e ricostruito il vigente quadro normativo comunitario, riguardo al rapporto tra la presunzione di cui all’articolo 45-bis del Regolamento IVA e la prassi nazionale precisa che in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all’articolo 45-bis, del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011, applicabile dal 1° gennaio 2020, può continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell’entrata in vigore del medesimo articolo. Resta inteso, ad ogni modo, che detta prassi nazionale individua documenti, la cui idoneità a

provare l’avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell’Amministrazione Finanziaria.

Cessazione d’ufficio della partita IVA e cancellazione dal Vies: inibita la compensazione

L’**articolo 2** del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 **(di seguito riportato) modifica** l’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in materia di compensazione dei crediti, **inserendo** tre nuovi commi (2-*quater*, 2-*quinquies* e 2-*sexies*) per **inibire della facoltà di compensazione dei crediti di cui appaiono formalmente titolari i destinatari** di provvedimenti **di cessazione della partita IVA,** ovvero di **esclusione dalla banca dati** dei soggetti che effettuano **operazioni intracomunitarie**. La disposizione, “intende contrastare l’abuso del meccanismo degli indebiti utilizzi di crediti da parte di soggetti titolari destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita IVA, **subordinando a specifiche verifiche l’utilizzo in compensazione dei crediti di imposta**” *(Così, sintesi delle misure di contrasto all’evasione e alle frodi a cura del Mef).*

In particolare, l’articolo in esame dispone che, in deroga alla generale previsione *ex* articolo 8 dello Statuto dei diritti del contribuente secondo cui l’obbligazione

tributaria può essere estinta anche per compensazione, per i **contribuenti** a cui sia stato notificato provvedimento di **cessazione della partita IVA è esclusa la facoltà di avvalersi,** a partire dalla data di notifica del citato provvedimento, della **compensazione dei crediti** (comma 2-*quater* dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241*)*.

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 giugno 2017, prot. n. 110418/2017 **(in *"Finanza & Fisco" n. 12/2017, pag. 946*) ha dettato le regole per la chiusura delle partite IVA e per l'esclusione dalla banca dati VIES in caso di irregolarità o frodi.** Il provvedimento stabilisce le caratteristiche delle attività di analisi del rischio e dei controlli periodici, formali e sostanziali, messi in atto dall'Agenzia per verificare l'esattezza e la completezza dei dati forniti dagli operatori per la loro identificazione ai fini IVA e per individuare le eventuali frodi. Nel dettaglio, previsto che entro sei mesi dall'attribuzione della partita IVA o dall'iscrizione al VIES (la banca dati europea dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie) l'Agenzia delle Entrate valuta l'eventuale presenza di elementi di rischio, come ad esempio omissioni o incongruenze nei versamenti e nelle dichiarazioni. Per gli operatori individuati sulla base dell'analisi del rischio scattano i controlli periodici che possono essere sia formali sia sostanziali, per riscontrare la veridicità dei dati dichiarati al momento dell'attribuzione della partita IVA o dell'iscrizione al VIES. Se a seguito dei controlli un operatore economico risulta privo dei requisiti soggettivi e/o oggettivi, l'Agenzia notifica al contribuente un provvedimento di cessazione della partita IVA, indebitamente richiesta o mantenuta. Di conseguenza, la stessa partita IVA sarà esclusa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie (VIES). Per gli operatori economici che, a seguito dei controlli, risultano aver effettuato operazioni intracomunitarie in un

contesto di frode IVA scatta il provvedimento di esclusione dal VIES. L'esclusione dalla banca dati europea si applica anche se l'operatore possiede i requisiti soggettivi e oggettivi. In ogni caso, il contribuente che ha subito un provvedimento di esclusione può richiedere, una volta rimosse le irregolarità, di essere nuovamente incluso nel VIES.

A tali contribuenti, come anticipato, è **inibita** la possibilità di utilizzare **i crediti in compensazione** nel modello F24 **a prescindere dalla loro tipologia e dall'importo** e **anche qualora non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA** oggetto del provvedimento. Il comma prosegue stabilendo inoltre che tale **esclusione rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata**. A questo proposito, nella relazione illustrativa ha evidenziato che "**i predetti crediti possono pertanto essere esclusivamente oggetto di richiesta di rimborso** da parte del contribuente nel rispetto delle disposizioni normative vigenti, quali l'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e l'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero essere riportati quale eccedenza pregressa nella rispettiva dichiarazione successiva, con ciò consentendo un più efficace presidio da parte dell'Amministrazione finanziaria, motivato in ragione dei rilevanti profili di frode che hanno determinato l'adozione dei provvedimenti di cui all'articolo 35, comma 15-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972.

Il nuovo comma 2-*quinquies* dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 prevede che anche i **soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie** a cui sia stato notificato il provvedimento di **esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie** (cancellazione dal Vies) **non**

possono avvalersi, a partire dalla data di notifica, della **compensazione dei crediti IVA**. **Detta inibizione rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione.**

Si ricorda che in base al citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 giugno 2017, prot. n. 110418/2017 **(in *"Finanza & Fisco" n. 12/2017, pag. 946*)** che fissa i criteri e le modalità di cessazione della partita IVA e dell'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, nel caso in cui, dai controlli venga constatato che il soggetto, **sebbene in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi** previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, abbia comunque consapevolmente **effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di frode IVA**, l'ufficio, valutata la gravità del comportamento, **può notificare un provvedimento di esclusione** dell'operatore **dalla banca dati** dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, rendendo invalida la partita IVA nel sistema elettronico di cui all'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010.

Il comma 2-*sexies* dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 dispone che nel caso di utilizzo in compensazione di crediti **in violazione** di quanto previsto dai commi 2-*quater* e 2-*quinquies*, **il modello F24 è scartato**. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate al soggetto che ha trasmesso il modello F24, mediante apposita ricevuta.

Il testo dell'articolo 2 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante: «*disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*»

Art. 2

Cessazione partita IVA e inibizione compensazione

1. All’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dopo il comma 2-*ter* sono aggiunti i seguenti:

«*2-quater.* In deroga alle previsioni di cui all’articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 , per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA, ai sensi dell’articolo 35, comma 15-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 **(1)**, è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti, ai sensi del comma 1 del presente articolo; detta esclusione opera a prescindere dalla tipologia e dall’importo dei crediti, anche qualora questi ultimi non siano maturati con riferimento all’attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento, e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata.

2-quinquies. In deroga alle previsioni di cui all’articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, ai sensi dell’articolo 35, comma 15-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 **(1)**, è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti IVA, ai sensi del comma 1 del presente articolo; detta esclusione rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l’emissione del provvedimento di esclusione.

2-sexies. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto previsto dai commi 2-*quater* e 2-*quinquies*, il modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate al soggetto che ha trasmesso il modello F24, mediante apposita ricevuta.».

Nota (1)

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

Art. 35, comma 15-*bis*

Disposizione regolamentare concernente
le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività

15-*bis*. L'attribuzione del numero di partita IVA determina la esecuzione di riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso nonché l'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività, avvalendosi dei poteri previsti dal presente decreto. Gli Uffici, avvalendosi dei poteri di cui al presente decreto, verificano che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini dell'IVA, siano completi ed esatti. In caso di esito negativo, l'Ufficio emana provvedimento di cessazione della partiva IVA e provvede all'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie. Con Provvedimento del Direttore

dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti le modalità operative per l'inclusione delle partite IVA nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, nonché i criteri e le modalità di cessazione della partita IVA e dell'esclusione della stessa dalla banca dati medesima. *(I periodi da «Gli Uffici, avvalendosi» fino a «dalla banca dati medesima.» sono stati aggiunti dall'art. 22, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 21/11/2014, n. 175. Comma aggiunto dall'art. 37, comma 18, del DL 04/07/2006, n. 223, conv., con mod., dalla L 04/08/2006, n. 248. Tale disposizioni si applica alle richieste di attribuzione del numero di partita IVA effettuate a decorrere dal 01.11.2006)*

Partite IVA. Le modalità di cessazione e di esclusione dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intraUe (Vies)

Al via analisi di rischio e controlli per individuare le frodi IVA

L'Agenzia delle Entrate detta le regole per la chiusura delle partite IVA e per l'esclusione dalla banca dati *Vies* in caso di irregolarità o frodi. Il provvedimento di oggi (provv. dell'Agenzia delle Entrate del 12 giugno 2017, prot. 110418) illustra nel dettaglio le caratteristiche delle

attività di analisi del rischio e dei controlli periodici, formali e sostanziali, messi in atto dall'Agenzia per verificare l'esattezza e la completezza dei dati forniti dagli operatori per la loro identificazione ai fini Iva e per individuare le eventuali frodi.

L'analisi del rischio apre le porte ai controlli

Entro sei mesi dall'attribuzione della partita IVA o dall'iscrizione al *Vies* – la banca dati europea dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie – l'Agenzia delle Entrate valuta l'eventuale presenza di elementi di rischio, come ad esempio omissioni o incongruenze nei versamenti e nelle dichiarazioni. Per gli operatori individuati sulla base dell'analisi del rischio scattano i controlli periodici che possono essere sia formali sia sostanziali, per riscontrare la veridicità dei dati dichiarati al momento dell'attribuzione della partita Iva o dell'iscrizione al *Vies*.

Quando scatta la chiusura della partita Iva e l'esclusione dal *Vies*

Se a seguito dei controlli un operatore economico risulta privo dei requisiti soggettivi e/o oggettivi, l'Agenzia notifica al contribuente un provvedimento di cessazione della partita IVA, indebitamente richiesta o mantenuta. Di conseguenza, la stessa partita IVA sarà esclusa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie (*Vies*).

In caso di frode *stop* alle operazioni intracomunitarie

Per gli operatori economici che, a seguito dei controlli, risultano aver effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di frode IVA scatta il provvedimento di esclusione dal Vies. L'esclusione dalla banca dati europea si applica anche se l'operatore possiede i requisiti soggettivi e oggettivi. In ogni caso, il contribuente che ha subito un

provvedimento di esclusione può richiedere, una volta rimosse le irregolarità, di essere nuovamente incluso nel *Vies*. *(Così, comunicato stampa Agenzia delle entrate del* 12 giugno 2017*)*

Per saperne di più:

***Link* al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 giugno 2017, prot. n. 110418/2017**, recante: «*Criteri e modalità di cessazione della partita IVA e dell'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, di cui all'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010, ai sensi dell'articolo 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*»

Le misure dell'Unione per la lotta contro le frodi IVA

***Link* al testo del regolamento (Ue) n. 904/2010 del consiglio del 7 ottobre 2010** relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto