

**A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI**

**Circolare n. 38
10.07.2020**

Oggetto: cessioni intracomunitarie Regolamento UE 4.12.2018 n. 1912

La presente circolare sostituisce integralmente la circolare n. 25 del 24.04.2020

A seguito della pubblicazione da parte dell'**Agenzia delle Entrate** della circolare n. 12 del 12.5.2020 e dell'interpello n. 117 del 23.4.2020 è opportuno riprendere l'argomento in oggetto per integrare la circolare dello Studio con le precisazioni e indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria.

Inoltre sono state pubblicate dalla Commissione Europea le **Note Esplicative** del Regolamento UE 2018/1912.

Normativa comunitaria e Nazionale

La livello comunitario la disciplina dell'IVA è normata dalla Direttiva 2006/112/CE e dal Regolamento di esecuzione n. 282/2011.

Il Regolamento UE 4.12.2018 n. 1912 va a modificare il Regolamento di esecuzione introducendo l'articolo **45 bis** che disciplina, per la prima volta, la materia della "**prova del trasporto**" fino ad allora lasciate alla libera determinazione dei vari Stati.

In realtà così come la Direttiva e il Regolamento di esecuzioni non stabilivano i mezzi di prova, neppure il D.L. 331/1993, che disciplina a livello nazionale la materia IVA nei rapporti intracomunitari, stabilisce alcunché in materia di prova del trasporto.

Da qui l'elevato contenzioso tra imprese e amministrazione finanziaria che in molti casi ha disconosciuto l'esenzione IVA nelle cessioni INTRA per mancanza della prova del trasporto.

Va riconosciuto che l'Agenzia delle Entrate nel corso degli anni è intervenuta con diverse Risoluzioni e Interpelli creando un "**quadro interpretativo**" in tema probatorio nei casi più diffusi e problematici.

Cessioni INTRA

Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a) del DL 331/1993 costituiscono cessioni non imponibili IVA quelle a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dell'UE dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi IVA.

Pertanto perché si possa concretizzare una cessione INTRA devono sussistere congiuntamente i seguenti requisiti:

- 1) onerosità dell'operazione (sono escluse le donazioni o le cessioni gratuite);
- 2) acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- 3) status di soggetto IVA del cedente (nazionale) e del cessionario comunitario (sono quindi

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

- escluse le cessioni a privati);
- 4) effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro dell'UE indipendentemente che il trasporto avvenga a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

In mancanza anche di uno solo di tali requisiti la cessione è imponibile IVA.

Mentre i primi 3 requisiti non presentano particolari problemi interpretativi, sul 4° < **il trasporto** > vi è stata un ampio dibattito sulle fonti di prova. Il problema è derivato dal fatto che né la Direttiva UE 2006/112/CE né il Regolamento di esecuzione (ante modifica) e neppure il DL 331/1993 spiegavano in che modo doveva essere provato il trasporto del bene da uno Stato ad altro Stato UE.

Sul punto lo Studio ha pubblicato diverse comunicazioni tra cui l'INFORMATIVA n. 1/2014 e la Circolare n. 10/2013 a cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti.

Il Regolamento UE 1912/2018

Per risolvere il problema della **prova del trasporto** è intervenuto il Consiglio UE con la pubblicazione del Regolamento di esecuzione n. 1912 del 4.12.2018 introducendo l'articolo **45 bis** che si applica dal **01 gennaio 2020**.

L'Agenzia delle Entrate in linea con le Note Esplicative precisa che il Regolamento introduce una **presunzione relativa** circa l'avvenuto trasporto dei beni in ambito comunitario. La presenza quindi degli elementi previsti dall'art. 45 bis costituisce prova di avvenuto trasporto, ma rimane salvo il potere per l'Amministrazione Finanziaria di dimostrare che il trasporto non è avvenuto (documenti falsi o altri mezzi di prova).

Allo stesso modo viene precisato nelle Note Esplicative che l'assenza degli elementi di prova previsti dall'art. 45 bis non impedisce al contribuente di dimostrare con altri mezzi di prova che il trasporto è effettivamente avvenuto (paragrafo 5.2 e 5.3.2).

Non si può applicare l'art. 45 bis quando il trasporto viene effettuato direttamente dal cedente o dal cessionario, senza quindi l'intervento di altri soggetti come lo spedizioniere o il trasportatore.

Inoltre, l'art. 45 bis non preclude agli Stati membri l'applicazione di norme o prassi nazionali ulteriori in materia di prova delle cessioni INTRA, eventualmente più flessibili della presunzione prevista dal Regolamento (paragrafo 5.3.2 Note Esplicative).

L'Agenzia delle Entrate conclude la circolare 12/2020 esprimendo il seguente orientamento di prassi *"... la scrivente ritiene che, allo stato, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all'art. 45 bis, possa continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore del medesimo articolo in tema di prova del trasporto comunitario"*.

In altre parole restano ancora validi i chiarimenti forniti in materia di prova del trasporto dalle Risoluzioni e Interpelli emanati dall'Agenzia delle Entrate anche se pubblicati prima del 1.1.2020.

In particolare si cita la **Risoluzione 24.7.2014 n. 71/E** nella quale l'Agenzia delle Entrate ha espresso i seguenti due importanti principi:

- 1) quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei;
- 2) la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme di

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

documenti da cui si ricava, con sufficiente chiarezza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente.

L'articolo 45 bis introdotto dal Regolamento UE 1912/2018

Il Regolamento dispone che **si presume** che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso un altro Stato UE in presenza di **uno** dei seguenti casi.

1° caso: trasporto curato dal venditore o da un terzo per suo conto

- a) Il cedente **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** dei seguenti elementi di prova non contraddittori rilasciati da **due diverse parti indipendenti l'una dall'altra**, dal cedente e dall'acquirente:
- (1) documenti relativi al trasporto o alla spedizione, ad esempio un DDT o una lettera CMR riportante la firma del trasportatore per presa in carico della merce (non serve la firma dell'acquirente);
 - (2) la polizza di carico;
 - (3) la fattura del trasporto aereo;
 - (4) la fattura dello spedizioniere (soggetto diverso dal trasportatore);

I documenti provenienti dalle 2 parti devono avere le seguenti caratteristiche: devono essere due **parti diverse** l'una dall'altra (quindi spedizioniere e trasportatore devono essere indipendenti) – inoltre tali parti devono essere **indipendenti** (quindi non vi devono essere vincoli associati o appartenenza a gruppi societari o vincoli familiari etc..) sia dal cedente che dall'acquirente.

Nel CMR non serve la firma dell'acquirente in quanto abbiamo la presenza di 2 elementi di prova diversi e indipendenti.

oppure in alternativa

- b) Il cedente **certifica** ** che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto **ed è in possesso** di **uno qualsiasi** dei seguenti elementi di prova di cui alla **lettera a)** in **combinazione con uno qualsiasi** dei seguenti documenti che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal cedente e dall'acquirente:
- (1) la polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni **ovvero** i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
 - (2) un documento ufficiale rilasciato da una pubblica autorità < ad esempio un notaio > che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
 - (3) la ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato;

** per **certifica** si intende rilascia una dichiarazione / attestazione scritta e sottoscritta

2° caso: trasporto curato dall'acquirente o da un terzo per suo conto

E' il caso tipico delle cessioni *ex works* – franco fabbrica.

- a) il cedente **è in possesso** di una **dichiarazione scritta dell'acquirente** ** che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dell'acquirente,

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione deve essere fornita al venditore **entro il 10° giorno** del mese successivo alla cessione e deve contenere:

- (i) la data di rilascio
 - (ii) il nome e l'indirizzo dell'acquirente
 - (iii) la quantità e la natura dei beni
 - (iv) la data e il luogo di arrivo dei beni
 - (v) nel caso di cessione di mezzi di trasporto: il numero di matricola (identificativo del mezzo) e l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente (ad esempio un dipendente dell'acquirente)
- b) **nonché almeno due** dei seguenti elementi di prova non contraddittori rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:
- (1) documenti relativi al trasporto o alla spedizione, ad esempio un DDT o una lettera CMR riportante la firma del trasportatore per presa in carico della merce (**non serve la firma dell'acquirente**);
 - (2) la polizza di carico;
 - (3) la fattura del trasporto aereo;
 - (4) la fattura dello spedizioniere;

ovvero uno degli elementi di cui alla lettera b) in combinazione con uno qualsiasi dei seguenti documenti che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- (1) la polizza assicurativa relativa alla spedizione (cioè quella dello spedizioniere) o al trasporto (cioè quella del trasportatore) dei beni **ovvero** i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni (**N.B.** documenti difficilmente reperibili essendo il trasporto curato dall'acquirente);
- (2) un documento ufficiale rilasciato da una pubblica autorità < ad esempio un notaio > che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- (3) la ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato;

**** Per dichiarazione scritta dall'acquirente si intende qualsiasi documento che contenga tutti gli elementi indicati dalla norma (paragrafo 5.3.6 delle Note Esplicative) – le Note non precisano il formato per cui dovrebbe essere ammesso sia il formato scritto che elettronico.**

N.B. Si noti come il regolamento parli anche di trasporto effettuato dal venditore o dall'acquirente, ma in realtà poi nelle Note esplicative è stato chiarito che l'articolo 45-bis non si applica a tali fattispecie in quanto mancano i due elementi di prova provenienti da soggetti diversi e indipendenti.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/2020 ha precisato che il **termine dei 10 giorni** per l'invio della dichiarazione da parte dell'acquirente **non è perentorio**. Per cui l'invio della stessa oltre tale termine non preclude al venditore l'accesso agli elementi di prova.

Trasporto effettuato dal cedente avvalendosi di un autotrasportatore

In questo caso ci si può avvalere sia dei mezzi di prova di cui all'articolo 45-bis sia della prassi nazionale.

L'applicazione dell'art. 45 bis diventa addirittura più agevole della prassi nazionale.

- il cedente certifica che la merce è stata trasferita in altro paese comunitario;
- dispone del CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce;
- dispone della fattura dello spedizioniere (soggetto terzo rispetto al trasportatore che ha

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

- sottoscritto il CMR) **ovvero** dispone della contabile bancaria di pagamento del trasportatore
- fattura di vendita INTRA emessa ai sensi dell'art. 41 DL 331/1993;
 - documentazione bancaria attestante il pagamento della fattura da parte del cliente;
 - elenchi INTRASTAT.

La prassi nazionale. Per provare il trasporto bisogna disporre di:

- fattura di vendita INTRA emessa ai sensi dell'art. 41 DL 331/1993
- CMR firmato per ricevuta dal trasportatore (per presa in carico della merce – indicare con chiarezza i dati del trasportatore) e dall'acquirente (per ricevuta della merce nel paese UE di destinazione)
- Documentazione bancaria attestante il pagamento della fattura
- Elenchi INTRASTAT

Se manca la firma dell'acquirente nel CMR è necessario acquisire la **dichiarazione** del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel paese UE di destinazione.

Attenzione poi alla sottoscrizione del CMR da parte dell'acquirente in quanto i dati dello stesso o del soggetto incaricato del ritiro della merce, per suo conto, devono essere bene identificati. Le firme apocriefe potrebbero essere disconosciute dall'Amministrazione Finanziaria. L'acquirente dovrebbe quindi apporre il timbro aziendale e indicare il nome della persona che sottoscrive per ricevuta.

N.B. Si consiglia di conservare anche gli ordini pervenuti dagli acquirenti e le accettazioni date dai cedenti.

Trasporto effettuato dall'acquirente avvalendosi di un autotrasportatore

In questo caso ci si può avvalere sia dei mezzi di prova di cui all'articolo 45-bis, anche se di difficile applicazione stante la difficoltà di recuperare la documentazione richiesta dalla norma, sia della prassi nazionale.

L'Agenzia delle Entrate e le Note esplicative hanno stabilito che i documenti di prassi nazionale in materia di prova del trasporto continuano ad avere efficacia.

Recentemente è stato pubblicato dall'Agenzia delle Entrate l'**Interpello n. 117 del 23.4.2020** che tratta il caso di una cessione INTRA con clausola di resa "franco magazzino" (*ex works*) **con trasporto curato dall'acquirente**.

L'Agenzia conferma che la prova del trasporto si considera valida sussistendo i seguenti documenti (che nell'insieme formano la prova):

- fattura di vendita INTRA emessa ai sensi dell'art. 41 DL 331/1993
- CMR firmato per ricevuta dal trasportatore (per presa in carico della merce) e dall'acquirente (per ricevuta della merce nel paese UE di destinazione)
- Documentazione bancaria attestante il pagamento della fattura
- Elenchi INTRASTAT

Se manca la firma dell'acquirente nel CMR è necessario acquisire la **dichiarazione** del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel paese UE di destinazione.

Attenzione poi alla sottoscrizione del CMR da parte dell'acquirente in quanto i dati dello stesso o del soggetto incaricato del ritiro della merce, per suo conto, devono essere bene identificati. Le firme apocriefe potrebbero essere disconosciute dall'Amministrazione Finanziaria. L'acquirente dovrebbe quindi apporre il timbro aziendale e indicare il nome della persona che sottoscrive per ricevuta.

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

N.B. Si consiglia di conservare anche gli ordini pervenuti dagli acquirenti e le accettazioni date dai cedenti.

Trasporto effettuato direttamente dal cedente con propri mezzi

In questo caso non interviene nessun terzo soggetto nell'operazione. Poiché, come riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 71/2014, il trasporto può essere provato con qualsiasi mezzo idoneo a dimostrare il trasferimento del bene in ambito comunitario, si ritiene che la prova del trasporto possa essere fornita con i seguenti mezzi:

- fattura di vendita INTRA emessa ai sensi dell'art. 41 DL 331/1993
- CMR o DDT firmato dall'acquirente per ricevuta della merce nel paese UE di destinazione (fare apporre il timbro ed esporre con chiarezza il nome della persona che riceve la merce)
- Documentazione bancaria attestante il pagamento della fattura
- Elenchi INTRASTAT

Soprattutto in questo caso è opportuno avere apposito contratto scritto in cui è previsto l'obbligo della consegna a carico del cedente. In assenza del contratto disporre di *e-mail* dell'ordine e dell'accettazione. Se il costo del trasporto è a carico dell'acquirente è necessario che questo sia indicato nella fattura al fine dare riscontro dell'onerosità del servizio di trasporto.

Trasporto effettuato direttamente dall'acquirente con propri mezzi

E' certamente l'ipotesi che si presta più facilmente a situazioni di frode in quanto l'acquirente acquista i beni in esenzione IVA e potrebbe ricederli nel territorio nazionale a acquirenti compiacenti non scontando l'imposta e quindi a prezzi inferiori. Le truffe in materia di IVA, purtroppo, sono consistenti in tutti gli Stati comunitari in quanto il venditore ha scarsi poteri di controllo.

In questi casi quindi la prudenza e il corredo documentale dell'operazione sono molto importanti.

Anche in questo caso non interviene nessun terzo soggetto nell'operazione e la prova del trasporto va, per quanto detto, ben documentata. Siamo nell'ipotesi più classica del franco fabbrica (*ex works*).

Si ritiene che la prova del trasporto possa essere fornita con i seguenti mezzi:

- fattura di vendita INTRA emessa ai sensi dell'art. 41 DL 331/1993
- CMR o DDT firmato dall'acquirente per presa in consegna della merce
- Indicare nel CMR o DDT anche la targa del mezzo usato per il trasporto dall'acquirente
- Documentazione bancaria attestante il pagamento della fattura
- Elenchi INTRASTAT
- Dichiarazione trasmessa dall'acquirente al cedente (anche via e-mail) nella quale viene certificato che la merce è arrivata a destinazione nello Stato comunitario dell'acquirente. In particolare la dichiarazione dovrà contenere
 - (i) la data di rilascio
 - (ii) il nome e l'indirizzo dell'acquirente
 - (iii) la quantità e la natura dei beni con richiamo della fattura emessa dal cedente
 - (iv) la data e il luogo di arrivo dei beni
 - (v) descrizione del veicolo di trasporto e targa

Soprattutto in questo caso è opportuno avere apposito **contratto scritto** in cui è previsto in

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

particolare l'obbligo da parte dell'acquirente di trasportare la merce fuori dal territorio italiano nello Stato comunitario di destinazione nonché una penale da applicare nel caso in cui non vi sia il trasferimento della merce fuori dall'Italia. In assenza del contratto disporre di *e-mail* dell'ordine e dell'accettazione con specificazione dell'obbligo a carico dell'acquirente di trasportare la merce fuori dall'Italia.

La dichiarazione riepilogativa del cessionario

Sia nel caso in cui si applichi l'art. 45 bis del Regolamento sia nel caso in cui non si applichi, potrebbe essere utile, in presenza di molteplici cessioni effettuate in vari periodi (più settimane o anche più mesi) nei confronti di un medesimo acquirente, utilizzare un'unica **dichiarazione riepilogativa** di tutte le cessioni effettuate < contenente ovviamente tutte le informazioni necessarie per individuare analiticamente le varie cessioni >.

Non risulta che sul punto ci siano stati pronunciamenti da parte dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, non è detto che tale sistema (che a detta di ASSONIME è già utilizzato da alcune imprese) possa essere ritenuto valido al fine di provare il trasporto dei beni.

Conclusioni

Va osservato come il Regolamento coinvolga i soggetti IVA di tutti gli Stati membri. Ragione per cui anche i soggetti esteri si attiveranno per organizzarsi al fine di dare attuazione alle nuove disposizioni UE.

Si segnala come la tecnologia e le procedure di digitalizzazione dei processi documentali possono permettere la sottoscrizione dei documenti (CMR, DDT etc..) in PDF con soluzioni di firma elettronica, qualificata o avanzata o non, sia con modalità remota web che con modalità grafometrica e la successiva conservazione a norma dei documenti informatici sottoscritti. Pertanto, almeno per le imprese più strutturate, è consigliabile adottare soluzioni di digitalizzazione documentale anche nell'ambito dell'effettiva movimentazione dei beni indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto. Si ricorda che nel caso si adottino documenti informatici **affinché assumano rilevanza fiscale devono assolvere agli obblighi disposti dal decreto del MEF 17.6.2014.**

VIES (VAT Information Exchange System)

Il VIES è un sistema di scambio automatico di informazioni fra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri della UE.

Devono iscriversi preventivamente al VIES tutti coloro che intendono effettuare operazioni intracomunitarie.

N.B. Il **VIES** dal 01.1.2020 rappresenta un altro elemento **essenziale**, introdotto dal Regolamento UE, per considerare una cessione INTRA non imponibile.

Con l'iscrizione al **VIES** viene assegnato un **numero di identificazione IVA** che per l'Italia il numero della partita IVA preceduta dal suffisso alfabetico "IT".

Il codice identificativo assolve anche allo scopo di informare lo Stato membro di arrivo del bene bene ceduto. Proprio per questo motivo gli Stati membri devono garantire che qualora il cessionario:

- non rispetti i suoi obblighi di inserimento del codice identificativo nel sistema VIES
- non abbia comunicato al cedente il suo codice identificativo

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

- non sia stato correttamente indicato il codice identificativo nei modelli riepilogativi degli scambi intracomunitari

la cessione non può essere esente da IVA.

E' quindi obbligatorio per i soggetti IVA nazionali:

- iscriversi al VIES prima di effettuare cessioni o acquisti intracomunitari
- farsi rilasciare dalla controparte intracomunitaria (prima di effettuare la cessione in esenzione IVA) il codice identificativo e accertarsi presso il sito dell'Agenzia delle Entrate la sua correttezza e veridicità.

E' altresì possibile verificare la correttezza e l'esistenza del codice identificativo VIES presso il sito istituzionale della Commissione Europea al seguente indirizzo:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html

vi si può accedere anche direttamente presso il sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente indirizzo: <https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerificaPIVA/Scegli.jsp>

I collaboratori dello Studio sono a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Studio Tognetti Ass. Professionale

LA PRESENTE CIRCOLARE HA ESCLUSIVO FINE INFORMATIVO. NESSUNA RESPONSABILITA' LEGATA AD UNA DECISIONE PRESA SULLA BASE DELLE INFORMAZIONI QUI CONTENUTE POTRA' ESSERE ATTRIBUITA ALLO SCRIVENTE, CHE RESTA A DISPOSIZIONE DEL LETTORE PER OGNI APPROFONDIMENTO O PARERE.

Indirizzo internet: www.studiotognetti.com - Indirizzo e-mail: info@studiotognetti.com

SEDE LEGALE
37063 ISOLA DELLA SCALA (VR)
Via GARIBALDI, 10
TEL. +39 045 - 6630444

37135 VERONA
Via A. DOMINUTTI, 20
TEL. +39 045 - 597787

37051 BOVOLONE (VR)
Via VITTORIO VENETO, 35
TEL. +39 045 - 7100449

37051 BOVOLONE (VR)
Via C. BATTISTI, 2/B
TEL. +39 045 - 6901282

37045 LEGNAGO (VR)
VIALE DEI CADUTI, 95
TEL. +39 0442 - 602272