
Dott. Paolo Alinovi
Dott. Alberto Guiotto
Dott. David John Ferrari
Dott. Stefano Mattioli

Dott. Corso Maranghi
Dott. Cristian Tundo

Circolare per la clientela n. 5

del 16 giugno 2020

Oggetto: Cessioni intracomunitarie e Iva - le prove documentali per la non imponibilità - chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate

Sommario

1 PREMESSA.....	2
2 NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE	2
3 PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE.....	2
3.1 PRESUNZIONI.....	2
3.2 ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI (LETTERA A)	3
3.3 ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI (LETTERA B).....	3
3.4 ESCLUSIONE DELLE PRESUNZIONI.....	4
3.5 SUPERAMENTO DELLE PRESUNZIONI.....	4
4 EFFICACIA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI	5
4.1 APPLICAZIONE RETROATTIVA DELLE PRESUNZIONI.....	5
4.2 COORDINAMENTO CON LA PRASSI NAZIONALE.....	5

Studio Alinovi Guiotto Ferrari Mattioli

PARMA

43121 viale Mentana, 148/B
T. +39 0521 206160

MILANO

20121 via Dante, 4
T. +39 02 45480107

www.agfm.it - info@agfm.it

1 PREMESSA

Gentile Cliente,

con la presente facciamo seguito alla nostra circolare per la clientela n. 8 - 2019 in materia di cessioni intracomunitarie, fornendo ulteriori elementi di dettaglio alla luce dei recenti chiarimenti forniti da parte dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12 del 2020.

Come noto, infatti, la disciplina delle cessioni intracomunitarie è stata rivista ad opera della direttiva 2018/1910/UE che trova applicazione dall'1 gennaio u.s.

2 NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Si ricorda, che con le modifiche introdotte dalla suddetta direttiva europea¹ viene stabilito che l'esenzione da IVA (ie non imponibilità IVA, secondo la dicitura nazionale) delle cessioni aventi ad oggetto beni, spediti o trasportati al di fuori del territorio nazionale, ma all'interno del territorio comunitario, da parte del venditore, dell'acquirente o di un terzo per loro conto, è consentita se sussistono le seguenti condizioni:

- i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;
- il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA.

In ogni caso occorre tenere presente che la suddetta disciplina non trova applicazione qualora il cedente:

- non abbia rispettato l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi (c.d. "INTRASTAT") riferiti a tale cessione;
- oppure l'elenco riepilogativo presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione.

3 PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

3.1 PRESUNZIONI

Come noto², il legislatore Europeo ha introdotto specifiche presunzioni relative al trasporto o alla spedizione dei beni da uno Stato membro ad un altro Stato o territorio della Comunità, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie.

In forza delle disposizioni in esame, si presume che i beni siano stati trasportati in un altro stato membro dell'UE allorquando:

- 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 individuati dal Regolamento³

¹ Art. 138, § 1, direttiva VAT (2006/112/CE) così come modificato dalla direttiva 2018/1910/CE.

² Cfr. nostra circolare per la clientela n. 8 del 2019.

³ art. 45-bis, regolamento UE 282/2011.

medesimo (“lettera A”), rilasciati da due diverse parti indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente;

- oppure il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dal Regolamento (“lettera A”), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori anch’essi individuati dal regolamento (“lettera B”), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente;
- 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:
 - a) la data di rilascio;
 - b) il nome e l’indirizzo dell’acquirente;
 - c) 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);
 - d) l’identificazione della persona che accetta i beni per conto dell’acquirente;
 - nonché almeno due degli elementi di prova non contraddittori (“lettera A”), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dal Regolamento (“lettera A”) in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori (“lettera B”), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente.

La dichiarazione scritta dell’acquirente deve essere rilasciata al fornitore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione intracomunitaria. Tuttavia, secondo quanto chiarito con la circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2020 n. 12, in caso di trasmissione della dichiarazione oltre il termine previsto, non viene meno per il fornitore la possibilità di beneficiare della presunzione di cui al Regolamento, purché siano rispettate tutte le altre condizioni.

3.2 ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI (LETTERA A)

Il Regolamento individua, come elementi di prova della spedizione o del trasporto, i vari documenti relativi al trasporto o alla spedizione.

Si tratta, a titolo esemplificativo:

- del documento di trasporto;
- della lettera CMR firmata;
- della polizza di carico;
- della fattura relativa al trasporto aereo;
- della fattura emessa dallo spedizioniere.

3.3 ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI (LETTERA B)

Ulteriori elementi probatori individuati dal legislatore Europeo sono:

- la 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;
- i documenti ufficiali rilasciati da una pubblica Autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- la ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione, che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

3.4 ESCLUSIONE DELLE PRESUNZIONI

Come espressamente previsto dalle note esplicative al Regolamento Europeo, il mancato rispetto delle condizioni sopra elencate non esclude in maniera automatica la possibilità di esentare tali operazioni dall'assoggettamento ad IVA; nel caso in cui non sia possibile fornire alcuno tra gli elementi probatori in precedenza elencati spetterà al cedente, ricorrendo ad altri elementi oggettivi, dimostrare che la cessione intracomunitaria è stata realmente posta in essere.

In questo caso spetterà al cedente dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2020 n. 12 e Note esplicative "2020 Quick fixes", § 5.3.3).

Nozione di parti indipendenti

Riprendendo i chiarimenti contenuti nelle note esplicative emanate dalla Commissione UE, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare in commento, ha precisato come le presunzioni relative al trasporto tra stati membri non operino nel caso in cui il trasporto o la spedizione siano intercorsi in maniera "diretta" tra cedente e cessionario senza l'intervento di terzi soggetti (spedizioniere o trasportatore) in quanto gli elementi di prova non contraddittori richiesti ai fini delle presunzioni in parola devono provenire da due parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente.

A tal proposito viene dunque chiarito che due entità non possono essere considerate quali parti indipendenti quando le stesse facciano parte del medesimo soggetto giuridico (es. casa madre e stabile organizzazione) o, parimenti, quando si tratta di soggetti legati da vincoli familiari, personali, gestionali, associativi, proprietari, finanziari o giuridici (es. amministratore delegato e società amministrata, società legate da rapporti di controllo ex art. 2359 c.c.).

3.5 SUPERAMENTO DELLE PRESUNZIONI

Le presunzioni di cui al Regolamento possono essere confutate da parte dell'Amministrazione finanziaria, e riprendendo gli esempi forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 12 del 2020, ciò può accadere quando:

- nel corso di un controllo, si riscontri che i beni sono ancora giacenti nel magazzino del venditore;
- si venga a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha comportato la distruzione dei beni;

- si dimostri che uno o più tra i documenti forniti come mezzi di prova contengono informazioni non corrette o false (in tal caso, il soggetto passivo può dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta).

4 EFFICACIA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

4.1 APPLICAZIONE RETROATTIVA DELLE PRESUNZIONI

Con la circ. 13.5.2020 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le disposizioni del Regolamento trovano applicazione retroattivamente, ossia anche per le operazioni effettuate anteriormente all'1.1.2020, purché il soggetto passivo sia in possesso di un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma.

4.2 COORDINAMENTO CON LA PRASSI NAZIONALE

In assenza degli elementi probatori, il soggetto passivo può ricorrere ad altri elementi oggettivi al fine di dimostrare che l'operazione è realmente avvenuta.

L'Agenzia delle Entrate ha dunque chiarito che in caso vengano forniti altri elementi di prova in luogo di quelli espressamente individuati dalla normativa comunitaria, sarà l'Amministrazione finanziaria a valutare caso per caso l'idoneità degli stessi a fornire prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria.

Infine, si segnala che, per tramite di una risposta ad interpello⁴, l'Agenzia delle Entrate ha affermato come, nell'ipotesi di cessioni intra-UE franco magazzino, *"gli ulteriori documenti utilizzati a corredo del documento di trasporto attestante la destinazione dei beni e normalmente firmato dal trasportatore per presa in carico, possono costituire prova dell'avvenuta cessione"* purché:

- da questi siano individuabili i soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l'operazione cui si riferiscono;
- sia assicurata la conservazione delle relative fatture di vendita, della documentazione bancaria che attesti le somme riscosse, gli impegni contrattuali assunti, nonché gli elenchi riepilogativi (INTRASTAT).

* * *

Lo studio AGFM resta a vostra disposizione per ogni chiarimento si renda necessario.

⁴ risposta a interpello 23.4.2020 n. 117,