

FLASH REPORT

Sommario:

Cessioni intracomunitarie di beni: i nuovi documenti di prova dal 1° gennaio 2020

Prova dei requisiti delle esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie

Il regolamento di esecuzione comunitario 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE, introduce, a decorrere dal 1° gennaio 2020, l'elencazione delle prove che, nell'ambito di una cessione intracomunitaria di beni (di cui all'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331), il cedente deve fornire all'Amministrazione finanziaria per provare l'effettivo trasferimento di beni da uno Stato membro ad un altro della UE, al fine di potere beneficiare del regime di non imponibilità IVA. Il regolamento in esame, ad oggi, presenta alcuni profili di criticità, sui quali auspichiamo un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.



Cessioni intracomunitarie di beni: i nuovi documenti di prova dal 1° gennaio 2020

Premesse

In prima analisi, risulta opportuno ricordare che le cessioni intracomunitarie di beni sono non imponibili IVA quando (art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331):

- entrambi i soggetti hanno lo status di operatore economico e possiedono il numero di identificazione IVA;
- l'atto è a titolo oneroso;
- il bene ha lo status di bene comunitario ed è trasferito fisicamente nel territorio di altro Stato UE (non rileva chi effettua il trasporto).

In merito a tale ultimo punto, il regolamento comunitario 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE (con il quale è stato inserito il nuovo art. 45-bis al regolamento di esecuzione CE 15 marzo 2011, n. 282/2011), interviene colmando il vuoto legislativo.

Attenzione: Prima del citato Reg. CE n. 2018/1912/UE, né la normativa nazionale né altra fonte legislativa sovranazionale avevano stabilito in maniera puntuale in che modo il contribuente dovesse provare il rispetto dei requisiti richiesti dall'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, in tema di "trasferimento" dei beni da un Paese all'altro della UE. Infatti, la Dir. CEE 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, non stabilisce la forma e la tipologia della prova atta a dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato membro, lasciando, in base all'art. 131, ampia discrezionalità in tal senso ai vari Stati membri, nel rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate.

I chiarimenti di prassi ministeriale

Ciò premesso, si evidenzia che l'Amministrazione finanziaria, anche sulla scorta di diverse sentenze emanate dalla Corte di giustizia UE (sent. 27 settembre 2007, cause C-409/04, C-146/05 e C-184/05; sent. 16 dicembre 2010, in causa C-430/09 e 6 settembre 2012, in causa C-273/11), ha fornito interessanti chiarimenti con dei propri documenti di prassi.



<p>Risoluzione 28 novembre 2007 n. 345/E</p>	<p>Ha individuato, quale prova idonea a dimostrare l'uscita delle merci dal territorio dello Stato, il documento di trasporto "CMR" (firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta) e ha sancito, inoltre, l'obbligo per il cedente di conservare, oltre agli elenchi Intrastat e alle fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie effettuate e la copia di tutti gli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione ed al trasporto dei beni in un altro Stato membro.</p>
<p>Risoluzione 15 dicembre 2008 n. 477/E</p>	<p>Ha affrontato ulteriori aspetti connessi alla dimostrazione dell'avvenuta cessione intracomunitaria di beni, chiarendo che il "CMR" rappresenta un'esemplificazione dei documenti che possono essere forniti per comprovare la cessione intracomunitaria. Inoltre, nel medesimo documento di prassi, l'Agenzia ha affrontato il tema della prova delle cessioni intracomunitarie con clausola "franco fabbrica". In tale fattispecie, il cedente nazionale si limita a consegnare i prodotti al vettore incaricato dal proprio cliente e molto difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario per ricevuta. Al riguardo è stato affermato che <i>"nei casi in cui il cedente non abbia provveduto al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il predetto documento di trasporto, la prova (...) potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro"</i>.</p>
<p>Risoluzione 15 febbraio 2008 n. 49/E</p>	<p>Pur riguardando la particolare prassi commerciale del consignment stock, si è occupata dell'invio dei beni in altro Stato UE, focalizzandosi sull'effettivo momento di passaggio della proprietà.</p>
<p>Risoluzione 25 marzo 2013 n. 19/E</p>	<p>È intervenuta, nuovamente, in merito ai documenti di prova in tema di cessioni intracomunitarie di beni con clausola "franco fabbrica". Più nel dettaglio, nel caso esaminato da parte dell'Agenzia delle entrate, è stato affrontato il caso di una società italiana che vende una barca da diporto ad un soggetto passivo IVA "stabilito" in Francia, con trasferimento nel Paese di destinazione comunitario effettuato dallo stesso cessionario. Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che in assenza del documento di trasporto ufficiale, ovvero incompleto (cd. CMR – lettera di vettura internazionale camionistica – per il trasporto "su gomme"), il cedente nazionale, al fine di provare l'uscita del bene dal territorio italiano, deve fornire, oltre ad altri documenti, una dichiarazione resa dal cessionario comunitario, che attesti l'avvenuto trasferimento fisico dell'imbarcazione in altro Paese della UE. Inoltre, il cedente dovrà custodire ed esibire, in caso di controllo, anche i documenti ufficiali e più precisamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la fattura; • il documento bancario; • il contratto di vendita; • il passaggio di proprietà; • l'atto da cui risulta la cancellazione dal registro italiano e quello che attesta l'avvenuta iscrizione nel registro francese; • il modello Intrastat relativo alle operazioni intracomunitarie.



Attenzione: Anche Assonime, con la circolare n. 20 del 2013, è intervenuta sull'argomento, fornendo ai contribuenti importanti indicazioni operative. A seguito dei chiarimenti ministeriali illustrati, infatti, allo scopo di rendere ancora più evidente la **buona fede dell'operatore economico** nelle operazioni intracomunitarie (sul punto la sentenza della Corte di cassazione 27 luglio 2012, n. 13457, ha affermato che, in assenza di disposizioni normative che specifichino come dimostrare l'effettiva movimentazione del bene ceduto in un altro Stato membro, possono essere utili i concetti di buona fede espressi dalla Corte di giustizia UE), ha suggerito di indicare, nei contratti relativi a tali operazioni e nei rispettivi documenti di trasporto consegnati ai vettori preposti per la movimentazione fisica dei beni, l'assunzione – da parte dei cessionari stessi – di uno specifico obbligo di comunicare l'eventuale mancata consegna dei prodotti nel luogo di destino indicato nel documento di trasporto ovvero che la consegna dei medesimi è avvenuta in un luogo diverso da quello riportato.

Le novità dal 1° gennaio 2020

Il nuovo art. 45-bis, inserito nel Reg. CE n. 282/2011 dal Reg. CE n. 2018/1912/UE, stabilisce, con effetto dal 1° gennaio 2020, che, ai fini del riconoscimento della non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie di beni (di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993), si presume, salvo il diritto dell'Amministrazione finanziaria di confutare tale presunzione, che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato UE a un altro in presenza di una delle seguenti situazioni:

- a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori elencati nel par. 3, lett. a) (documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere), rilasciati da due diverse parti che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, oppure è in possesso di uno qualsiasi dei suddetti elementi di prova di cui al par. 3, lett. a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al par. 3, lett. b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti



indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente (si tratta dei documenti seguenti: una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o per il trasporto dei beni; documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, per esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione; una ricevuta rilasciata da un depositario che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro);

Attenzione: Ad oggi non è chiaro come si possa essere in possesso di “almeno due” dei documenti individuati dalla lett. a) del par. 3, in considerazione del fatto che attengono a tipologie di trasporti diversi (ad esempio, CMR per il trasporto via “ruote”). Infatti, come si potrà avere due copie di CMR? Al riguardo l'Amministrazione finanziaria dovrà chiarire se il cedente dovrà essere in possesso, ad esempio, di due CMR, per meglio dire la propria copia e una copia della CMR del vettore ovvero cessionario.

Ad oggi non è chiaro di chi debba essere la firma sulla CMR (visto che il regolamento tra i documenti indica “lettera CMR riportante la firma” e non le firme). Considerato che la provenienza del documento deve essere di una parte diversa ed indipendente sia da chi riceve che da chi cede la merce, sembra ragionevole ritenere che si faccia riferimento alla firma del trasportatore che ha preso in carico la merce. Conseguentemente, risulta impossibile avere tale elemento di prova quando il trasporto sia curato con mezzi propri del cedente ovvero del cessionario. Sul punto si auspicano dei chiarimenti, sempre da parte dell'Amministrazione finanziaria. il venditore è in possesso di:

- una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente o da un terzo per conto dello stesso acquirente e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni. Tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio, il nome e l'indirizzo dell'acquirente, la quantità e la natura dei beni, la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e la dichiarazione di ricezione da



parte dell'acquirente (ovvero cessionario); non è elemento sufficiente, infatti, anche nel caso in cui il trasporto sia curato dal cessionario (così come accade per il trasporto curato dal cedente); sono necessari anche: due elementi relativi al trasporto (documenti di cui al par. 3 lett. a) oppure un elemento relativo al trasporto (di cui al par. 3 lett. a) ed uno alternativo di cui al par. 3, lett. b);

- almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al par. 3, lett. a), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, oppure di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al par. 3, lett. a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al par. 3, lett. b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

L'acquirente deve fornire al venditore la suddetta dichiarazione scritta entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione (ciò in considerazione del fatto che la fattura per la cessione intracomunitaria può essere emessa entro il 15 del mese successivo. In tale modo, il cedente ha la possibilità di emettere la fattura con IVA, qualora non abbia la certezza che la merce sia arrivata a destino).

In base a quanto riportato, si veda la tabella che segue.

Trasporto effettuato da	Prove per le cessioni intracomunitarie a seguito del regolamento, con effetto 1° gennaio 2020
Cedente (venditore)	Due elementi di prova di cui alla lett. A) oppure un elemento di cui alla lett. A) e uno di cui alla lett. B).
Cessionario (acquirente)	<ul style="list-style-type: none">• Dichiarazione scritta del cessionario che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per conto dello stesso cessionario e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni (*).• Due elementi di prova di cui alla lett. A) oppure un elemento di cui alla lett. A) ed uno di cui alla lett. B).



Elementi di prova di cui alla lett. A)	Elementi di prova di cui alla lett. B)
<p>Documenti relativi al trasporto dei beni, ad esempio un documento o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • una lettera CMR riportante la firma; • una polizza di carico; • una fattura di trasporto aereo; • una fattura emessa dallo spedizioniere. 	<ul style="list-style-type: none"> • Una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni. • Documenti ufficiali rilasciati da una Pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione. • Una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.
<p>(*) La dichiarazione scritta, che deve essere fornita al venditore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, indica la data di rilascio, il nome e l'indirizzo dell'acquirente, la quantità e la natura dei beni, la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.</p>	

Da ultimo, si evidenzia che l'Agenzia delle entrate, con la risposta a istanza di interpello 8 aprile 2019, n. 100, ha chiarito che **chi tiene i seguenti documenti ha di fatto provato l'uscita della merce** (ai fini delle cessioni intracomunitarie di beni):

- DDT con firma di presa in carico della merce da parte del trasportatore (trasportatore che può essere anche incaricato dal cessionario, per vendite effettuate franco fabbrica ovvero ex works);
- fattura del trasportatore, per i trasporti a cura del cedente;
- dichiarazione di ricezione della merce da parte del cliente;
- fatture di vendita;
- incassi bancari delle stesse;
- modelli Intrastat;



- documentazione riguardante gli impegni contrattuali assunti con il cliente (contratto concluso o scambio di mail).

Con tali informazioni non è necessario essere in possesso di CMR o di altri documenti di trasporto firmati dal destinatario.

Nella citata riposta n. 100 del 2019, l'Agenzia delle entrate ha precisato che "Tale indirizzo è, peraltro, conforme a quanto previsto dal recente Regolamento di esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE". Si evidenzia, comunque, come riportato, che ad oggi risultano necessari degli ulteriori chiarimenti ministeriali per comprendere al meglio la portata del nuovo regolamento dal punto di vista nazionale.

