

Cancellazione d'ufficio della partita IVA inattiva: le criticità

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 28 Agosto 2017

segnaliamo alcune criticità che possono emergere con la chiusura forzata delle partite IVA inattive: il contribuente come può confrontarsi con il Fisco?

L'agenzia delle Entrate ha pubblicato il provvedimento del 12 giugno 2017 n. 110418/2017 attuativo delle disposizioni in materia di cancellazione delle partite IVA di cui al comma 15 bis dell'articolo 35 del DPR 633/72 introdotte dall'art. 22, D.Lgs. 21.11.2014 n. 175, con decorrenza dal 13.12.2014.

Il documento amministrativo prevede la cancellazione della partita IVA quando a seguito dei controlli imposti dalla norma emerge la mancanza dei requisiti soggettivi e/o oggettivi previsti dal DPR 633/72.

Provvedimento di cancellazione della partita IVA inattiva

Il provvedimento attuativo per l'individuazione dei criteri e delle modalità di cessazione della partita IVA e dell'esclusione della stessa dalla banca dati medesima ai sensi del comma 15 bis dell'articolo 35 del DPR 633/72 prevede che: *"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 partita 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"*.

Dal dettato normativo appena riportato si evince che:

- 1 - l'attribuzione della partita IVA comporta controlli formali automatizzati (sempre) e sostanziali (eventuali);
- 2 - Il controllo è finalizzato alla verifica della veridicità dei dati comunicati (controllo che i dati siano completi ed esatti);
- 3 - Se i dati comunicati non sono esatti e completi l'AE adotta il provvedimento di cessazione della partita IVA.

ATTENZIONE: Secondo il dato letterale della norma l'Agenzia delle Entrate deve provvedere alla cancellazione della partita IVA se è riscontrata l'inesattezza o la non completezza dei dati comunicati in sede di richiesta di attribuzione del numero di partita IVA.

La finalità della disposizione è quella di contrasto alle operazioni fraudolente di evasione IVA attuate mediante l'attribuzione di posizioni fiscali riconducibili a soggetti inesistenti o a soggetti esistenti che pongono in essere operazioni oggettivamente non esistenti.

Si tratta di una norma di attuazione degli articoli 22 e 23 del regolamento UE n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 che ha la finalità di contrastare fenomeni di evasione e frode dell'IVA sollecitate dagli istituti dell'Unione.

Tale regolamento prevede che gli stati membri adottano le misure necessarie per garantire che i dati forniti dai soggetti passivi per la loro identificazione ai fini dell'IVA siano completi ed esatti ed inoltre che le posizioni IVA non siano più valide nel caso in cui i contribuenti abbiano dichiarato di aver cessato la propria attività economica o quando l'amministrazione competente ritenga che il contribuente non eserciti più l'attività economica.

Se questa è la finalità della disposizione la stessa, pare, abbia assegnato un potere/dovere eccessivo all'agenzia delle entrate la quale, ai sensi della stessa, è tenuta alla cancellazione della partita IVA al solo riscontro della non esattezza o non completezza dei dati comunicati.

A ciò deve essere aggiunto che la disposizione, in vigore dal 13 dicembre 2014, non ha previsto alcuna forma di contraddittorio preventivo che si ritiene necessario per consentire al contribuente di fornire chiarimenti e giustificazioni con riferimento ai riscontri rilevati dall'ufficio in sede di verifica (tanto più che il provvedimento di cancellazione de quo interessa un'imposta armonizzata).

E' in tal contesto che interviene il provvedimento dell'agenzia delle Entrate il quale prevede che i controlli, che dovranno essere effettuati sulle posizioni a maggior rischio di evasione, sono di due tipi, formali e sostanziali e che se in esito agli stessi risultati constatato che il soggetto è privo dei requisiti soggettivi e/o oggettivi previsti dal DPR 633/72 l'ufficio può notificare al contribuente un provvedimento di cessazione della partita IVA indebitamente richiesta o mantenuta, cessazione che ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria del relativo provvedimento.

ATTENZIONE: A differenza della norma il provvedimento prevede che la cancellazione non opera per la semplice non corrispondenza tra dati dichiarati e dati effettivi ma quando sia verificata la inesistenza soggettiva o oggettiva della posizione fiscale. In altri termini la cancellazione opera quanto, come previsto dal regolamento UE, l'Agenzia delle Entrate riscontri l'assenza di un'attività economica esercitata.

LA MANCANZA DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO NECESSARIO

Preliminarmente si fa rilevare come la norma di cui al comma 15-bis dell'articolo 35 del DPR 633/72, non prevede un momento di necessario preventivo contraddittorio con il contribuente, passaggio per altro previsto in una delle precedenti versioni della normativa e cancellato da quella vigente.

Non vi è dubbio della opportunità/necessità di tale preventivo passaggio che deve consentire al contribuente di fornire chiarimenti e giustificazioni in merito ai riscontri rilevanti dall'Agenzia delle Entrate.

Tale passaggio procedurale non è stato previsto neanche dal provvedimento attuativo a cui la norma affida l'individuazione dei criteri e delle modalità di cessazione della partita IVA e dell'esclusione della stessa dalla banca dati medesima.

IMPORTANTE: Né la norma né il provvedimento attuativo prevedono una forma di preventivo contraddittorio con il contribuente che si ritiene necessario per consentire al contribuente di fornire chiarimenti e argomenti che possono consentire, in via preventiva, di escludere un provvedimento estremamente invasivo come quello della cancellazione d'ufficio della posizione IVA.

I SOGGETTI SOTTOPOSTI A CONTROLLO

La norma di cui al comma 15 bis dell'articolo 35 del DPR 633/72 prevede che, in sede di attribuzione della partita IVA sono effettuati controlli per verificare la veridicità dei dati comunicati e che tale verifica è finalizzata al contrasto dell'apertura di posizioni fiscali di rischio.

Il provvedimento prevede che, i controlli formali e sostanziali saranno effettuati, periodicamente, unicamente sui soggetti a maggior rischio individuati in ragione di criteri selettivi individuati dal secondo punto del provvedimento.

ATTENZIONE: i controlli saranno effettuati in modo periodico sulle posizioni a maggior rischio che sono individuate in particolare con riferimento alle posizioni maggiormente esposte al rischio di evasione mediante comportamenti fraudolenti.

I criteri di valutazione del rischio evasione sono prioritariamente orientati su elementi di rischio riconducibili al soggetto effettivo titolare della partita IVA (imprenditore, professionista, amministratore, socio della società), alla tipologia e modalità di svolgimento dell'attività operativa, finanziaria e gestionale (la mancanza di personale, di strutture operative e di rapporti finanziari), al non corretto comportamento dichiarativo e fiscale del contribuente (omessa presentazione delle dichiarazioni, comunicazioni e omessi versamenti), al collegamento con soggetti direttamente o indirettamente coinvolti in fenomeni evasivi e fraudolenti.

Si tratta di criteri ALERT che consentono di perimetrare i controlli da effettuare concentrando gli stessi sulle reali posizioni di maggior rischio evasione mediante comportamenti fraudolenti.

Non vi è dubbio che l'assenza di una struttura organizzativa, di personale dipendente, come pure il riscontro di comportamenti quali l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali piuttosto che la continua omissione nei versamenti IVA sono indizi, gravi, di situazioni di maggior rischio di evasione

attuati mediante le frodi.

Tuttavia non si può non rilevare come il provvedimento non dia indicazioni obiettive circa i criteri di selezione, limitandosi a fornire i direttori sulla base dei quali le procedure di selezione andranno ad operare.

In una logica di compliance sarebbe opportuno che l'Agenzia delle Entrate fornisca anche gli esatti criteri di selezione, in modo tale da consentire al contribuente di anticipare i risultati della verifica fornendo giustificazioni e argomentazioni circa la genuinità della propria posizione.

In merito si precisa che il punto 3.1 del provvedimento afferma che, l'analisi del rischio sui soggetti titolari di partita IVA è attuata attraverso procedure automatizzate che effettuano una costante attività di riscontro degli elementi individuati e di cui sopra. Tali verifiche dovranno consentire, sulla base di specifici criteri selettivi, l'emersione delle situazioni a maggior rischio.

E' con riferimento a tali specifici criteri che vale il ragionamento esposto. Ci si augura che l'Agenzia delle Entrate con circolari o ulteriori pubblicazioni dia esatta indicazione dei criteri di selezione.

LA TIPOLOGIA DEI CONTROLLI

La norma prevede che gli Uffici verificano che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini dell'IVA, siano completi ed esatti.

IMPORTANTE: la norma prevede che l'agenzia delle entrate effettua controlli sulla esattezza e completezza dei dati forniti in sede di attribuzione della partita IVA.

Inevitabilmente il provvedimento, essendo attuativo della norma, stabilisce che i controlli dovranno avere ad oggetto la verifica della veridicità dei dati comunicati e che saranno attuati mediante controlli formali e sostanziali (accessi e verifiche).

In particolare è previsto che nei confronti dei soggetti individuati sulla base del criterio del maggior rischio evasione, sono effettuati due tipologie di controlli:

- Formale volto a riscontrare la veridicità dei dati dichiarati dal contribuente all'atto della richiesta di attribuzione della partita IVA o della comunicazione dell'opzione di inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie; Il riscontro ha ad oggetto:
 - L'identità e la reperibilità dell'imprenditore o dell'esercente arti o professioni o del legale rappresentante delle Ente a cui si riferisce la partita IVA;
 - L'esistenza dell'attività dichiarata;
 - L'esistenza della sede di esercizio dell'attività.
- Sostanziale volto a riscontrare la veridicità dei dati dichiarati dal contribuente all'atto della richiesta di attribuzione della partita IVA o della comunicazione dell'opzione di inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie; Il riscontro riguarda:
 - La corrispondenza del soggetto dichiarato ai fini dell'attribuzione della partita IVA con l'effettivo soggetto utilizzatore della stessa;
 - La corrispondenza dell'attività dichiarata con quella effettiva e la relativa liceità;
 - La corrispondenza della sede di esercizio dichiarata con quella effettiva.

I controlli, ai sensi del regolamento UE n.904/2010, sono effettuati entro sei mesi dalla data di attribuzione della partita IVA e possono essere ripetuti ogni volta si verificano mutamenti significativi che interessano gli elementi di rischio o si manifestino incoerenze rilevanti tra i dati fiscali periodicamente dichiarati o comunicati e quelli risultanti dalle fonti informative a disposizione dell'Agenzia delle Entrate.

ATTENZIONE: Il punto 3.2 del provvedimento precisa che, i soggetti a rischio selezionati in base ai specifici criteri di selezione, saranno sottoposti a controlli in modo periodico. Ne deriva che i controlli saranno effettuati entro sei mesi dalla attribuzione della partita IVA, al verificarsi di mutamenti a rischio e successivamente periodicamente fino a quando sono riscontrati i criteri di selezione delle posizioni a maggior rischio.

Chiara è la finalità dei controlli che consiste nell'accertamento delle posizioni fiscali ad alto rischio di evasione mediante comportamenti fraudolenti riconducibili alle operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti che, per altro, sono presupposto di reato ai sensi del D.Lgs. 74/2000.

IL PROVVEDIMENTO DI CANCELLAZIONE DELLA PARTITA IVA

Discostandosi, opportunamente, dal semplice tono letterale della norma, e conformandosi a quanto stabilità del regolamento UE (segnatamente dall'art. 17), il provvedimento AE precisa che l'ufficio può notificare un atto di cessazione della partita IVA indebitamente richiesta o mantenuta se, in esito ai controlli di cui sopra, venga constatato che il soggetto IVA (apparente) è privo dei requisiti soggettivi e/o oggettivi previsti dal DPR 633/72.

IMPORTANTE: La cancellazione della partita IVA potrà avvenire se sulla base dei controlli sia constatata l'assenza di un'attività economica valida ai fini IVA.

Tale provvedimento dovrà essere ben motivato con riferimento all'assenza dei suddetti requisiti ed in particolare non potrà essere fondato sul semplice mancato riscontro formale della non coincidenza tra i dati comunicati e quelli accertati.

ATTENZIONE: Si ritiene che il provvedimento di cancellazione non potrà essere fondato sulla semplice non corretta comunicazione dei dati in sede di attribuzione della partita IVA ma dovrà essere radicato sul riscontro, oggettivo e obiettivo, della mancanza dei requisiti soggettivi e oggettivi della posizione fiscale IVA ai sensi del DPR 633/72.

Poiché i controlli dovranno essere effettuati entro il termine di sei mesi dalla data di attribuzione della partita IVA si ritiene che non sarà proprio semplice motivare l'eventuale provvedimento di cancellazione sulla base dei presupposti sopra esposti.

Non di rado, in tale breve lasso di tempo il soggetto attribuyente la partita IVA si trova in una fase di avvio nell'ambito della quale, può succedere, non ha ancora effettuato alcuna operazione attiva o passiva, situazione nell'ambito della quale spesso la sede di esercizio è fissata presso la residenza del richiedente, situazione nell'ambito della quale il contribuente potrebbe risultare ancora sprovvisto di una struttura organizzativa e di personale.

Non vi è dubbio che lo strumento della cessazione della partita IVA è uno strumento di assoluto valore nel contrasto ai comportamenti fraudolenti di evasione dell'IVA, ma è necessario che il legislatore approcci il tema in modo più coerente e profondo e che i controlli avvengano al verificarsi di situazioni oggettive e predeterminate quali ad esempio la sproporzione del volume d'affari rispetto alla consistenza di personale e di una struttura operativa, dati facilmente riscontrabili in quelli indicati in dichiarazione.

In tal senso, il provvedimento dell'AE prevede che, oltre ai controlli iniziali gli stessi saranno ripetuti al verificarsi di situazioni di rischio quali la incoerenza dei dati indicati nelle dichiarazioni e comunicazioni periodiche con altri dati a vario titolo acquisiti dall'ufficio finanziario.

Ci si augura che l'Agenzia delle Entrate faccia un ulteriore passo in avanti, oltre a quello certamente da apprezzare fatto con il provvedimento attuativo in commento, dando indicazioni precise di criteri predeterminati e obiettivi che potranno essere utilmente impiegati nella motivazione del provvedimento di cancellazione, come pure ci si augura che le direzioni locali adottino un procedimento che consenta al contribuente, prima dell'adozione del provvedimento, di fornire chiarimenti e informazioni utili alla valutazione della posizione di rischio e ciò per evitare un proliferare di contenziosi aventi ad oggetto provvedimenti di cessazioni di partite IVA scarsamente motivati.

Mario Agostinelli

28 agosto 2017