

A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

Reggio Emilia, lì 19/02/2020

Dott.ssa Clementina Mercati
Dott.ssa Sara Redeghieri
Dott.ssa Patrizia Carra
Dott. Paolo Caprari
Dott.ssa Elisa Cattani
Dott. Beatrice Cocconcelli

CIRCOLARE N. 13/2020

Approfondimento

Oggetto: Prova dell'avvenuta consegna dei beni in ambito UE dal 1° Gennaio 2020

Avv. Simone Baldini
Avv. Francesca Palladi

PREMESSA

Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93, le cessioni di beni effettuate da operatori italiani nei confronti di operatori UE sono considerate operazioni non imponibili IVA in quanto alle stesse è applicabile il regime di tassazione nello Stato UE di destinazione dei beni.

Affinché l'operazione possa considerarsi "intraUE", devono sussistere i seguenti requisiti:

- **onerosità dell'operazione;**
- **trasferimento dei beni in un altro Stato UE;**
- **soggettività passiva dell'acquirente in un altro Stato UE (o ivi identificato).**

In mancanza anche di uno solo di tali elementi la cessione (acquisto) è imponibile nello Stato in cui i beni esistono (e non in quello di destinazione).

Il cedente deve essere in possesso di adeguate prove documentali in grado di attestare che i beni oggetto della cessione siano stati effettivamente trasferiti in un altro Stato UE.

Ai sensi dell'art. 50, comma 1, DL n. 331/93 le cessioni intracomunitarie possono essere effettuate senza applicazione dell'IVA nei confronti di operatori che abbiano comunicato il proprio numero di identificazione attribuito dallo Stato UE di appartenenza. Va sottolineato che l'applicazione del regime IVA sopra accennato è subordinata altresì all'iscrizione dell'operatore italiano (cedente) e di quello UE (acquirente) nel VIES. Infatti ai sensi dell'art. 35, DPR n. 633/72 i soggetti che intendono effettuare operazioni UE, devono ottenere una specifica autorizzazione dall'Agenzia delle Entrate a seguito della quale avviene l'iscrizione in un apposito archivio, c.d. VIES.

Come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare 1.8.2011, n. 39/E, dalla mancata iscrizione al VIES deriva:

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
www.sgbstudio.it

- “il venire meno della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie e di applicare il regime fiscale loro proprio”;
- che l’operatore “non può essere considerato come soggetto passivo IVA italiano ai fini dell’effettuazione di operazioni intracomunitarie”.

Le fatture relative alle cessioni di beni intraUE rese da un operatore italiano nei confronti di un operatore UE devono:

- essere emesse in forma cartacea, in duplice esemplare, o in forma elettronica, al momento di effettuazione dell’operazione;
- riportare il numero di identificazione ai fini IVA dell’acquirente nello Stato UE di appartenenza;
- essere numerate progressivamente;
- contenere l’indicazione, in luogo dell’ammontare dell’imposta, che trattasi di “Operazione non imponibile art. 41, DL n. 331/93 – inversione contabile (o reverse charge)”.

PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE: DISCIPLINA IN VIGORE FINO AL 31 DICEMBRE 2019

Il tema della “prova” del trasferimento dei beni da un Paese all’altro della U.E. ha creato notevoli difficoltà agli operatori economici, considerato che né la normativa europea né quella nazionale hanno individuato i documenti con cui gli operatori nazionali devono provare l’effettiva movimentazione dei beni oggetto di cessioni intracomunitarie. Le maggiori incertezze per gli operatori si verificano nelle cessioni “franco fabbrica” (o “ex works”), nelle quali il cedente non controlla la fase del trasporto, che è eseguito da un vettore incaricato dal cessionario.

In presenza di questo vuoto normativo, l’Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti, tenendo conto dell’orientamento espresso, in materia, dalla Corte di giustizia e dalla Corte di Cassazione.

Risoluzione 28.11.2007 n. 345/E

L’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 28.11.2007, n. 345/E, richiamando la giurisprudenza comunitaria (sentenza Corte di Giustizia UE, 27.9.2007, causa C-146/05), ha evidenziato che “spetta agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi di prova idonei che il contribuente è tenuto a fornire per dimostrare l’effettività delle cessioni intracomunitarie e, in particolare, l’invio dei beni ad un soggetto identificato ai fini IVA in altro Stato membro”.

Tale discrezionalità è limitata soltanto al rispetto dei principi generali comunitari relativi alla neutralità dell’imposta, alla certezza del diritto e alla proporzionalità delle misure adottate.

Nella citata Risoluzione n. 345/E, l’Agenzia, dopo aver sottolineato che l’invio dei beni in un altro Stato UE è “elemento costitutivo” della cessione intraUE, “in

assenza del quale non può considerarsi legittima l'emissione di una fattura senza applicazione dell'imposta", ha specificato che **l'operatore italiano è tenuto a conservare:**

- la fattura di vendita all'acquirente comunitario;
- gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate (mod. INTRA 1);
- un documento di trasporto "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta;
- rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce.

In seguito alla pubblicazione della predetta risoluzione, i verificatori hanno preteso sistematicamente da parte di tutti i soggetti passivi di imposta nazionale, andando oltre lo spirito del documento sopra citato, l'esibizione, a fronte di ciascuna transazione intracomunitaria, dei CMR firmati e timbrati per ricevuta dai destinatari, oltre alla restante documentazione elencata nella risoluzione. In alcuni casi le verifiche si sono estese alle transazioni intracomunitarie effettuate negli ultimi 5 anni con la richiesta sistematica agli operatori dell'esibizione di tutti i documenti internazionali di trasporto debitamente vistati per ricevuta a destino e dal trasportatore per avvenuta presa in carico. Naturalmente ben pochi operatori sono stati in grado di mostrare i documenti richiesti in quanto praticamente nessuna azienda ha mai impostato una procedura di ritorno dei CMR timbrati e firmati dai propri clienti. La conseguenza di tali richieste si è tradotta in taluni casi nella rivendicazione dell'IVA da parte dei verificatori e nell'applicazione della sanzione in quanto, venendo meno un requisito essenziale della transazione intracomunitaria, l'operazione doveva ritenersi quale cessione nazionale da assoggettare ad IVA.

Risoluzione 15.12.2008 n. 477/E

Preso atto delle difficoltà che il cedente incontra a recuperare i CMR timbrati e firmati dal cliente quando la vendita viene effettuata con la **clausola "franco fabbrica"**, con quest'ultima risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'indicazione del CMR quale documento di prova del trasporto dei beni in un altro Paese U.E. (come precisato nella risoluzione 345/E del 2007) va intesa a titolo meramente esemplificativo e che **la prova di tale trasferimento può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.**

Evidentemente il tono di quest'ultima risoluzione ammorbidisce gli obblighi e gli oneri a carico delle imprese nazionali permettendo loro di provare l'avvenuto spostamento fisico dei beni con **"qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro"**, non imponendo dunque più necessariamente l'esibizione del CMR vistato e timbrato per ricevuta dal destinatario.

Nota 4.11.2010 n. 141933

Ha confermato l'utilizzo di qualsiasi mezzo di prova. In particolare per quanto riguarda le cessioni "franco fabbrica" ha ammesso quale prova la **dichiarazione del destinatario della merce "che attesti che la stessa è effettivamente pervenuta a destinazione nell'altro Stato membro"**.

Risposta ad interpello 8.4.2019 n. 100

È stato ribadito che, anche in assenza di CMR controfirmato, la prova delle cessioni intracomunitarie può essere fornita:

1. da un insieme di documenti dai quali siano individuabili i soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l'operazione;
2. dalla conservazione delle fatture e della documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle cessioni in esame;
3. dalla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti;
4. dagli elenchi INTRASTAT.

PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE: DISCIPLINA IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2020

Per colmare il vuoto normativo e offrire agli operatori economici più certezze in questa materia, è stato emanato il Regolamento UE 4 Dicembre 2018 n. 2018/1912/UE entrato in vigore il 1° Gennaio 2020 il quale ha inserito nel Regolamento UE 15/3/2011 n. 282 l'art. 45-bis che **elenca le prove che il cedente deve fornire per dimostrare l'effettivo trasferimento di beni da uno Stato membro a un altro, così da poter beneficiare del regime di non imponibilità IVA, stabilendo una presunzione relativa di trasferimento dei beni da un Paese comunitario all'altro in presenza dei suddetti elementi di prova.**

La nuova disposizione prende in considerazione le due seguenti fattispecie:

- **beni spediti/trasportati dal cedente**, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto;
- **beni spediti/trasportati dal cessionario** o da terzi per suo conto.

1. Beni trasportati dal cedente o da un terzo per suo conto

Si presume che i beni siano stati spediti/trasportati verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

- a. di almeno due dei seguenti documenti rilasciati da parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario:
 - documento di trasporto (es. CMR) firmato (in assenza di ulteriori chiarimenti) dal vettore (essendo un soggetto diverso dal cedente e dal cessionario);
 - polizza di carico;

- fattura di trasporto aereo;
- fattura emessa dallo spedizioniere

oppure

- b. di uno qualsiasi dei documenti di cui al punto a. e di uno dei seguenti documenti rilasciati da parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario:
- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni;
 - documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto;
 - documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
 - ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Considerato che i documenti di cui al punto a. provengono da un vettore, è evidente che tale documentazione non può essere utilizzata in caso di trasporti effettuati con mezzi propri del cedente. A questo proposito le Note Esplicative della Commissione UE al Regolamento precisano che queste disposizioni non si applicano ai trasporti effettuati dal cedente in proprio. Si dovrebbe ritenere, pertanto (il condizionale è d'obbligo), che, almeno in questo caso, si possa fare ricorso a mezzi di prova diversi. Confidiamo in un chiarimento dell'Amministrazione finanziaria.

2. Beni trasportati dal cessionario o da un terzo per suo conto

Si presume che i beni siano stati spediti/trasportati verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

- a. di una dichiarazione scritta rilasciata dall'acquirente entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione (termine che dovrebbe essere non perentorio), che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni.

Tale dichiarazione deve indicare:

- 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;
- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

- b. di almeno due dei seguenti documenti rilasciati da parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario:
- documento di trasporto (es. CMR) firmato (in assenza di ulteriori chiarimenti) dal vettore (essendo un soggetto diverso dal cedente e dal cessionario);
 - polizza di carico;
 - fattura di trasporto aereo;
 - fattura emessa dallo spedizioniere

oppure

- c. in alternativa al punto b., di uno qualsiasi dei documenti di cui al punto b. e di uno dei seguenti documenti rilasciati da parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario:
- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni;
 - documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto;
 - documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
 - ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Considerato che i documenti di cui al punto b. provengono da un vettore, è evidente che tale documentazione non può essere utilizzata in caso di trasporti effettuati con mezzi propri del cessionario. A questo proposito le Note Esplicative della Commissione UE al Regolamento precisano che queste disposizioni non si applicano ai trasporti effettuati dal cessionario in proprio. Si dovrebbe ritenere, pertanto (il condizionale è d'obbligo), che, almeno in questo caso, si possa fare ricorso a mezzi di prova diversi. Confidiamo in un chiarimento dell'Amministrazione finanziaria.

Come risulta evidente, il Regolamento comunitario ha complicato la procedura di prova del trasferimento dei beni in un altro Paese UE. Auspichiamo che le Note Esplicative a tale Regolamento in corso di emanazione e i chiarimenti che vorrà fornire l'Amministrazione finanziaria possano rendere tale procedura più semplice e rispondente alle esigenze degli operatori economici.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

SGB & Partners – Commercialisti