X TUTTI + ROBY E SILVIO

La circolare tributaria n. 48/2019

Le novità 2020 per la prova delle cessioni intracomunitarie

di Francesco Zuech – responsabile fiscale Confimi Industria

Premessa

Tre sono le "misure correttive" di portata generale che, nei fatti, entreranno in vigore dal 1° gennaio 2020 in materia di cessioni intracomunitarie di beni (il nostro articolo 41, D.L. 331/1993 per intenderci)[1]. Due andrebbero recepite negli ordinamenti nazionali in attuazione della Direttiva UE 1910/2018 (cosa che probabilmente in Italia non avverrà entro il termine del 31 dicembre 2019 previsto dalla Direttiva) ma che appaiono sufficientemente dettagliate, di carattere vincolante (e non facoltativo) e pertanto comunque applicabili, nei fatti, per "presa diretta"[2]. La terza, la più importante e delicata, riguarda il tema della prova del trasporto intracomunitario e non richiede recepimento trattandosi di disposizione regolamentare (nuovo articolo 45-*bis*, Regolamento 282/2011) direttamente applicabile in tutti gli Stati membri e introdotta dal Regolamento UE 1912/2018. Su questo aspetto, come vedremo, particolarmente critica risulta la tempistica (10 del mese successivo alla cessione) entro cui chi vende con rese in partenza dovrà acquisire la certificazione di arrivo dai propri clienti così come il caso dei trasporti interamente eseguiti con mezzi propri del cessionario o del fornitore che non trova modo – sulla base di quanto previsto in termini di presunzione dal nuovo Regolamento – di arrivare ai 3 documenti minimi richiesti dalla norma, nemmeno nell'estrema ipotesi (pur paventata nella norma) in cui il cessionario abbia un "notaio" che verbalizza l'arrivo dei beni presso le sue sedi. Procediamo con ordine.

Le modifiche all'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE

La Direttiva UE 2018/1910, ha introdotto le modifiche all'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE evidenziate nella Tavola comparata che segue.

[1] Altre novità, più specifiche, riguarderanno invece rispettivamente la disciplina del "*call-off stock*" (prevista dal nuovo articolo 17-*bis*, Direttiva 2006/112/CE) e quella delle c.d. "cessioni a catena" (disciplinate dal nuovo articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE).

[2] Quelle che saranno dal 1° gennaio 2020 le novità contenute nella nuova formulazione dell'articolo 138 della Direttiva che andremo a evidenziare rappresentano nei fatti, da sempre, il pensiero dell'Amministrazione finanziaria italiana e la norma domestica, tutto sommato, appare sostanzialmente già in linea al nuovo dettato comunitario giacché prevede: (i) all'articolo 46, comma 2, D.L. 331/1993 l'indicazione in fattura del codice identificativo Iva del cessionario (pur non essendo – secondo dal Cassazione n. 12455/2007 - causa di decadenza del beneficio della non imponibilità la mancata indicazione); (ii) all'articolo 50, comma 1, che le cessioni intra sono effettuate senza Iva nei confronti dei cessionari che hanno comunicato il loro numero di identificazione.

Tavola 1 – Articolo 138, Direttiva 2006/112/CE	
Testo in vigore fino al 31 dicembre 2019	**Testo in vigore dal 1° gennaio 2020**
"1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni"	*"1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le condizioni seguenti:* *(a) 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;* *(b) 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;* *1-bis. L'esenzione prevista al § 1 non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo, di cui agli articoli 262 e 263, di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione come previsto dall'articolo 264, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti"*
"2. ... omissis ..."	*"2. Invariato"*

Come si può notare dall'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE (che a livello domestico equivale all'articolo 41, D.L. 331/1993)[3] nella versione novellata al 1° gennaio 2020 emerge quanto segue:

1. che l'identificativo Iva del cessionario soggetto passivo (lettera b), ossia la partita Iva inserita nel Vies[4], diventa, dal punto di vista normativo, un requisito sostanziale e non più (com'è emerso dalla giurisprudenza) formale; non basta quindi che il cessionario sia un soggetto passivo ma deve essere anche iscritto al Vies giacché l'iscrizione al Vies viene elevata a rango di requisito sostanziale aggiuntivo ai classici quattro requisiti già presenti nella norma (operazione fra controparti soggetti passivi di due diversi Stati UE[5], onerosità della cessione, trasferimento della proprietà e spedizione/trasporto del bene presso un diverso Stato membro);

[3] Nonché alle altre attuali disposizioni indicate in nota 2.

[4] Il richiamo al codice identificativo iscritto in tale banca dati è espressamente contenuto nel considerando n. 7 della Direttiva (UE) 2018/1910 oltre che nell'originaria proposta della Commissione Europea COM (2017) 569 *final*.

[5] Si ricorda che, ai fini delle cessioni intracomunitarie (a differenza dei servizi generali), non è preminente il luogo di stabilimento delle parti ma l'aspetto oggettivo (movimento fisico fra due Stati membri) e pertanto è tale anche la cessione fra soggetti meramente identificati (e non necessariamente stabiliti) in 2 diversi Stati membri (circolare n. 36/E/2010).

2. che l'inserimento dell'operazione nell'elenco riepilogativo (l'Intrastat) diventa un requisito sostanziale supplementare (comma 1-*bis*).

Con il primo punto in analisi, nella sostanza, gli Stati si sono accordati per ribaltare dal 2020 la linea che è invece emersa con costanza dalla giurisprudenza comunitaria[6] secondo la quale la mancata iscrizione nel Vies dell'operatore, in assenza di comportamenti fraudolenti, non costituisce infatti una condizione sostanziale per l'applicazione della non imponibilità Iva, se risulta accertato:

a) che il predetto operatore è un soggetto passivo;

b) che il bene è stato spedito o trasportato nello Stato membro del cessionario e, infine;

c) che quest'ultimo ha acquisito il potere di disporre del bene dal cedente.

Detta linea sostanzialistica in Italia ha trovato riscontro anche nella più recente Cassazione[7] e, da ultimo, è stata riconosciuta dalla stessa Agenzia delle entrate in occasione del *videoforum* del 23 gennaio 2019 organizzato da Italia Oggi, anche con riferimento alla posizione del fornitore nazionale. In occasione di tale evento, infatti, pur anticipando le novità di segno contrario in arrivo appunto dal 1° gennaio 2020, l'Agenzia ha ammesso che per l'effetto degli insegnamenti della suddetta giurisprudenza, sono da ritenersi superate le (rigide) posizioni precedentemente affermate nella circolare n. 39/E/2011 e nella risoluzione n. 42/E/2012 (ossia no Vies uguale no articolo 41, D.L. 331/1993 e no articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a, D.P.R. 633/1972) fermo restando, è stato precisato, che tale mancanza *"rappresenta, comunque, una violazione formale"*. Va osservato che tale risposta, a differenza di altri quesiti, non è stata poi ufficializzata nella relativa circolare n. 8/E/2019 ma la posizione ha comunque trovato indirettamente conferma nella circolare n. 11/E/2019, § 4.3, dedicata alla sanatoria d'irregolarità formale di cui all'articolo 9, D.L. 119/2018.

Per quanto riguarda l'innovativo (anche in questo caso) richiamo al corretto inserimento della cessione negli Intrastat va osservato il carattere "supplementare", ma non irrimediabilmente decadenziale, di tale previsione giacché, come precisa il considerando n. 7 della Direttiva 1910/2018 *"l'inserimento nell'elenco Vies è inoltre essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio ed è pertanto un elemento chiave nella lotta contro la frode nell'Unione Europea. Per questo motivo gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco Vies, l'esenzione non si applichi, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle autorità fiscali competenti la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo, il che potrebbe anche comprendere, in quel momento, la comunicazione da parte del cedente*

[6] Si veda, su queste pagine, F. Zuech *"Partita Iva e Vies: situazione attuale e prospettive future"* in La circolare tributaria n. 44/2018.
[7] Si veda Cassazione n. 17254/2014 e n. 10006/2018.

delle informazioni corrette come prescritto a norma dell'articolo 264, Direttiva 2006/112/CE". Ciò sembra significare, in altri termini, che l'omessa o la non corretta compilazione dell'elenco riepilogativo Intrastat può determinare, da una parte, in linea di principio, il rifiuto, da parte dell'amministrazione finanziaria, dell'esenzione (non imponibilità) richiesta ma, dall'altra, che il fornitore in buona fede potrebbe convincere del contrario le autorità competenti secondo modalità (rimuovendo l'errore) ritenute soddisfacenti dalle autorità stesse.

La prova dell'uscita (nella prassi e giurisprudenza) fino al 31 dicembre 2019

Prima dell'introduzione del nuovo articolo 45-*bis* di cui diremo a seguire, diversamente da quanto previsto in materia di esportazioni (articolo 8, D.P.R. 633/1972), né il Legislatore nazionale[8] né quello comunitario[9] avevano mai previsto disposizioni specifiche in materia di prova dell'uscita dal territorio nazionale, né con riferimento alla tipologia di documenti né con riguardo all'incombenza dell'onere probatorio. Ciò premesso, la giurisprudenza comunitaria[10], nel ribadire come l'esenzione divenga applicabile solo se a seguito della spedizione o trasporto in altro Stato membro il bene ha lasciato il territorio dello Paese di cessione, ha evidenziato quanto segue:

– spetta agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi idonei che il contribuente è tenuto a fornire per dimostrare l'effettiva cessione intracomunitaria, con il limite del rispetto dei principi di neutralità, certezza e proporzionalità delle misure (eventualmente) adottate;

– il fatto che l'acquirente abbia presentato alle autorità dello Stato membro di destinazione una dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario può costituire una prova supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, ma non costituisce una prova determinante (di converso, come abbiamo retro evidenziato, dal 2020, la corretta presentazione dell'Intrastat, lato attivo, diventa un requisito in mancanza del quale l'ufficio può agevolmente negare l'esenzione);

– l'attivazione della mutua assistenza fra Amministrazione finanziaria dei diversi Stati, non può in alcun modo configurarsi come obbligo di queste ultime, per una articolata serie di motivazioni tutte riconducibili alla oggettiva complessità e onerosità in termini di risorse;

---

[8] Fanno eccezione le cessioni di beni soggetti ad accisa (articolo 41, comma1, lettera a, ultimo periodo) per le quali la non imponibilità è condizionata al fatto che il trasporto o spedizione dei beni avvenga in conformità alle disposizioni degli articoli 6 e 8, D.L.331/1993 (in questo caso l'imposta viene corrisposta assieme alle accise presso i competenti uffici dello Stato di destinazione).

[9] Al riguardo, invero, la Direttiva 2006/112/CE all'articolo 131 (già articolo 28-*quater*, Parte A, allinea della Direttiva 1977/388/CE) si limita a precisare che le esenzioni (fra le quali quelle per le cessioni intracomunitarie) si applicano (salvo le altre disposizioni comunitarie) *"alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime ... e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso"*.

[10] Sentenze della Corte di Giustizia UE cause C-146/05, C-184/05, C-409/04 del 27 settembre 2007, e, più di recentemente, sentenza causa C-273/11 del 6 settembre 2012.

– l'onere della prova che i beni siano stati transitati in altro Stato membro ricade sul fornitore, con la precisazione che le Autorità fiscali degli Stati membri non sono autorizzate a disconoscere l'applicazione del regime di non imponibilità della cessione intracomunitaria quando le prove, esteriormente e formalmente valide acquisite dal fornitore, si rivelino successivamente false, senza che risulti tuttavia provata la partecipazione del fornitore medesimo alla frode fiscale, qualora egli risulti aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare a una frode fiscale. In tal senso, è privilegiata la buona fede del fornitore se costui abbia agito con la diligenza dell'operatore economico "esperto" (che, aggiungiamo, dal 2020 non potrà sicuramente esimersi da conoscere il nuovo articolo 45-*bis*, Regolamento 282/2011).

In mancanza di specifiche disposizioni interne in Italia, a oggi, la prova è stata individuata da alcune sentenze e da una serie di precisazioni contenute in documenti di prassi (risoluzioni n. 345/E/2007, n. 477/E/2008, n. 19/E/2013 e n. 71/E/2014)[11], l'ultimo dei quali è rappresentato dalla risposta a interpello n. 100/2019[12], i cui tratti salienti possono essere riassunti nei seguenti punti:

– a titolo esemplificativo (risoluzione n. 477/E/2008, cit.), la prova può essere individuata nel CMR[13] (cartaceo) *"firmato dal trasportatore e dal destinatario"* (risoluzione n. 345/E/2007, cit.) o comunque con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro;

– analogamente, costituisce mezzo di prova equivalente al CMR (anche elettronico) un insieme di documenti dai quali si possano ricavare le medesime informazioni *"nonché le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario)"*, compresi (fra questi) *"anche l'utilizzo di informazioni tratte dal sistema informatico del vettore da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro"* (risoluzione n. 19/E/2013, cit.);

---

[11] Vedi su questa rivista P. Mondini, F. Zuech "*Le prove delle cessioni Intra: il punto sul ruolo della "dichiarazione di arrivo" dopo la Risoluzione n 71/E/14*" in La circolare tributaria n. 40/2014.

[12] Quest'ultima, peraltro, in risposta a una soluzione prospettata dal contribuente che l'Agenzia delle entrate ha ritenuta probatoria della cessione, anche in conformità alle nuove disposizioni regolamentari applicabili dal 1° gennaio 2020, a condizione che siano rispettate le indicazioni già emerse dalla richiamata prassi precedente. Invero, come osserveremo nel prosieguo, a giudizio di chi scrive, nel richiamare detta condizione l'Agenzia delle entrate sembra (il condizionale in questa fase è d'obbligo) "smorzare" un attimino i toni per l'effetto di qualche previsione regolamentare (come quella che – ai fini in analisi - richiama "la firma" e non più "le firme" sul CMR).

[13] Il CMR (*Convention des Marchandises par Route*) è l'accordo internazionale (Convenzione omonima stipulata a Ginevra il 19 maggio 1956) da cui è derivato il documento, diffusamente definito anch'esso come CMR, ma più precisamente definibile come "lettera di vettura internazionale" (*Lettre de voiture internazionale* in francese; "*International Consignment Note*", in inglese; "*Internationaler Frachtbrief*" in tedesco). Il documento contiene le condizioni di trasporto e deve recare le seguenti indicazioni obbligatorie: data e luogo di emissione; nome e indirizzo del mittente; nome e indirizzo del destinatario; nome e indirizzo del luogo di destinazione se diverso dal destinatario; natura, peso, quantità e/o numero delle cose da trasportare; indicazione degli eventuali punti obbligatori di transito per le operazioni doganali; istruzioni relative alle spese di trasporto, se pagato in partenza o a destino, preferibilmente utilizzando le rese codificate nell'Incoterms; indicazione e classificazione dell'eventuale merce pericolosa A.D.R. Solitamente, specialmente nel caso di trasporto a carico completo, vengono riportati anche i dati di immatricolazione del mezzo di trasporto.

– la lacuna della firma (per ricezione) nei documenti di trasporto può essere colmata da una dichiarazione del cliente medesimo che attesti l'avvenuta ricezione della merce (c.d. dichiarazione di arrivo) con riferimento alla specifica fattura/operazione[14];

– i documenti elettronici laddove non abbiano le caratteristiche dei documenti informatici (riferimento temporale e sottoscrizione elettronica) sono da considerare documenti analogici e devono pertanto essere materializzati (risoluzione n. 19/E/2013, cit.);

– i documenti comprovanti l'avvenuto trasferimento devono essere conservati congiuntamente con la fattura, la documentazione bancaria attestante la riscossione delle somme, i documenti inerenti agli impegni contrattuali e gli elenchi Intrastat (risoluzione n. 19/E/2013, cit., e anche risposta a interpello n. 100/E/2019);

– le prove ritenute valide a dimostrare la cessione intracomunitaria (in ordine al principio di ordinata contabilità e diligenza) vanno acquisite "senza indugio" (risoluzione n. 19/E/2013, cit.) non appena la prassi commerciale lo renda possibile[15] (si noti, a seguire, come l'affermazione trovi una quantificazione temporale, per le cessioni con rese in partenza, nella disciplina regolamentare comunitaria che entra in vigore il 1° gennaio 2020).

Come emerge da quanto indicato, la prova è rappresentata, nella sostanza, da un insieme (combinazione) di documenti in grado di provare il trasferimento della merce e, fra questi, la dichiarazione di arrivo firmata dal destinatario ha assunto nella prassi (con richiami anche in giurisprudenza)[14] un ruolo di primo rilievo quando nel documento di trasporto CMR (da non confondere con il DDT) manca la firma del destinatario. A tal riguardo va però anche segnalata la rigorosa interpretazione della Cassazione che tende:

– da una parte (vedi Cassazione n. 9717/2018), a non riconoscere la prova basata esclusivamente su documenti di origine "privata" quali la documentazione bancaria e, per l'appunto, la dichiarazione del

[14] In tal senso sulla possibile rilevanza probatoria (anche a mezzo *fax*) di tale attestazione si è espressa la CTR del Veneto, sezione VIII, nelle sentenze n. 28, 29, 30 e 31 del 14 aprile 2010 laddove precisa che *"nel caso in cui 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"*. È peraltro utile osservare che nel caso oggetto del citato contenzioso la CTR ha considerato non fornita la prova atteso che la società aveva a tal fine fornito dei CMR incompleti (in essi vi era soltanto la sigla del trasportatore e non il nome completo, rendendone impossibile l'identificazione, non erano indicati gli estremi dell'automezzo con i quali erano avvenuti i trasporti e tali documenti non erano numerati); inoltre, il contribuente, a fronte di operazioni di rilevante ammontare, non aveva mai dimostrato di aver avuto alcun rapporto con il cessionario, attraverso corrispondenza commerciale in formato cartaceo o elettronico (*fax*, e-mail) od ogni altro mezzo di comunicazione generalmente utilizzato nella prassi commerciale, limitandosi, invece, ad affermare di aver evaso gli ordini impartiti da una persona sentita soltanto telefonicamente (poi risultata inesistente). Per completezza si segnala che la società contribuente ha visto sistematicamente rigettati tutti gli oltre 20 motivi di censura sostenuti in un corposo ricorso in Cassazione (Cassazione n. 13457/2012).

[15] Si segnala che la CTR di Torino n. 629/24/14 del 6 maggio 2014 che (revisionando la sentenza della CTP) ha riconosciuto valide tali dichiarazioni acquisite a 5 anni di distanza dalle operazioni (cessioni exw) ma - si badi - in considerazione del fatto che si è trattato di documentazione aggiuntiva ad altra documentazione coeva del momento della movimentazione quali fattura, documento di trasporto con firma del trasportatore, bonifico del cliente, ordine del cliente, Intrastat e fattura registrata dal cliente con dichiarazione ricevimento merce.

cessionario circa l'arrivo dei beni (non accompagnata cioè anche da documenti di trasporto, di scarico, etc. di parti terze quali il vettore);

– dall'altra a non considerare comunque sufficiente la lettera di vettura (Cassazione n. 19747/2013), verosimilmente (si presume) senza firma del destinatario (nel caso di specie, peraltro, si è trattato di un'operazione in frode del cessionario), se non accompagnata da un diverso documento rappresentativo della effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione (come ad esempio il documento di scarico della merce, redatto secondo i modelli predisposti per il trasporto internazionale sottoscritto dal destinatario) o la prova anche di fatti secondari dai quali desumere la presenza fisica delle merci in territorio diverso da quello dello Stato membro in cui è residente il cedente (ad esempio, nel caso di trasporti stradali, le ricevute di pagamento – recanti data, timbro, e indicazioni del chilometraggio dell'automezzo - ... sottoscritte da titolare della stazione di rifornimento carburante che risulti ubicata fuori dal territorio di partenza).

Ciò premesso, senza pretesa di esaustività, prima di passare all'analisi della normativa in vigore dal 1° gennaio 2020, riportiamo a Tavola 2 l'elencazione dei documenti emergenti dai precedenti retro indicati e/o dalle abitudini degli operatori che, fino al 31 dicembre 2019, rappresentano elementi utili all'acquisizione della prova in analisi.

Tavola 2 – Documenti utili alla prova della cessione intracomunitaria

- ❑ fattura di vendita dei beni;
- ❑ documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata(*);
- ❑ contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria (preferibilmente, per chi dispone di sufficiente forza contrattuale, è opportuno che i contratti riportino clausole contrattuali[16] che impongano al cliente o trasportatore di segnalare eventuali variazioni di destinazione nonché l'assunzione dell'obbligo di risarcimento per eventuali conseguenze - imposta, sanzioni e interessi - che dovessero derivare da tale inadempimento);
- ❑ documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- ❑ documento di trasporto (DDT);
- ❑ CMR (o altra lettera di vettura) firmato anche dal vettore e dal destinatario per il ricevimento della merce o qualora il CMR (POD[17] o altro documento di consegna) non sia disponibile o comunque non sia disponibile anche con la firma del destinatario acquisire una dichiarazione firmata dal cliente attestante il ricevimento della merce a destino(*);
- ❑ elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat);
- ❑ altra eventuale documentazione a seconda della natura del bene (ad esempio contratto di ormeggio per i natanti[18]; verbali di collaudo; certificazioni rilasciate da terzi relativamente ai beni installati, etc.).

[16] In tal senso Assonime, circolare n. 20/2013.
[17] *Proof of delivery* (documento della prova di consegna spesso rilasciato – anche attraverso modalità informatiche - dai trasportatori "veloci").
[18] Vedi risoluzione n. 71/E/2014.

Potrebbero altresì tornare (e non solo ai fini fiscali) utili:

- ☐ nel caso di trasporto eseguito da terzi, copia fattura del proprio trasportatore o di quello incaricato dal cessionario nonché fotocopia documento identità autista e libretto circolazione veicolo acquisti al momento del ritiro;
- ☐ nel caso di trasporto eseguito con mezzi propri, pedaggi autostradali, scontrini dei rifornimenti, ricevute trattorie/ristoranti, etc.;
- ☐ per il particolare caso di trasferimento fra due Stati UE con passaggio per un Paese extra UE, documentazione doganale del transito

(*) Bonifico e dichiarazione di arrivo firmata dal destinatario non sono considerati idonei in mancanza di altri documenti di trasporto di parti terze (ad esempio CMR) e contrattuali (Cassazione n. 9717/2018)

La prova comunitaria in vigore dal 1° gennaio 2020

Come anticipato in premessa, fermo restando quanto retro indicato, la novità di maggior impatto (soprattutto operativo)[19] dal 1° gennaio 2020 è indubbiamente ascrivibile al nuovo articolo 45-*bis*, Regolamento UE 282/2011[20] introdotto dal Regolamento di esecuzione UE 2018/1912 del Consiglio del 4 dicembre 2018. La norma – in attesa del sistema Iva definitivo[21] – è automaticamente in vigore dal 1° gennaio 2020 e (anche se non del tutto scevra di criticità) ha lo scopo (aspetto positivo) di eliminare le divergenze di approccio tra gli Stati membri (fonte di difficoltà e incertezza giuridica) armonizzando l'individuazione della condizione richiesta dall'articolo 138, Direttiva 2016/112/CE, ai fini dell'esenzione, del trasporto o spedizione dei beni in altro Stato membro.

La norma, diciamolo subito, ha natura di presunzione chiaramente relativa come evidenzia lo stesso considerando n. 5, Regolamento 2018/1912 laddove precisa che *"al fine di fornire soluzioni pratiche per le imprese, nonché garanzie per le amministrazioni fiscali, è opportuno introdurre due presunzioni refutabili nel Regolamento di esecuzione UE 282/2011 del Consiglio"*. Si noti al riguardo il § 2 della norma laddove precisa come la presunzione raggiunta dal contribuente (§ 1/a o §1/b a seconda di chi cura il trasporto/spedizione) possa essere refutata (cioè "smentita") dall'Autorità fiscale; figuriamoci, viene da aggiungere, quale potrà essere l'agevole conclusione del verificatore laddove detto contribuente (cioè il venditore) non risulti in grado di esibire l'adeguata "combinazione", fra i vari, di almeno 3 degli

[19] Non solo per i fornitori/cedenti che dovranno quanto prima verificare le proprie procedure al fine di allinearle alle nuove disposizioni ma anche per i cessionari che, come vedremo, in particolare nelle rese in partenza (cioè quelle – mai consigliabili dal punto di vista fiscale - dove il fornitore consegna i beni in Italia) verranno necessariamente coinvolti dai propri fornitori al fine di ottenere la c.d. "dichiarazione di arrivo" e non solo.

[20] Regolamento recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

[21] Regime definitivo - dal 1° luglio 2022 secondo quanto "pronosticato" dalla proposta COM (2018) *final* del 25 maggio 2018 - che, rispetto all'attuale regime transitorio caratterizzato da una cessione esente nello Stato membro di partenza e un acquisto intracomunitario tassato in quello di destinazione, sarà basato sul principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione a cura del fornitore, anche nel B2B, e non più dell'imposizione nello Stato di origine delle cessioni e prestazioni di servizi come attualmente previsto dall'articolo 402, Direttiva 2006/112/CE (già articolo 28-*terdecies*, Direttiva 77/388/CEE).

elementi (questo il "minimo sindacale" richiesto per superare "*prime facie*" la presunzione) individuati dalla norma (vedi Tavola 3 nonché, per una più agevole lettura, la 4 e 5).

Tavola 3 – La nuova disciplina probatoria

Articolo 45-*bis*, Regolamento UE 282/2011

"1. Ai fini dell'applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, in presenza di una dei casi seguenti:

a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e il veditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al § 3, lettera a), rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al § 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contradditori di cui al § 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;

b) il venditore è in possesso di:

i) 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; e

ii) almeno 2 degli elementi di prova non contraddittori di cui al § 3, lettera a), rilasciati da 2 diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al § 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contradditori di cui al § 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da 2 parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.

2. Un'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1.

3. Ai fini del § 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto:

a) 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;

b) i documenti seguenti:

i) 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;

ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;

iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro"

Nella norma, come si può osservare, sono presenti molti degli elementi già individuati dalla prassi e giurisprudenza italiana *ante* 2020 anche se non mancano di emergere alcuni elementi innovativi talvolta apparente distensivi e altre volte di estrema rigidità. La norma, altresì, non è di facile lettura.

Per agevolare l'interpretazione e l'individuazione degli elementi, a seconda del caso necessari, ci pare utile osservare preliminarmente che la norma è così strutturata:

– individua gli elementi probatori che deve avere a disposizione il venditore elencandoli nel § 1/a quando il trasporto/spedizione è curato *"da lui o da un terzo per suo conto"* e nel § 1/b quando invece detto trasporto/spedizione è curato *"dall'acquirente, o da un terzo per conto dell'acquirente stesso"* (vedi Tavola 4);

– in realtà le citate disposizioni (§ 1/a e § 1/b) si diversificano solo in merito al primo documento (rispettivamente "certificazione del venditore" e "dichiarazione di arrivo dell'acquirente") mentre tornano a uniformarsi in merito all'individuazione degli altri 2 elementi minimi necessari; elementi che andiamo a elencare in modo più schematico nella Tavola 5.

Tavola 4 – Primo elemento presuntivo variabile a seconda della resa

Trasporto a cura del venditore (direttamente o da terzi per suo conto)	**Trasporto a cura del cessionario (direttamente o da terzi per suo conto)**
⇩	⇩
"Certificazione" della spedizione/trasporto	*"Dichiarazione di arrivo"* ossia dichiarazione scritta dell'acquirente, contenente gli elementi individuati nella lettera i) del § 1/b, che il medesimo deve fornire al venditore *"entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione"*
	preleva *fac simile*

L'articolo 45-*bis*, Regolamento UE 282/2011 non precisa quale sia il documento attraverso il quale, nell'ipotesi di cessioni con rese a destino, il venditore debba "certificare" che *"i beni sono stati spediti o trasportati a lui o da un terzo per suo conto"* (§ 1/a) ma pare ragionevole ritenere che tale funzione possa essere svolta anche dal DDT (a tal riguardo preferibilmente corroborato anche della firma del cedente) dal medesimo emesso per i beni in partenza dai propri stabilimenti (qualcosa di ulteriore, che sia di provenienza dal venditore, potrebbe essere invece necessario quando i beni partono e viaggiano con documenti emessi da terzi)[22]. Pur in assenza di richiamo specifico, conforto in tal senso pare rinvenibile (pur indirettamente) nella risposta a interpello n. 100/2019 in cui l'Agenzia delle entrate ha affermato di ritenere conforme alla nuova regolamentazione 2020 (alle condizioni indicate nella prassi retro indicata) la soluzione prospettata dal contribuente (sia per le vendite con rese a destino che per quelle in partenza) sulla base dei seguenti documenti: (i) DDT; (ii) fattura del trasportatore; (iii) dichiarazione predisposta dal venditore (contenente gli identificativi delle parti, i riferimenti della fattura di vendita,

[22] Si pensi, ad esempio, all'ipotesi della triangolazione nazionale IT1, IT2, FR1 con i beni che partono dai magazzini di IT1 per essere spediti su indicazioni di IT2 a destinazione del cliente FR1. In tal caso ferma restando l'acquisizione dei documenti emessi in partenza da IT1, IT2 potrebbe emettere un documento a uso interno (certificazione interna) anche mediante integrazione di altri documenti già in uso e sovente corroborati di timbro e firma (si pensi ad esempio ai *packing list*).

del DDT stesso e di altri documenti a uso interno, destinazione e "anno di ricezione delle merci")[23] contenente dichiarazione timbrata e sottoscritta dal cessionario che conferma la ricezione dei beni ("nel mese di") presso la propria sede (o quella dei suoi terzisti, depositari, negozi). Giova osservare che questo ultimo documento (dichiarazione predisposta dal venditore) sottoscritto a conferma dal cessionario destinatario, per quanto prudenzialmente preferibile in ogni caso, non è tuttavia richiesto (e in tal senso si può intravedere una sorta di semplificazione) nel caso del trasporto a cura del cedente (§1/a) in presenza ovviamente anche degli altri 2 elementi minimi richiesti (vedi Tavola 5). Detto documento (§ 1/b) è invece (sempre) richiesto nel caso di trasporto a cura del cessionario o del suo trasportatore (rese in partenza) con l'aggravio (e questa ha l'aria di essere tutt'altro che una semplificazione) di un rilascio "*entro il giorno 10 del mese successivo alla cessione*". "Cessione"[24], dice la versione italiana del Regolamento, mentre parlano (forse più propriamente e in modo più restrittivo) di "consegna" le versioni di altri Paesi (rispettivamente "*entrega*" e "*livraison*" in quella spagnola e francese). Termine (quello del giorno 10) in ogni caso tutt'altro che agevole e che codifica nei fatti quel (discutibile)[25] "senza indugio" anticipato nella prassi nazionale e che lascia presagire approcci restrittivi in sede di verifica laddove il cedente verificato non disponga, fin da subito, anche di detto documento.

Oltre al documento indicato in Tavola 4 (sempre richiesto), il venditore deve acquisire almeno altri 2 documenti "pescando" fra quelli del § 3/a oppure individuandone uno dal § 3/a e uno dal § 3/b (vedi Tavola 5). Detti documenti che confermano la spedizione o il trasporto devono essere rilasciati, dice la norma (con una formulazione non proprio chiarissima che non mancherà di creare dubbi), "*da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente*"[26].

Tavola 5 – Combinazione degli ulteriori elementi probatori non contraddittori (almeno 2)

Documenti non contradditori emessi da parti indipendenti		Combinazione minima degli ulteriori 2 documenti (rispetto a quello indicato in Tavola 4)																	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
➡ Servono almeno 2 documenti del § 3/A																			
§ 3/A	un documento o una lettera CMR riportante la firma	x	x	x				x	x	x									
§ 3/A	una polizza di carico	x			x	x					x	x	x						

[23] Si noti – per precisione – che tale elencazione non richiamerebbe tutti gli elementi puntualmente elencati nel punto i) del § 1/b dell'articolo 45-*bis* (stiamo parlando quindi dei trasporti con resa in partenza a cura del destinatario o del suo trasportatore); mancherebbero, ad esempio, le quantità e la natura dei beni (elementi tuttavia che sono normalmente indicati in altri documenti – ad esempio il DDT e la fattura – che l'istante ha comunque richiamato nella dichiarazione di arrivo in analisi) nonché "*l'identificazione della persona che accetta i beni per conto del cessionario*".

[24] Il cui momento di effettuazione va individuato nell'articolo 39, D.L. 331/1993 nel momento di "inizio del trasporto o spedizione", fatti salvi (ove ammessi) gli effetti traslativi sospesi/differiti.

[25] Vedi anche nota 15.

[26] "*... Confirming the dispatch or transport which were issued by two different parties that are independent of each other, of the vendor and of the acquirer*".

§ 3/A	una fattura di trasporto aereo,		x		x		x							x	x	x			
§ 3/A	una fattura emessa dallo spedizioniere (*)			x		x	x										x	x	x
➡ **oppure un documento del § 3/A e uno del § 3/B**																			
§ 3/B	i) 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							x			x			x			x		
§ 3/B	ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione								x			x			x			x	
§ 3/B	iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro									x			x			x			x

(*) *Carrier, transporteur, trasportista* e *frachtführer* secondo le versioni rispettivamente inglese, francese, spagnola e tedesca

Quello che emerge chiaramente dall'analisi schematica della norma (Tavola 4 + 5) è che la norma individua 18 combinazioni minime di documenti (si osservino le combinazioni in colonna). Le combinazioni complessive sono ovviamente molte di più laddove (oltre il "minimo sindacale)" si vogliano individuare combinazioni anche di 4 o più documenti (purché, attenzione, non contraddittori).

Le principali criticità da osservare sono però le seguenti:

– non si riesce a raggiungere un numero minimo di 3 documenti (fra quelli codificati dal Regolamento intendiamo) nel caso in cui sia il cedente o cessionario a curare in proprio il trasporto (la mancanza in sostanza di una CMR, di una polizza di carico su una nave o aereo e conseguentemente anche di una fattura per il trasporto o la spedizione e/o del relativo pagamento non consente di arrivare al fatidico numero 3);

– il fornitore vende con trasporto commissionato dal proprio cessionario non può accontentarsi di chiedere la tempestiva "dichiarazione di arrivo" ma deve pretendere l'invio anche di altri documenti di parti terze quali, ad esempio, la fattura o il pagamento del trasporto; del documento CMR (o analoga lettera di vettura) firmata almeno dal vettore al momento di ritiro dei beni dovrebbe, invece, già avere copia trattenuta alla consegna come (per molti) è già prassi fare.

In merito alla citata firma del CMR (o equipollenti)[27] giova osservare che – quanto meno nella versione italiana dell'articolo 45-*bis*, Regolamento UE 282/2011, al § 3/A, – si parla di un documento o di una

[27] Si noti che la norma parla della CMR a titolo esemlificativo.

lettera CMR riportante (al singolare) "la firma"[28] a differenza (vedi retro) "delle firme" di cui parla(va) la risoluzione n. 19/E/2013. È ragionevole ritenere che "la firma" in questione debba essere quella del vettore essendo poco sostenibile l'ipotesi di confidare (mancando indubbiamente la terziarietà) della sola presenza di quella del venditore (che per inciso, nelle vendite EXW, non sarebbe nemmeno il "mittente/committente").

Più agevole (come è sempre stato) è invece il trasporto con resa a destino curato dal cedente attraverso il proprio spedizioniere[29] giacché la presenza della relativa fattura per la spedizione, del DDT (nell'auspicio, come già detto, del ruolo che possa assumere ai fini del § 1/A) e di una CMR (o eventualmente polizza di carico o altri documenti per il caso dei trasporti combinati) consente di combinare con minor sforzo i tre documenti minimi chiesti dalla norma. Il tutto (a differenza del caso precedente) senza dover necessariamente chiedere conferme di arrivo (che comunque non guastano) al destinatario/cessionario UE (si veda ad esempio il caso 3 in Tavola 5).

Le clausole contrattuali

In passato è già stata sottolineata dalla dottrina[30] l'utilità che potrebbe avere, ai fini di sostenere la propria buona fede, la presenza di clausole contrattuali con cui il venditore (se dotato di capacità contrattuale a tal fine) vincoli cliente e/o trasportatore a segnalare eventuali variazioni di destinazione nonché l'assunzione dell'obbligo di risarcimento per eventuali conseguenze - imposta, sanzioni e interessi - che dovessero derivare da tale inadempimento. Anche la giurisprudenza nazionale (oltre a quella della Corte di Giustizia) non ha mancato di dare evidenza di tali aspetti. Segnaliamo, fra le varie, la Cassazione n. 19747/2013 ove nel precisare come nelle vendite franco fabbrica la mera presenza di una lettera di vettura (leggasi anche CMR, ndA) possa risultare non sufficiente a dimostrare, in assenza anche di altri "fatti secondari" (nel caso di specie vengono citate le "pezze giustificative" di rifornimenti fatti presso le stazioni di carburante), l'effettiva dislocazione della merce nello Stato membro di destinazione. Ed, è certo, si legge nella sentenza *"che la disponibilità di tali documenti dovrà essere acquisita dai soggetti terzi contraenti ove il cedente non intenda eseguire la spedizione o il trasporto in proprio, ed è ben possibile che tali soggetti – tanto più se partecipi della frode – non collaborino – rendendo indisponibile tale documentazione, ma in tal caso il cedente dovrà allora fornire adeguata prova: 1 di aver espressamente dedotto in obbligazione nei contratti con il vettore , spedizioniere, cessionario, l'obbligo di*

[28] In termine più generico di documento "firmato" parlano invece le versioni di altri Paesi.
[29] La versione italiana del Regolamento parla di spedizioniere ma è ragionevole ritenere che possa valere anche la fattura del trasportatore giacché in quest'altri termini (come evidenziato in nota alla Tavola 5) si esprimono versioni di altri Paesi del medesimo Regolamento
[30] Vedi nota 16.

consegna del documento in questione; 2 di aver richiesto inutilmente l'adempimento di tale obbligazione esperendo ove necessario le opportune iniziative; 3 di non essere stato in grado di acquisire alcuna altra documentazione neppure da soggetti diversi dal vettore e cessionario (eventualmente la società assicuratrice)". Ciò premesso, a prescindere dai fatti secondari, appare di tutta evidenza in conclusione che a seguito della nuova normativa risulta ora assolutamente opportuno che in particolare chi effettua cessioni intracomunitarie vendendo franco fabbrica (ma la questione non cambia con le rese intermedie non a destino) cerchi comunque di vincolare anche contrattualmente, quantomeno il proprio cessionario, a fargli avere l'adeguata documentazione probatoria prevista dall'articolo 45-*bis*, Regolamento UE 282/2011 ai fini del superamento della presunzione di cessione di cui all'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE.

SCHEDA DI SINTESI

Dal 1° gennaio 2020 entrano in vigore, fra le altre, le novità introdotte dal Direttiva UE 1910/2019 e dal Regolamento (UE) 1912/2018. Quest'ultimo, in particolare, introduce il nuovo articolo 45-*bis*, Regolamento (UE) 282/2011 che disciplina le presunzioni in materia di prova delle cessioni intracomunitari di beni. Detta disposizione è automaticamente applicabile (in modo uniforme) in tutti gli Stati UE.

L'articolo 45-*bis* individua gli elementi probatori necessari a seconda che il trasporto sia curato dal cedente o dal cessionario in entrambi i casi attraverso un proprio trasportatore. La norma non vieta il trasporto in conto proprio (ipotesi che è confermata anche nella riformulazione 2020 dell'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE) solo che non sono previsti nel citato articolo 45-*bis* elementi in grado di consentire il raggiungimento della presunzione di cessione che richiede una combinazione di almeno 3 elementi fra quelli contemplati nella norma.

Che vende con rese franco partenza non si potrà accontentate della dichiarazione di arrivo del cliente comunque da rilasciare – secondo i termini normativi - entro il 10 del mese successivo alla cessione, ma dovrà acquisire almeno altri due documenti individuati nel § 1/B dell'articolo 45-*bis* con rinvio al § 3. Fra questi, ad esempio, oltre a una CMR o equipollente con "la firma" di un terzo (cioè del trasportatore) vi è la fattura (o il pagamento) del trasporto commissionato dal cessionario.

A dispetto di quanto affermato in questi anni dalla giurisprudenza comunitaria, nella versione riformulata 2020 dell'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE (equivalente del nostro articolo 41, D.L. 331/1993) il requisito dell'iscrizione nel Vies del cessionario soggetto passivo viene elevato a rango di requisito sostanziale aggiuntivo e quello dell'inserimento della cessione nell'elenco Intrastat di requisito sostanziale supplementare. Ciò significa che l'articolo 41, D.L. 331/1993 potrà essere facilmente disconosciuto dall'Amministrazione finanziaria se il cessionario UE, pur essendo soggetto passivo, non è anche iscritto al Vies e/o se l'operazione non viene regolarmente comunicata nell'elenco Intrastat.

Euroconference
Centro Studi Tributari

CONVEGNI DI AGGIORNAMENTO 2019/2020

I convegni rientrano nel ciclo di incontri Master Breve 2019/2020

CONVEGNI IN PARTENZA A DICEMBRE

- Il nuovo codice della crisi: la revisione degli strumenti di gestione della crisi e dell'insolvenza
- Spunti operativi su verifiche e accertamento alla luce della circolare GdF 1/2018

ACCEDI AL SITO