

SETTORE**IVA**

LA PROVA DELLE CESSIONI UE E LA DICHIARAZIONE DI RICEZIONE DEI BENI

RIFERIMENTI

- **Art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93**
- **Regolamento UE n. 1912/2018**
- **Circolare Agenzia Entrate 12.5.2020, n. 12/E**
- **Risposta interpello Agenzia Entrate 3.3.2021, n. 141**

IN SINTESI

Come noto, dall'1.1.2020 sono operative le regole dello specifico Regolamento UE contenente le modalità con le quali un soggetto passivo, che opera all'interno dell'UE, può "provare" il trasferimento dei beni in un altro Stato UE. La disponibilità di tale prove consente di applicare la non imponibilità alla cessione.

In merito al "set documentale" utilizzabile per la predetta prova l'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta evidenziando che nel caso in cui non siano applicabili le nuove regole, possono continuare a trovare applicazione le indicazioni fornite nella prassi nazionale, emanate anche prima dell'entrata in vigore delle citate disposizioni.

In particolare, in caso di trasporto effettuato dall'acquirente UE l'Agenzia conferma la possibilità di richiedere a quest'ultimo una specifica attestazione di ricezione dei beni.

Ai sensi dell'art. 138, Direttiva UE n. 2006/112, alle cessioni intraUE può essere applicato il regime di non imponibilità solo al ricorrere congiunto delle seguenti condizioni:

- il cedente / acquirente devono essere soggetti passivi d'imposta;
- la cessione deve essere a titolo oneroso;
- la cessione deve determinare il trasferimento della proprietà sul bene ceduto;
- i beni devono essere spediti / trasportati da uno Stato UE ad un altro.

A livello nazionale, il citato art. 138 è stato recepito dall'art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93, in base al quale le cessioni di beni effettuate da operatori italiani nei confronti di operatori UE sono considerate **operazioni non imponibili IVA** in quanto alle stesse è applicabile il regime di tassazione nello Stato UE di destinazione dei beni.

Affinché la cessione possa considerarsi "intraUE", è necessario che sussistano i seguenti requisiti:

1. **soggettività passiva dell'acquirente** in un altro Stato UE (o ivi identificato);
2. **onerosità** dell'operazione;
3. **trasferimento della proprietà** / altro diritto reale sul bene;
4. **destinazione dei beni in un altro Stato UE.**

Essendo necessario il trasferimento dei beni in un altro Stato UE, in quanto ciò consente di considerare non imponibile la cessione nello Stato di partenza ed imponibile nello Stato di destinazione dei beni, assume un ruolo rilevante la **prova da parte del cedente del trasporto / spedizione dei beni.**



La Direttiva UE n. 2018/1910 ha modificato il citato art. 138 attribuendo rilevanza sostanziale:

- al fatto che il cedente / acquirente siano dotati di un numero identificativo IVA e siano iscritti al VIES;
- alla corretta compilazione dell'elenco riepilogativo (mod. Intra) da parte del cedente.

Tali disposizioni, che dovevano trovare applicazione dall'1.1.2020, sono in corso di recepimento nell'ordinamento nazionale nell'ambito della c.d. "Legge europea 2019-2020" (il "ritardo" è stato oggetto di una specifica procedura di infrazione 2020/0070).

PROVA DELL'USCITA DEI BENI

Tra le condizioni per la non imponibilità di una cessione intraUE è richiesto il possesso di adeguate prove documentali in grado di **attestare** che i beni oggetto della cessione siano stati **effettivamente trasferiti in un altro Stato UE.**

In materia di prove da fornire per giustificare la non imponibilità, l'art. 131, Direttiva n. 2006/112/CE **lascia ai singoli Stati membri la facoltà di disciplinare** le condizioni per l'applicazione del regime stesso (il Legislatore nazionale **non si è avvalso** di tale facoltà).

REGOLAMENTO UE N. 2018/1912

A decorrere dall'1.1.2020 è entrato in vigore il Regolamento UE n. 2018/1912 contenente il regime probatorio del trasferimento dei beni delle cessioni intraUE.

In particolare il citato Regolamento UE ha introdotto il nuovo art. 45-bis al Regolamento n. 282/2011 che individua le "prove" al verificarsi delle quali **si presume che i beni siano stati spediti / trasportati dal territorio di uno Stato UE di partenza diverso da quello di destinazione** e pertanto consente l'applicazione della non imponibilità alle cessioni intraUE.

Il citato art. 45-bis prende in considerazione le seguenti fattispecie:

- i beni sono spediti / trasportati **dal cedente** / da un terzo per suo conto;
- i beni sono spediti / trasportati **dall'acquirente** / da un terzo per suo conto.

Trasporto / spedizione da parte del cedente	Trasporto / spedizione da parte dell'acquirente
<p>Il trasporto / spedizione si presume effettuato se il cedente è in possesso di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • almeno 2 degli elementi di prova di cui alla Tabella A rilasciati da due diverse parti indipendenti, dal cedente e dall'acquirente <ul style="list-style-type: none"> ◦ • un elemento di cui alla Tabella A in combinazione con uno di quelli previsti dalla Tabella B, che confermano la spedizione o il trasporto rilasciato da due diverse parti indipendenti, dal cedente e dall'acquirente. 	<p>Il trasporto / spedizione si considera effettuato se il cedente è in possesso di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati / spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente e che identifica lo Stato UE di destinazione dei beni. In particolare la dichiarazione in esame, che l'acquirente deve fornire al cedente entro il decimo giorno successivo alla cessione, deve contenere i seguenti elementi: <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 del mezzo di trasporto nel caso di cessione di mezzi di trasporto - identificazione della persona che accetta i beni per suo conto ◦ • almeno 2 degli elementi di prova di cui alla Tabella A rilasciati da due diverse parti indipendenti dal cedente o dall'acquirente <ul style="list-style-type: none"> ◦ • un elemento di cui alla Tabella A in combinazione con uno di quelli previsti dalla Tabella B, che confermano la spedizione / trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti, dal cedente e dall'acquirente.

Tabella A	<ul style="list-style-type: none"> • CRM firmato • polizza di carico • fattura di trasporto aereo • fattura emessa dallo spedizioniere
------------------	--

Tabella B	<ul style="list-style-type: none"> • Polizza assicurativa relativa alla spedizione / trasporto di beni o documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione / trasporto dei beni • documenti ufficiali rilasciati da una Pubblica Autorità che confermano l'arrivo dei beni nello Stato UE di destinazione • ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato UE di destinazione
------------------	--



Posto che gli elementi di prova devono essere **rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra**, dal cedente e dall'acquirente, la predetta disposizione **non è applicabile** alle cessioni per le quali il **trasporto è effettuato in conto proprio** dal cedente / acquirente.

La questione legata alle prove idonee a “garantire” la non imponibilità delle cessioni intraUE è stata oggetto di diversi interventi da parte dell'Agenzia delle Entrate (Informativa SEAC [29.10.2020, n. 318](#)).

In particolare l'operatività della citata disposizione è stata esaminata dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 12.5.2020, n. 12/E, nell'ambito della quale sono richiamati innanzitutto i chiarimenti forniti prima dell'entrata in vigore del citato art. 45-bis nei seguenti documenti di prassi:

- Risoluzioni 25.3.2013, n. 19/E, 15.12.2008, n. 477/E, 28.11.2007, n. 345/E e 24.7.2014, n. 71/E;
- Risposta interpello 8.4.2019, n. 100.

Dopo aver confermato che le nuove disposizioni introdotte dal Legislatore comunitario rappresentano una **presunzione relativa** circa l'avvenuto trasporto / spedizione dei beni in ambito UE, l'Agenzia evidenzia che la stessa può essere **riconosciuta anche con riferimento alle operazioni poste in essere anteriormente all'1.1.2020** (data di entrata in vigore della citata disposizione) a condizione che *"il contribuente possieda un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni"* ivi richieste, con conseguente dimostrazione dell'avvenuto arrivo dei beni in un altro Stato UE.

L'Agenzia conferma inoltre che è esclusa l'operatività della presunzione della movimentazione dei beni da uno Stato UE ad un altro Stato UE nel caso in cui il trasporto / spedizione sia effettuato direttamente dal cedente / acquirente senza l'intervento di altri soggetti (ad esempio, spedizioniere / trasportatore).

Ciò è stato evidenziato nell'ambito delle Note esplicative *"quick fixes 2020"* emanate dalla Commissione UE nel mese di dicembre 2019. Infatti, in tale contesto,



"gli elementi di prova non contraddittori richiesti ai fini dell'applicazione della presunzione ... devono ... provenire da due parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente".

Richiamando i chiarimenti forniti dalla Commissione UE nelle citate Note esplicative, l'Agenzia specifica che non è possibile considerare due parti *"indipendenti"* quando le stesse fanno parte del medesimo soggetto giuridico. Ciò si riscontra, ad esempio, in presenza di stabile organizzazione e casa madre ovvero di soggetti legati da vincoli familiari o altri stretti legami personali, gestionali, associativi, proprietari, finanziari o giuridici (ad esempio, amministratore delegato e società amministrata, società legate da rapporti di controllo ex art. 2359, C.c).

In merito al rapporto tra le presunzioni di cui all'art. 45-bis e la prassi nazionale in materia di prova del trasporto / spedizione di una cessione intraUE, l'Agenzia evidenzia che le Autorità fiscali dei singoli Stati UE conservano comunque la facoltà di superare la presunzione dell'avvenuta movimentazione dei beni.

A tal fine l'Agenzia rappresenta le seguenti fattispecie:

- l'Amministrazione finanziaria entra in possesso di elementi che dimostrano che il trasporto intraUE non è stato effettuato (a titolo esemplificativo nel corso di un controllo si riscontra che i beni sono ancora presenti nel magazzino del cedente o la distruzione dei beni durante il trasporto);
- l'Amministrazione finanziaria dimostra che uno o più documenti contengono informazioni non corrette o addirittura false.

In ogni caso anche nelle predette situazioni, il contribuente conserva la possibilità di dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione sia realmente avvenuta.

Conclude, così, l'Agenzia affermando che nel caso in cui **non sia applicabile la presunzione** di cui all'art. 45-bis, continua a **trovare applicazione la prassi nazionale**, emanata anche prima dell'entrata in vigore del citato art. 45-bis.

DICHIARAZIONE DI RICEZIONE DEI BENI RILASCIATA DAL DESTINATARIO

La sopra descritta questione è stata oggetto di un nuovo intervento dell'Agenzia delle Entrate. Con la Risposta 3.3.2021, n. 141 è stato affrontato il caso di una società italiana esercente attività di sviluppo di soluzioni tecnologiche avanzate che effettua cessioni intraUE sia con **clausola "franco fabbrica"** (la consegna dei beni è effettuata al vettore incaricato dall'acquirente UE, presso la sede dell'operatore italiano) sia con **clausola "franco destino"** (rischi e spese di spedizione a carico del fornitore).

In caso di **trasporto effettuato dal cedente** / da un terzo per suo conto, la società intende “provare”, il trasporto dei beni in un altro Stato UE sulla base del seguente “set documentale”:

- fattura di vendita all’acquirente UE;
- mod. Intra relativo alle cessioni intraUE effettuate;
- rimessa bancaria dell’acquirente relativa al pagamento dei beni;
- copia del contratto o dell’ordine / conferma di vendita o di acquisto relativi agli impegni assunti con l’acquirente o accordi presi per corrispondenza con indicazione della destinazione dei beni;
- fattura del vettore incaricato con evidenza delle consegne effettuate e documentazione attestante il pagamento della fattura;
- DDT con indicazione della destinazione dei beni, firmato dal trasportatore per presa in carico dei beni;
- documento di trasporto internazionale “CMR” firmato dal trasportatore per presa in carico dei beni e dal destinatario per ricevuta.

In caso di **trasporto effettuato dall’acquirente UE** / da un terzo per suo conto, la società intende “provare” il trasporto dei beni in un altro Stato UE sulla base del seguente “set documentale”:

- fattura di vendita all’acquirente UE;
- mod. Intra relativo alle cessioni intraUE effettuate;
- rimessa bancaria dell’acquirente relativa al pagamento dei beni;
- copia del contratto o dell’ordine / conferma di vendita o di acquisto relativi agli impegni assunti con l’acquirente o accordi presi per corrispondenza con indicazione della destinazione dei beni;
- DDT con indicazione della destinazione dei beni, firmato dal trasportatore per presa in carico dei beni;
- documento di trasporto internazionale “CMR” firmato dal trasportatore per presa in carico dei beni e dal destinatario per ricevuta.

Considerata la **difficoltà di recuperare il “CMR” firmato anche dal destinatario** dei beni, quale prova di ricezione degli stessi, la società, in conformità a quanto specificato nella citata Risoluzione n. 19/E e nella citata Risposta n. 100, intende **richiedere all’acquirente un’attestazione che conferma l’avvenuta ricezione dei beni nel proprio Stato UE**, contenente tra l’altro:

- identificativo dell’acquirente;
- numero di partita IVA dell’acquirente;
- numero e data della fattura di vendita;
- importo della fattura di vendita;
- indicazione del peso del materiale oggetto della fattura;
- dichiarazione dell’acquirente di ricezione dei beni (“*il sottoscritto conferma la ricezione e la consegna dei beni relativi alla sopra menzionata fattura*”);
- timbro e firma dell’acquirente.

Nella Risposta in esame l’Agenzia richiama innanzitutto i chiarimenti forniti nelle citate Note esplicative “*quick fixes 2020*” emanate dalla Commissione UE evidenziando in particolare che:

- il contribuente conserva la **possibilità di dimostrare con altri elementi oggettivi di prova** che l’operazione sia realmente avvenuta;
- l’art. 45-bis **non preclude agli Stati membri l’applicazione di norme / prassi nazionali ulteriori in materia di prova delle cessioni intraUE**, “*eventualmente più flessibili della presunzione prevista dal Regolamento IVA*”.

Confermando quanto precisato nella citata Circolare n. 12/E nel caso in cui **non sia applicabile la presunzione** di cui all’art. 45-bis, ossia che continua a **trovare applicazione la prassi nazionale, emanata anche prima dell’entrata in vigore del citato art. 45-bis**, l’Agenzia conclude affermando che le indicazioni contenute nella citata Risoluzione n. 19/E riguardanti la **conservazione della documentazione attestante la prova del trasporto / spedizione** del bene da parte del fornitore, la sua **esibizione e la tempistica di acquisizione, sono ancora valide**. In ogni caso, sottolinea l’Agenzia che, l’idoneità dei documenti individuati dalla prassi nazionale “*è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell’amministrazione finanziaria*”.

■