

PROVA DEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI NOVITÀ DAL 1° GENNAIO 2020

Bassano del Grappa, 6 febbraio 2020

Con il Regolamento 2018/1912/UE del 04.12.2018 il Legislatore comunitario ha modificato, con efficacia **dal 1° gennaio 2020**, il Regolamento UE 282/2011, introducendo un nuovo articolo 45-bis, al fine di stabilire delle **presunzioni relative alla prova del trasferimento dei beni da un Paese comunitario all'altro**.

Innanzitutto ricordiamo che per qualificare una operazione come "**intracomunitaria**" è necessaria la **verifica contestuale** di quattro requisiti (in mancanza dei quali la stessa risulta soggetta ad IVA nel Paese del cedente):

- soggettività passiva ai fini IVA degli operatori;
- onerosità della cessione del bene mobile materiale trasferito;
- trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale;
- spostamento del bene da uno Stato comunitario all'altro.

Il nuovo articolo 45-bis del Regolamento 282/2011 introduce la presunzione che i beni siano stati spediti o trasportati da uno Stato comunitario all'altro se ricorrono specifiche condizioni di cui gli operatori devono fornire prova nei modi e nei termini previsti dalle nuove disposizioni.

1) **Trasporto o spedizione eseguiti dal CEDENTE (o da terzi per suo conto)**

Condizioni (possesso da parte del cedente) – devono essere verificate quelle di cui al n. 1 ovvero, in alternativa, quelle di cui al n. 2	Documentazione probatoria
<p><u>N. 1</u> <u>Almeno 2</u> degli elementi di prova del <u>Gruppo A</u>, non contraddittori, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente</p>	<p><u>GRUPPO A</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ DDT (documento di trasporto) o CMR (lettera di vettura internazionale) firmato dal cedente, dal cessionario o dal vettore ➤ Polizza di carico ➤ Fattura di trasporto aereo ➤ Fattura emessa dallo spedizioniere
<p><u>N. 2</u> <u>1 qualsiasi</u> degli elementi di prova del <u>Gruppo A</u>, in combinazione <u>con 1</u> degli elementi di prova del <u>Gruppo B</u>, non contraddittori, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente</p>	<p><u>GRUPPO B</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni ➤ 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 membro di destinazione ➤ Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro

2) Trasporto o spedizione eseguiti dal CESSIONARIO (o da terzi per suo conto)

Condizioni (possesso da parte del cedente)	Documentazione probatoria
<p>Stesse due situazioni previste per il caso di trasporto o spedizione eseguita a cura del cedente (o da terzi per suo conto) – <u>elementi di cui al n. 1 ovvero elementi di cui al n. 2 ed in aggiunta il seguente n. 3</u></p>	
<p>N. 3 Dichiarazione scritta rilasciata dall'acquirente <u>entro il giorno 10 del mese successivo alla cessione</u>, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente (o da terzi per suo conto) e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni</p>	<p>Contenuto della dichiarazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Data di rilascio ➤ Nome e indirizzo dell'acquirente ➤ Quantità e natura dei beni ➤ Data e luogo di arrivo dei beni ➤ Numero di identificazione (nel caso di cessione di mezzi di trasporto) ➤ Identificazione del soggetto che accetta i beni per conto dell'acquirente

Nelle note esplicative predisposte dalla Commissione Europea, che dovrebbero a breve essere accompagnate da linee guida diramate dal nostro Dipartimento delle finanze, viene precisato che, per gli operatori che non dovessero riuscire ad acquisire i documenti tassativamente elencati nel Regolamento, non dovrebbe scattare l'automatica inapplicabilità del trattamento di non imponibilità IVA.

Considerato che la documentazione richiesta deve essere rilasciata da parti diverse dal venditore o dall'acquirente, problemi potrebbero sussistere nella misura in cui il trasporto o la spedizione avvengano direttamente con mezzi propri del cedente piuttosto che del cessionario (caso, quest'ultimo, assai delicato ai fini della individuazione della "prova" dello scambio intracomunitario). **Spetterà** in questo caso al soggetto **cedente dimostrare**, secondo modalità ritenute idonee dalle autorità nazionali, che le condizioni per il riconoscimento dell'operazione quale cambio intracomunitario risultino pienamente soddisfatte.

Di seguito si riportano le principali indicazioni fornite dalla prassi nazionale e ritenute, anche dopo l'avvento delle "presunzioni" contenute nel nuovo articolo 45-bis Regolamento 282/2011, sufficienti a dimostrare l'avvenuta esecuzione di uno scambio intracomunitario:

- **Risoluzione Agenzia delle Entrate 345/2007**: al fine di dimostrare l'avvenuta spedizione di merci in altro Paese comunitario occorre conservare:
 - la fattura di vendita all'acquirente comunitario emessa ai sensi dell'articolo 41 D.L. 331/1993;
 - gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate;
 - un documento di trasporto "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta;
 - la rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce.

Il medesimo documento di prassi precisa, inoltre, che ai fini della dimostrazione dell'invio dei beni in altro Stato membro da parte del cedente, "può costituire idonea prova l'esibizione del documento di trasporto, da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario";
- **Risoluzione Agenzia delle Entrate 477/2008**: precisa, con riferimento soprattutto al caso delle cessioni "franco fabbrica", nelle quali il cedente nazionale che si limita a consegnare i prodotti al vettore incaricato dal proprio cliente difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto

controfirmata dal destinatario per ricevuta, che la prova dello scambio intracomunitario può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro;

- **Circolare Assonime n. 41 del 2008:** tra i documenti utili a dimostrare l'avvenuta esportazione di un bene dovrebbero rientrare anche tutti i documenti riconosciuti dall'Agenzia delle Dogane (si veda la Circolare n. 75/D dell'11.2.2002), ciò in quanto gli stessi, ancorché finalizzati alla prova dell'esportazione di cui all'articolo 8 D.P.R. 633/1972, sono comunque in grado di dimostrare la spedizione e l'arrivo a destino dei beni (lettere di credito, certificati di assicurazione, certificati di controllo, certificazione sanitaria);
- **Risoluzione Agenzia delle Entrate 19/2013:** con riguardo alla clausola "franco fabbrica", si analizza la fattispecie del cosiddetto "CMR elettronico", firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario e messo a disposizione in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore. Documento che, tuttavia, non presenta le caratteristiche dei documenti elettronici di cui al D.Lgs. 52/2004, poiché privo di riferimento temporale e sottoscrizione elettronica. L'Agenzia conferma che il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale, così come costituisce un mezzo di prova, equivalente al CMR cartaceo, un insieme di documenti dal quale si possono ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario). Tra questi, risulta ammissibile anche l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro. In relazione alle caratteristiche del CMR elettronico l'Agenzia precisa che, in quanto documento analogico e quindi carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine come un documento informatico, lo stesso dovrà essere materializzato su un supporto fisico per essere considerato giuridicamente rilevante ai fini delle disposizioni tributarie e andrà conservato per essere esibito a richiesta degli organi accertatori;
- **Agenzia delle Entrate risposta all'Istanza di interpello n. 100 dell'8 aprile 2019:** viene esaminato il caso di una società che effettua cessioni intracomunitarie sia "franco destino" (trasporto a cura del cedente o da terzi per suo conto) che "franco fabbrica" (trasporto a cura del cessionario o da terzi per suo conto). In particolare, tra la documentazione citata nella risposta all'interpello figura, oltre a identificativo del committente, riferimento a fattura di vendita, riferimento a fattura logistica, data fattura, data DDT, destinazione delle merci, paese di destinazione e anno di ricezione delle merci, anche la dichiarazione da parte del cessionario comunitario per cui "le merci relative alle fatture indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi del Paese membro nel mese di ...".

L'aspetto più interessante è che l'Agenzia, con quest'ultimo documento di prassi, conferma come il suo indirizzo interpretativo sia conforme a quanto previsto dal recente Regolamento 2018/1912/UE del 4.12.2018, che risulta applicabile dal 1° gennaio 2020.

VIES

Dal 1° gennaio 2020 l'iscrizione al VIES assume portata **sostanziale** (e non più solo meramente formale), rientrando la stessa tra i requisiti qualificanti per la non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie. Pertanto sarà indispensabile richiedere al cessionario comunitario il codice identificativo IVA e verificare che lo stesso sia presente nel VIES, pena l'obbligo dell'emissione della fattura con IVA.

INTRASTAT

Dal 1° gennaio 2020 la non imponibilità della cessione intracomunitaria non si applica se il cedente non ha rispettato l'obbligo di presentare un elenco riepilogativo delle operazioni unionali (Modello Intrastat), ovvero se l'elenco presentato non riporta le informazioni corrette riguardanti le cessioni. È comunque riconosciuta al cedente la possibilità di giustificare tali violazioni.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.