

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 72 – DEL 07.10.2019

PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DAL 1° GENNAIO 2020

REG. UE DEL 4/12/2018 N. 2018/1912/UE

Il **1° gennaio 2020** entrerà in vigore il **Regolamento UE n. 2018/1912/UE del 4/12/2018**, che individua il nuovo regime delle prove nell'ambito delle cessioni Intracomunitarie.

In particolare, il Reg. 1912/2018 ha inserito il nuovo articolo 45-bis all'interno del Regolamento UE 282/2011, con il quale viene tipizzato un set di documenti ritenuti idonei mezzi di prova per dimostrare l'avvenuto trasporto o spedizione dei beni da uno Stato membro ad un altro Stato Membro, al fine di poter legittimamente usufruire del trattamento di non imponibilità IVA sulle cessioni intracomunitarie effettuate e per poter prevenire le frodi transfrontaliere in materia di IVA.

In quanto previsto da un Regolamento comunitario (e non da una Direttiva comunitaria), a partire dal 1° gennaio 2020 il citato articolo è direttamente applicabile in tutti gli Stati membri, senza quindi che vi sia la necessità di un recepimento dello stesso nell'ordinamento legislativo nazionale.

Tuttavia, il legislatore italiano potrebbe in realtà adottare entro la fine dell'anno, un provvedimento di definizione ed implementazione degli elementi di prova individuati, che non potrà comunque discostarsi in maniera significativa da quanto previsto dalla norma comunitaria.

In attesa di auspicabili provvedimenti normativi di dettaglio, ovvero di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, che possano fornire i necessari chiarimenti in materia, nel prosieguo si ricordano in primo luogo i requisiti previsti per qualificare un'operazione come cessione intracomunitaria, ed in secondo luogo si riepiloga l'attuale regime dei mezzi di prova valido fino al 31/12/2019 e si analizzano le nuove misure previste dal legislatore comunitario dal 01/01/2020.

1) Requisiti delle cessioni intracomunitarie

Ai sensi dell'art. 41, co. 1, lett. a), D.L. 331/1993, costituiscono cessioni non imponibili quelle a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro, dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di altri soggetti passivi IVA.

In base a tale articolo, per la realizzazione di una cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione di fattura non imponibile Iva, devono sussistere congiuntamente i seguenti requisiti:

- 1) onerosità dell'operazione;**
- 2) acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;**

- 3) *status* di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario (ossia, qualifica di soggetti passivi IVA delle controparti);
- 4) effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente.

Infatti, in mancanza anche di uno solo di questi requisiti, la cessione deve essere considerata "interna" e quindi imponibile ad IVA, secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972.

2) Regime delle prove nell'ambito delle cessioni intracomunitarie fino al 31/12/2019

Come è noto, la Direttiva 2006/112/CE non ha predeterminato la forma e la tipologia delle prove atte a dimostrare la realizzazione delle cessioni intracomunitarie, affidando tale decisione alla libertà normativa degli Stati membri, con l'unico limite dato dal rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate.

La mancanza di una norma comunitaria atta ad individuare il regime di prove nell'ambito delle cessioni intracomunitarie e l'attribuzione di tale compito in capo ai singoli Stati membri, ha fatto sì che, in tutti questi anni, nei vari Stati si siano manifestati differenti orientamenti.

Anche il legislatore italiano non si è mai preoccupato di emanare una specifica previsione in merito all'insieme dei documenti che il cedente deve conservare, ed eventualmente esibire in caso di controllo, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in un altro Stato comunitario.

A tal fine, le uniche precisazioni sono pervenute dalla prassi, da sporadici pronunciamenti dell'Amministrazione Finanziaria, peraltro, non più nuovi e di non integrale comprensibilità.

Ci si riferisce alle **Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 345/E del 28 novembre 2007, n. 477/E del 15 dicembre 2008 e n. 19/E del 25 marzo 2013**, le cui indicazioni, seppur in parte disorganiche, sono ancora oggi ritenute (gli unici) validi riferimenti in tema di prove delle cessioni intracomunitarie, come riconosciuto dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella recentissima **Risposta ad Interpello n. 100 dell'8 aprile 2019**.

Finora, tutto ciò ha fortemente penalizzato i contribuenti, ai quali, oltre alla necessità di interpretare correttamente le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, è stato addossato l'onere della prova in merito al diritto a godere della non imponibilità IVA sulle cessioni IntraCE effettuate.

Invero, secondo i giudici comunitari, il diritto di fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale (nel caso di specie della non imponibilità) grava su colui che chiede di fruire del siffatto diritto.

Nelle citate risoluzioni, l'Agenzia delle Entrate ha indicato i documenti che i cedenti nazionali devono produrre, acquisire e conservare, al fine di dimostrare l'intervenuta realizzazione di cessioni intracomunitarie (e, quindi, di attestare l'avvenuta spedizione di merci verso un altro paese comunitario), precisando al riguardo che tali documenti costituiscono idonei mezzi di prova per le cessioni intracomunitarie, a condizione che il contribuente li possieda congiuntamente.

Ciò premesso, le tipologie di documenti che fino al 31/12/2019 sono considerate validi elementi di prova, sono i seguenti.

➤ **documenti di tipo contrattuale:**

- ❖ documenti attestanti gli **impegni contrattuali** tra le parti;

➤ **documenti di tipo contabile e fiscale:**

- ❖ le **fatture di vendita** relative alle cessioni intracomunitarie effettuate;
- ❖ gli elenchi riepilogativi **INTRASTAT** relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate;
- ❖ la **documentazione bancaria** attestante il pagamento della merce da parte del cliente;
- ❖ **documenti relativi al trasporto/spedizione** dei beni:

Sulla base delle indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate e degli orientamenti dottrinali sul tema (Cfr. *Circolare Assonime n. 41 del 27/06/2008*), possono costituire idonei, alternativi, elementi di prova per dimostrare l’effettiva movimentazione delle merci dall’Italia ad un altro Stato membro i documenti concernenti il trasporto/spedizione dei beni, descritti di seguito:

- il **documento di trasporto “CMR”** (lettera di vettura internazionale), in forma cartacea o elettronica, qualora firmato dal trasportatore/corriere per presa in carico della merce (come da regola del contratto di trasporto), e opportunamente controfirmato dal destinatario per ricevuta;
- il **DDT**, qualora integrato con l’indicazione del luogo di consegna del bene e con la firma del destinatario per ricevuta (ed eventualmente dalla firma del trasportatore/corriere, qualora il trasporto sia a carico del cessionario, nelle cessioni “franco fabbrica”);
- il **POD** (Prova di consegna della spedizione avvenuta con trasportatore/corriere, acquisibile anche con modalità informatica) qualora indicante data, nominativo e firma di chi ha ricevuto la merce;
- una **dichiarazione resa dal cessionario comunitario**, in cui questi attesta che le merci, relative alle fatture XY emesse dal cedente XY, sono regolarmente pervenute presso i suoi locali (fabbrica, magazzino, negozi), ovvero presso i locali dei suoi terzisti, nel mese X dell’anno Y.

Tale dichiarazione deve essere timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario.

L’utilizzo della suddetta dichiarazione può essere opportuno soprattutto in caso di cessioni “franco fabbrica”, ossia quando il trasporto è a cura del cessionario e costituisce valido mezzo di prova a condizione che dal suddetto documento siano ben individuabili i soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l’operazione a cui si riferiscono, come specificato nella Risposta ad Interpello n. 100/2019.

In proposito, la scelta del contribuente di produrre un documento inerente al trasporto/spedizione dei beni, anziché un altro, dipende dalle caratteristiche della cessione intracomunitaria, dalle modalità di trasporto (cessioni “franco fabbrica” o “franco destino”), nonché dalle parti coinvolte, dovendosi verificare

anche la disponibilità dei singoli clienti a rilasciare dichiarazioni e/o firme per ricevuta.

Al riguardo, si ricorda infatti che, con risoluzione n. 477/2008 (in materia di cessioni intracomunitarie "franco fabbrica"), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non esiste un vincolo rigido in ordine alla prova da fornire, in quanto "ai fini della prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria e dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato, la risoluzione n. 345 del 2007 ha indicato l'esibizione del documento di trasporto a titolo meramente esemplificativo".

- ❖ Un ulteriore documento che può essere utilizzato a supporto di quelli sopra elencati (non potendo però sostituirsi ad essi, non essendo da solo un mezzo di prova sufficiente) è la **fattura del trasportatore**, con l'indicazione dei trasporti effettuati, nel caso di cessioni "franco destino".

3) Regime delle prove nell'ambito delle cessioni intracomunitarie a decorrere dal 01/01/2020

In base al **nuovo art. 45-bis** del Regolamento UE 282/2011 – introdotto dal citato Regolamento UE n. 2018/1912 – il legislatore comunitario ha fornito un preciso elenco di documenti, che, a decorrere dal 1° gennaio 2020, sono considerati idonei mezzi di prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria, ossia elementi necessari e sufficienti per dimostrare che i beni sono stati spediti o trasportati dallo Stato membro di origine a quello di destinazione.

La norma differenzia il set documentale in funzione del soggetto che cura il trasporto dei beni:

1) Cessioni intracomunitarie con trasporto a cura del cedente:

Nel caso di cessione intracomunitaria, con trasporto a cura del cedente, sono previsti due alternativi sistemi di prove:

1.1) Certificazione del cedente + possesso di elementi di prova in capo al cedente:

- Certificazione del cedente che i beni sono stati spediti, o trasportati da lui, o da un terzo per suo conto;
- Possesso del cedente di **almeno due dei seguenti documenti**, non contraddittori, che riguardano il trasporto o la spedizione dei beni, rilasciati da due diverse parti che siano indipendenti l'una dall'altra, ed altresì indipendenti dal venditore e dall'acquirente:
 - documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni (ad esempio, un documento, o una lettera CMR, riportante la firma (nella norma non è specificato di chi debba essere la firma));
 - polizza di carico (documento rappresentativo del trasporto via mare);
 - fattura di trasporto aereo (per le forniture con trasporto aereo);
 - fattura emessa dallo spedizioniere.

1.2) Possesso di elementi di prova in capo al cedente:

- Possesso del cedente di **uno qualsiasi dei seguenti documenti**, non contraddittori, che

riguardano il trasporto o la spedizione dei beni, rilasciati da due diverse parti che siano indipendenti l'una dall'altra, ed altresì indipendenti dal venditore e dall'acquirente:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni (ad esempio, un documento, o una lettera CMR, riportante la firma (nella norma non è specificato di chi debba essere la firma));
- polizza di carico (documento rappresentativo del trasporto via mare);
- fattura di trasporto aereo (per le forniture con trasporto aereo);
- fattura emessa dallo spedizioniere.

in combinazione con

- Possesso del cedente di **uno qualsiasi dei seguenti documenti**, che riguardano il trasporto o la spedizione dei beni, rilasciati da due diverse parti che siano indipendenti l'una dall'altra, ed altresì indipendenti dal venditore e dall'acquirente:
 - 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 (es. notaio), che confermano l'arrivo dei beni nello Stato UE di destinazione;
 - ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato UE di destinazione, che confermi il deposito dei beni in tale Stato.

2) Cessioni intracomunitarie con trasporto a cura del cessionario:

Nel caso di cessione intracomunitaria, con trasporto a cura del cessionario, sono previsti due alternativi sistemi di prove:

2.1) Possesso di elementi di prova in capo al cedente:

- Possesso del cedente 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;
- nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;

in combinazione con

- Possesso del cedente di **almeno due dei seguenti elementi di prova**, che riguardano il trasporto o la spedizione dei beni, rilasciati da due diverse parti che siano indipendenti l'una

dall'altra, ed altresì indipendenti dal venditore e dall'acquirente:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni (ad esempio, un documento, o una lettera CMR, riportante la firma (nella norma non è specificato di chi debba essere la firma));
- polizza di carico (documento rappresentativo del trasporto via mare);
- fattura di trasporto aereo (per le forniture con trasporto aereo);
- fattura emessa dallo spedizioniere;

oppure, in combinazione con

- Possesso del cedente di **uno qualsiasi dei seguenti documenti**, che riguardano il trasporto o la spedizione dei beni, rilasciati da due diverse parti che siano indipendenti l'una dall'altra, ed altresì indipendenti dal venditore e dall'acquirente:
 - 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 (es. notaio), che confermano l'arrivo dei beni nello Stato UE di destinazione;
 - ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato UE di destinazione, che confermi il deposito dei beni in tale Stato.

4) Dubbi e considerazioni

Poiché dal nuovo anno cambia notevolmente il regime dei mezzi di prova a livello comunitario, ponendo fine a questo lungo periodo caratterizzato dall'assenza di imposizioni normative e dalla esclusiva dominanza di indicazioni di prassi sul tema, si suggerisce alle cooperative di recuperare rapidamente la documentazione che, fino al 31/12/2019, è ritenuta dall'Agenzia delle Entrate idonea per dimostrare l'avvenuta realizzazione di cessioni intracomunitarie.

Dunque, considerando che ad oggi non è ancora chiaro se il nuovo art. 45-bis si applicherà agli accertamenti che saranno eseguiti da parte dell'Amministrazione Finanziaria a decorrere dal 01/01/2020, oppure se esso entrerà in vigore con effetto dalle cessioni intracomunitarie realizzate a partire dal 01/01/2020, in assenza ad oggi di ulteriori indicazioni ufficiali sul regime transitorio, al fine di evitare che, in caso di controlli fiscali, possa venire disconosciuta la natura intracomunitaria delle cessioni effettuate e che le stesse possano essere riqualificate come operazioni nazionali, con conseguente assoggettamento ad IVA, è consigliabile premunirsi tempestivamente degli elementi documentali di prova riconosciuti validi dalla nostra Amministrazione Finanziaria, per le cessioni intracomunitarie che saranno poste in essere fino al 31/12/2019.

Come sopra illustrato, infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2020 il set di documenti per provare le cessioni intraUE diventa più stringente, sia per gli operatori italiani, che per gli altri operatori comunitari.

In proposito, si osserva che, se da un lato è evidente che l'individuazione puntuale dei mezzi di prova documentali, recata da una norma, costituisce un elemento di certezza giuridica per le parti coinvolte nelle transazioni economiche transfrontaliere - venendo di fatto eliminata la discrezionalità dei singoli in materia di onere probatorio - dall'altro è innegabile come per i contribuenti tutto ciò rappresenti un

vincolo, dal momento che essi risultano in tal modo obbligati a reperire l'esatta documentazione richiesta dalla norma europea.

Purtroppo, ancorché la nuova norma, da una prima lettura, appaia di semplice interpretazione, in realtà, da un'analisi più approfondita essa rivela concetti di significato ambiguo, che, qualora non opportunamente chiariti, potrebbero comportare incertezze operative in capo ai soggetti IVA:

- *"documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni (ad esempio, un documento, o una lettera CMR, riportante la firma)"*: non è immediato comprendere se questa espressione, utilizzata dal legislatore comunitario, si possa riferire al documento di trasporto DDT, e quale sia il soggetto che deve apporre la firma sul documento;
- *"elementi di prova non contraddittori"*: tale locuzione appare enigmatica e deve essere sicuramente meglio definita;
- *"parti che siano indipendenti una dall'altra, ed altresì indipendenti dal venditore e dall'acquirente:"*: anche questa terminologia è oscura e necessita di precisazioni;
- *"elementi di prova della spedizione o del trasporto"*: dal tenore letterale di questa locuzione, pur considerando i limiti della traduzione dalla lingua inglese, l'elenco documentale specificato nell'art. 45-bis parrebbe limitato ai soli documenti inerenti al trasporto/spedizione dei beni, ossia sembrerebbe assicurare il rispetto unicamente del 4° requisito ricordato in premessa nella qualificazione di cessione intracomunitaria (effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro all'altro).

Ciò, non parrebbe tuttavia esonerare le controparti dalla conservazione di tutti gli altri documenti contabili-fiscali e contrattuali (contratto, fattura di vendita, elenchi Intrastat, documentazione bancaria), atti a garantire l'osservanza degli altri 3 requisiti (onerosità dell'operazione, trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale, *status* di soggetti passivi).

Data la delicatezza e l'importanza di questo aspetto, che è cruciale per l'interpretazione del complesso di documenti richiesto dal legislatore comunitario a prova dell'effettuazione di cessioni intraUE, anche sul punto si auspicano tempestivi chiarimenti sul piano legislativo/amministrativo, che consentano ai contribuenti di raccogliere e gestire correttamente la documentazione da utilizzare per dimostrare l'effettivo trasferimento di beni da uno Stato membro all'altro.

IL DIRETTORE
Rag. Giuseppe Battistello

