

Acquisti intracomunitari effettuati da società italiana non iscritta al VIES: considerazioni sulle sanzioni

13/05/2022 - Valerio Villoresi

Al centro della disamina, l'accertamento in capo a una società contribuente per mancata iscrizione al VIES. Sotto il profilo procedurale l'AD contesta l'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile sugli acquisti intracomunitari e richiede il versamento dell'IVA assolta con il sistema reverse charge, irrogando sanzioni. Spieghiamo i motivi per cui si ritiene che la pretesa sanzionatoria sia infondata.

Inquadramento

L'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli (d'ora innanzi ADM) con processo verbale del 30 marzo 2022 ha accertato in capo ad una società contribuente la **mancata iscrizione** al **VIES**. Sotto il profilo procedurale l'ADM ha contestato l'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile sugli acquisti intra comunitari effettuati negli anni 2019, 2020 e 2021 ed ha richiesto il versamento dell'IVA assolta con il sistema **reverse charge** irrogando delle **sanzioni**. Per i motivi che seguono si ritiene che la pretesa sanzionatoria sia infondata.

Quadro normativo

a) *Normativa nazionale*

Ai sensi dell'art. 35 DPR 633/72, come modificato dall'art. 27 c. 1 DL 78/2010 - convertito dalla L. 122/2010 - il **soggetto passivo d'imposta** che intende effettuare **operazioni intracomunitarie** deve chiedere autorizzazione all'Agenzia delle Entrate, manifestandone la volontà attraverso una **procedura specifica** finalizzata all'iscrizione nell'**archivio informatico (VIES)** dei soggetti autorizzati a porre in essere le predette operazioni. In particolare, nel Provv. AE 29 dicembre 2010 n. 188376 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate viene specificato che, per coloro che già possiedono un numero di **partita IVA**, la predetta volontà viene espressa mediante apposita istanza da presentare direttamente ad un ufficio dell'Agenzia delle Entrate; viceversa, per i soggetti non titolari della predetta posizione IVA, tale volontà va manifestata in sede di **dichiarazione d'inizio di attività**, attraverso la compilazione del campo "Operazioni intracomunitarie" del Quadro I dei **modelli AA7** (soggetti diversi dalle persone fisiche).

b) *Normativa comunitaria*

La Corte di Giustizia CEE ha approfondito la tematica della valenza dell'iscrizione al VIES, consolidando un orientamento secondo cui, pur dovendosi riconoscere che il “numero d'identificazione sia intrinsecamente connesso allo status di soggetto passivo nell'ambito del regime istituito dalla Sesta Direttiva”, la sua valenza è quella di fornire “la prova dello status fiscale del soggetto passivo” e agevolare “il controllo delle operazioni intracomunitarie”, ma costituisce soltanto “un requisito formale che non può rimettere in discussione il **diritto all'esenzione dall'IVA** qualora ricorrano le **condizioni sostanziali** di una cessione intracomunitaria”. Secondo tale orientamento giurisprudenziale la mancanza del numero di identificazione IVA assurge certamente ad elemento di controllo, ma questa “considerazione non può né trasformare un **requisito formale** in un requisito **sostanziale** nel sistema comune dell'IVA, né giustificare un diniego dell'esenzione per il mancato rispetto di un requisito formale imposto dal **diritto nazionale** che attua la Sesta Direttiva”. Il legislatore comunitario con la Dir. 2018/1910/UE ha mutato però orientamento modificando l'art. 138 Dir. 2006/112/CE, stabilendo che dal 1° gennaio 2020 (entrata in vigore delle anzidette modifiche) gli operatori sono stati chiamati a richiedere al cessionario comunitario il **codice identificativo IVA**, a verificare anticipatamente l'iscrizione del destinatario acquirente al VIES e a presentare tempestivamente gli **elenchi INTRASTAT**, pena l'obbligo di emissione di una **fattura** con IVA nazionale. La richiamata Direttiva illustra la natura, gli effetti e le conseguenze di una eventuale

violazione del nuovo art. 138. Poiché l'inserimento del numero di identificazione IVA dell'acquirente nel **sistema di scambio di informazioni** sull'IVA (VIES) è divenuto “una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione anziché un requisito formale [...]”, gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applichi, salvo quando il **cedente** agisca in **buona fede**, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle **autorità fiscali** competenti la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo”. Per tali ragioni (dal 1° gennaio 2020) il cedente, in fase di perfezionamento dell'ordine, non si deve più solo limitare a richiedere al cessionario l'indicazione del **numero di identificazione IVA** nel proprio Stato, ma dovrà anche verificare l'esistenza e la validità di tale numero identificativo IVA. Ma non basta, poiché altro nuovo requisito sostanziale di applicazione della non imponibilità della cessione, è anche la presentazione dei **Modelli INTRASTAT** correttamente compilati. Pur se tutti i citati adempimenti già esistevano, gli stessi hanno acquistato dall'anno 2020 gli effetti di natura sostanziale, essendo cambiato il quadro di riferimento unionale, il quale riduce enormemente le possibilità di difesa del contribuente in **fase di contestazione** della non imponibilità dell'operazione di **cessione intra-UE**.

Prassi ministeriale

La prassi amministrativa ritiene da sempre che l'iscrizione al VIES sia un requisito sostanziale per porre in essere operazioni intracomunitarie e poter beneficiare del **regime di esenzione IVA** per esse previsto. L'Amministrazione finanziaria con la Circ. AE 1° agosto 2011 n. 39/E e con Ris. AE 27 aprile 2012 n. 42/E evidenzia come l'inclusione nell'elenco VIES costituisce la condizione che legittima un soggetto passivo ad effettuare **operazioni intracomunitarie**, prescindendo dall'esistenza dei requisiti di soggettività passiva. In assenza di tale iscrizione, il contribuente è legittimato a porre in essere soltanto operazioni “**domestiche**”. Nella Ris. AE 27 aprile 2012 n. 42/E si precisa che senza iscrizione all'**archivio VIES**, l'acquisto effettuato da una **società** italiana presso un'**azienda** con sede in un altro Stato UE, non si considera una **transazione intracomunitaria** esente da IVA. Effetto consequenziale è che non si può applicare il **regime del reverse charge** e l'operazione è rilevante ai fini IVA nel Paese del fornitore. Tale orientamento dell'Amministrazione finanziaria è parzialmente mutato a seguito della sentenza della C. Giust. UE C-21/16. L'Agenzia delle Entrate per le violazioni commesse sino al 31 dicembre 2019 dovrebbe accettare che la mancata iscrizione al VIES non precluda la possibilità di porre in essere operazioni intracomunitarie, costituendo una mera violazione formale. Per le violazioni conseguenti alla mancata iscrizione al VIES commesse dopo il 1° gennaio 2020 invece sarà inevitabile portare la controversia d'innanzi alle Commissioni Tributarie per dimostrare la propria buona fede e la mancanza di **danno erariale** conseguente agli acquisti effettuati da fornitori intracomunitari.

Giurisprudenza nazionale

La Giurisprudenza di merito delle Commissioni Tributarie anche per le **violazioni** conseguenti alla assenza di **autorizzazione VIES** commesse prima del 1° gennaio 2020 non è univoca. La CTR Lombardia 16 luglio 2020 n. 1634, ha chiarito la natura sostanziale, e non meramente formale, del requisito dell'iscrizione al **Registro VAT information exchange system**, al fine di beneficiare della non imponibilità delle **cessioni intracomunitarie**. Per il Collegio regionale lombardo, in mancanza di tale requisito, la cessione è imponibile IVA nel territorio nazionale. In sostanza la nuova disciplina, introdotta dal legislatore comunitario nel 2010 in chiave di contrasto alle **frodi IVA**, non si è limitata a introdurre un adempimento di mero carattere formale, ma ha sancito sul piano sostanziale un vero e proprio **onere**, il cui mancato adempimento fa venir meno un presupposto indispensabile per essere identificati dalle controparti comunitarie come soggetti passivi IVA. Infine, la disciplina in esame, continua la CTR del capoluogo lombardo, riguarda sia gli **acquisti** e **cessioni UE**, sia le **prestazioni di servizi** in ambito UE. Di parere opposto rispetto alla CTR della Lombardia è la Suprema Corte. La Cass. 13 maggio 2021 n.

12822, si è pronunciata annullando un accertamento IVA relativo a cessioni intracomunitarie effettuate nell'anno 2007 allo scopo di evitare **doppie imposizioni** e affinché l'imposta fosse pagata nello Stato della Comunità Europea nell'ambito del quale il bene è destinato al consumo. Seguendo i **principi del diritto comunitario** la Suprema Corte ha sancito che la medesima operazione non può essere assoggettata ad imposizione tanto nel paese di origine dei beni che in quello di destinazione degli stessi, con un'inammissibile duplicazione d'imposta precisando che quelli prescritti dal citato Decreto Legge agli art. 46 c. 1 e art. 50 c. 1 e 2, costituiscono adempimenti di obblighi solo formali, "previsti per agevolare il successivo controllo ed evitare atti elusivi o di natura fraudolenta", mentre, per fruire della deroga agevolativa rispetto al normale regime impositivo, occorre "invece - avuto riguardo alla espressa previsione dell' art. 41 c. 1 lett. a) DL 331/93, secondo cui la cessione non imponibile si realizza mediante il **trasporto** o la **spedizione** dei beni nel territorio di un altro Stato membro - la prova dell'effettiva destinazione dei beni ceduti nel territorio dello Stato membro in cui il cessionario è soggetto di imposta); - in sintesi, quindi, nel caso di cessioni intracomunitarie l'omessa o erronea indicazione del **codice identificativo** del cessionario non può essere ritenuto un motivo che faccia venir meno la possibilità di applicazione del regime di non imponibilità di cui alla normativa citata, non essendo requisito sostanziale (in termini, Cass. 27 luglio 2016 n. 15871), che è invece costituito dall'effettività dell'operazione, intesa come fuoriuscita della merce dall'Italia; - in tal senso depone anche l'orientamento del superiore Giudice dell'Unione, secondo il quale la mancata iscrizione al VIES non costituisce un ostacolo per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA nell'ambito delle cessioni intracomunitarie, salvo si tratti di casi di frode (C.Giust. UE 9 febbraio 2017 causa C-21/16). Pertanto, l'iscrizione al VIES, pur essendo finalizzata a consentire agli operatori di ottenere la conferma del numero di identificazione IVA dei loro **partner commerciali** e alle **autorità tributarie** di controllare le operazioni intracomunitarie e di rilevare eventuali irregolarità non è considerata né dalla direttiva IVA né dalla costante giurisprudenza della Corte tra le **condizioni essenziali** per beneficiare del regime di non imponibilità. Non ci sono ancora pronunce giurisprudenziali sugli effetti sanzionatori nel caso di acquisti intracomunitari effettuati dopo il 1° gennaio 2020 da società italiana non iscritta al VIES, ma non c'è motivo di ritenere che in futuro possa essere disatteso il principio espresso dalla Suprema Corte secondo cui in caso di omesso o irregolare reverse charge la detrazione dell'IVA resta ammessa in assenza di un danno erariale dovuto alla natura non sostanziale della violazione (Cass. 13 marzo 2015 n. 5072).

Conclusione

L'elemento fattuale di una importazione intracomunitaria si realizza mediante "un atto a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, oppure dall'acquirente o da terzi per loro conto". La norma giuridica ricavabile dall'art. 38 c. 2 DL 331/93, è di chiara interpretazione. In tale ipotesi se la società acquirente italiana ha registrato l'acquisto intracomunitario con il **regime dell'inversione contabile** l'Agenzia delle Entrate non può richiedere il versamento dell'IVA maggiorato delle **sanzioni amministrative** adducendo unicamente la mancata iscrizione al VIES (o la **revoca** della predetta autorizzazione). La società contribuente dovrà dimostrare la propria buona fede fornendo la prova dell'effettiva destinazione delle merci nel proprio **ciclo produttivo**, della tracciabilità del pagamento effettuato al fornitore estero (iscritto al VIES) e della compilazione delle dichiarazioni INTRASTAT. In tal caso l'errore – pur essendo definito come "sostanziale" dalla nuova Direttiva UE - dovrebbe essere sanzionabile esclusivamente in capo al fornitore estero che hanno omesso di identificare il fornitore italiano e che non ha sospeso la fornitura fino ad avvenuta regolarizzazione. Il **principio di tassatività** delle **fattispecie punitive tributarie** non consente l'**interpretazione analogica** o **estensiva** delle **norme sanzionatorie**. La previsione di una sanzione da comminare alla società italiana che ha effettuato acquisti intracomunitari in assenza di autorizzazione VIES è stata prevista con la Ris. AE 27 aprile 2012 n. 42/E. Per il richiamato principio della "**riserva di legge**" deve escludersi che una circolare ministeriale possa estendere precetti sanzionatori a una condotta non prevista dalla legge come **illecito amministrativo** tributario. In questo senso l'art. 2 c. 1 D.Lgs. 472/97 sancisce tale principio derivato dall'art. 1 c.p. Anche la

richiesta dell'Amministrazione finanziaria di versamento dell'IVA per l'errata applicazione del regime dell'inversione contabile è illegittima perché l'art. 9-bis3 D.Lgs. 471/97 sancisce: “se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta, che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta. Ciò vale anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova, in questa ipotesi, applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il 5% e 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro”.

art. 35 DPR 633/72

Utente: PVC STUDIO - mementopiu.it - 20.08.2023

© Copyright Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. 2023. Tutti i diritti riservati.