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

Dott. Corso Maranghi
Dott. Cristian Tundo

Circolare per la clientela n. 8

del 30 dicembre 2019

Oggetto: Cessioni intracomunitarie e Iva - le prove documentali per la non imponibilità - nuove regole dall'1.1.2020

Gentile Cliente,

la presente per fornire le necessarie delucidazioni in merito ai cambiamenti delle regole per quanto riguarda la prova delle cessioni di beni intracomunitarie **in vigore dal 1° gennaio 2020**.

Come noto, le cessioni di beni ai clienti comunitari è regolata tramite fattura non gravata da IVA in quanto operazione non imponibile¹, qualora siano presenti i seguenti presupposti:

- l'operazione avvenga a titolo oneroso.
- vi sia il trasferimento o l'acquisizione della proprietà del bene oggetto della cessione, o di altro di diritto reale sui beni.
- entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione, cedente nazionale e cessionario comunitario, abbiano lo status di operatore economico.
- il bene sia effettivamente movimentato dall'Italia ad un altro stato membro dell'Unione Europea, non rilevando il fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi soggetti per loro conto.

¹ Art. 41 D.L. 331/1993

In assenza anche di uno solo dei requisiti sopra elencati, l'operazione si configura come imponibile IVA, ed è allo stesso tempo soggetta all'applicazione di sanzioni che variano dal 90 al 180% dell'IVA dovuta².

Una più approfondita trattazione va sicuramente riservata a quella che tra le condizioni necessarie ai fini della non imponibilità di una cessione intracomunitaria, necessita di essere "provata", ossia il trasferimento del bene.

La Direttiva³ e la giurisprudenza comunitaria in materia, in passato hanno lasciato in capo al legislatore nazionale l'onere di regolare tale aspetto. Nello specifico la legge italiana non conteneva una previsione *ad hoc* che indicassero quali fossero i documenti che il cedente nazionale dovesse conservare ed eventualmente fornire per provare alle autorità competenti l'avvenuto trasferimento del bene in un altro stato dell'Unione, qualora fosse stato oggetto di un controllo.

Il vuoto normativo che né il legislatore europeo né tantomeno quello nazionale, avevano mai provveduto a colmare è sfociato più volte in contenziosi, originati dalle diverse interpretazioni assunte dalla Guardia di finanza e dall'Agenzia delle dogane in fase di contestazione, e da parte dell'Agenzia delle Entrate in fase di accertamento, circa la prova "ad uscire".

L'Agenzia delle Entrate, con datate risoluzioni^{4,5}, ha fornito proprie interpretazioni su quali dovessero essere gli elementi probatori da fornire in caso di controlli che tuttavia non sono state in grado di limitare i successivi contenziosi sul tema.

Dunque, al fine di specificare e armonizzare le condizioni alle quali la non imponibilità sulle cessioni intracomunitarie possono applicarsi, con apposito Regolamento di Esecuzione (UE)⁷, il legislatore Europeo ha introdotto alcune presunzioni refutabili, volte a identificare i documenti necessari a comprovare il requisito dell'effettivo trasferimento dei beni da uno Stato membro a un altro.

² Art. 6 c. 1 Dlgs 471/1997.

³ Direttiva 2006/112/CE.

⁴ Nella Risoluzione 345/E/2007, riferendosi al documento di trasporto CMR firmato dal trasportatore, l'Agenzia ha tale elemento quale prova idonea da esibire al fine di dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello stato per l'inoltro ad un cessionario, anch'egli soggetto passivo d'imposta, identificato in altro stato membro della Comunità Europea.

⁵ Nella Risoluzione 477/E/2008 l'Agenzia ha reso noto che nei casi in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto e non sia in grado di esibire il sopra citato CMR, la prova dell'effettivo trasferimento del bene può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro stato comunitario. Sul punto si ricorda che caso di vendite "franco partenza" (o "franco fabbrica" o "ex works – EXW") è d'uso dell'azienda tenere un registro dei trasportatori che hanno provveduto a ritirare la merce, in modo da poter rintracciare, in caso di verifica, le prove documentali dell'avvenuta consegna in altro Paese comunitario. Ed ancora, nel caso non si riesca ad avere copia del CMR firmato dal destinatario, può provvedersi all'invio di un fax al cliente estero, richiedendo allo stesso di confermare, stesso mezzo (anche semplicemente con firma in calce al fax ricevuto), la ricezione della merce, con riferimento alla specifica fattura.

⁶ Anche il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, è stato ritenuto documento idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale (cfr. Risoluzione 19/E/2013), così come l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato e ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro. Si tratta comunque di documenti analogici da stampare e conservare insieme alla fattura.

⁷ N. 2018/1912 del Consiglio del 4 dicembre 2018 modificativo e integrativo il Regolamento (UE) n. 282/2011.

È bene specificare che, essendo ammessa la prova contraria, è consentito all'operatore la possibilità di esibire documentazione che dimostri l'infondatezza della presunzione astratta fatta dal legislatore comunitario.

In base al citato Regolamento, quindi, è stato previsto a partire dal 1° gennaio 2020 un onere probatorio differenziato a seconda che:

1. i beni sono stati spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto;
2. i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente.

Di seguito si riportano i documenti richiesti per ognuno dei due casi.

1. Spedizione o trasporto effettuati dal venditore "franco destino"

Si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nell'UE, se il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto.

Elementi di prova: prima tipologia

A tal fine, il venditore deve essere in possesso **di almeno due** dei seguenti elementi di prova non contraddittori rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- i 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.

Elementi di prova: seconda tipologia

In alternativa, il venditore deve essere in possesso di **uno qualsiasi** dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con **uno qualsiasi dei seguenti** singoli elementi di prova non contraddittori che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- 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.

Tabella di sintesi cessioni “franco destino”

CESSIONI “FRANCO DESTINO” (TRASPORTO A CURA DEL CEDENTE)	
<p>Almeno due elementi fra i seguenti rilasciati da due diverse parti indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 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; - una fattura emessa dallo spedizioniere.
<p>Uno degli elementi dei seguenti elementi:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - i 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, - una fattura emessa dallo spedizioniere.
<p>in combinazione con uno dei seguenti elementi: che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 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; - ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato.

2. Spedizione o trasporto effettuati dall'acquirente "franco fabbrica"

Primo elemento di prova

Si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nell'UE se 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.

La dichiarazione scritta dell'acquirente **deve essere fornita al venditore entro il giorno 10 del mese successivo alla cessione** e 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;
- 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.

Tale dichiarazione da sola, tuttavia, **non è sufficiente**. Viene infatti espressamente previsto che, in aggiunta alla dichiarazione scritta, il venditore deve essere in possesso di ulteriori elementi di prova, suddivisibili in due gruppi tra loro alternativi.

Secondo elemento di prova: primo gruppo

Occorrono, inoltre, **almeno due** dei seguenti elementi di prova non contraddittori rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- i 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.

Secondo elemento di prova: secondo gruppo

Infine, è necessario **uno qualsiasi** dei singoli elementi di cui sopra, **in combinazione** con uno qualsiasi dei seguenti singoli elementi di prova non contraddittori (par. 3, lett. b, art. 45-bis) che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- 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.

Tabella di sintesi cessioni "franco fabbrica"

CESSIONI "FRANCO FABBRICA" (TRASPORTO A CURA DEL CESSONARIO)	
<p>Dichiarazione scritta del cessionario e almeno due elementi fra i seguenti rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 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; - una fattura emessa dallo spedizioniere.
<p>Dichiarazione scritta del cessionario e uno dei seguenti elementi:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - i 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, - una fattura emessa dallo spedizioniere.
<p>in combinazione con uno dei seguenti elementi: che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 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; - ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato.

* * *

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