



CONFINDUSTRIA

Prova della cessione intracomunitaria

Gruppo Fisco
5 dicembre 2019

Nota di Aggiornamento

Premessa

La presente nota di aggiornamento affronta il tema della prova della cessione intracomunitaria al fine di presentare le novità che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2020, ad opera del Regolamento di esecuzione (UE) n. 1912 del 4 dicembre 2018 (di seguito Regolamento).

Il Regolamento individua, per la prima volta in ambito comunitario, la documentazione necessaria per dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, con l'intento di semplificare le procedure e armonizzare le regole adottate dagli Stati membri. Tuttavia, a una prima lettura, il Regolamento non sembra offrire quella semplificazione da sempre auspicata dagli operatori ma, al contrario, introduce apparenti complicanze a cui si accompagnano numerosi dubbi interpretativi. Inoltre, le novità introdotte in ambito comunitario si inseriscono all'interno di un quadro normativo nazionale frammentato e ancora incerto, pertanto, la necessità di ottenere chiarimenti sul tema appare oggi ancora più urgente.

Il presente documento, pertanto, nasce con l'obiettivo di riepilogare la disciplina comunitaria vigente e di prossima applicazione e di ripercorrere gli interventi interpretativi nazionali per rilevarne le criticità e offrire spunti di riflessione e suggerimenti concreti per conseguire una reale semplificazione della procedura della prova della cessione intracomunitaria.

Sommario

Premessa	1
La disciplina comunitaria.....	3
Il Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del 4 dicembre 2018	4
a) Spedizione o trasporto effettuato per conto del venditore.....	5
b) Spedizione o trasporto effettuato per conto dell'acquirente	6
La disciplina nazionale.....	7
Prassi nazionale	7
Considerazioni sulla prassi nazionale	10
Dubbi e considerazioni sul Regolamento n. 2018/1912	11
Sintesi e conclusioni.....	14
Proposta interpretativa	15

La disciplina comunitaria

Le cessioni di beni effettuate tra due operatori economici stabiliti in due differenti Stati membri della UE configurano operazioni intracomunitarie, sono soggette al trattamento di “esenzione”¹ da IVA (di seguito “non imponibilità IVA”), disciplinato dagli artt. 138-141 della Direttiva n. 2006/112 (di seguito Direttiva IVA).

La disciplina comunitaria² stabilisce che, al fine di realizzare un’operazione intracomunitaria non imponibile IVA, è necessario che si verifichino **contestualmente le seguenti condizioni**:

1. i soggetti coinvolti nell’operazione siano operatori economici stabiliti in due Stati membri differenti³;
2. vi sia il trasferimento della proprietà dei beni;
3. vi sia il trasporto o spedizione dei beni da uno stato membro all’altro.

L’ultima condizione comporta, per il fornitore che effettua la cessione intracomunitaria, l’obbligo di dimostrare l’effettivo trasferimento dei beni oggetto di cessione nello Stato di destinazione, al fine di legittimare l’applicazione del trattamento di non imponibilità IVA. Tuttavia, la Direttiva IVA, non ha indicato una specifica procedura da adottare per fornire la prova dell’uscita dei beni, ma si è limitata a rimandare agli Stati membri il compito di definire le regole da rispettare per assicurare la corretta applicazione della norma ed evitare evasioni di imposta⁴.

Probabilmente, tale disposizione era stata motivata dalla necessità di non voler imporre rigidi adempimenti agli operatori, tuttavia, tale discrezionalità si è tradotta in orientamenti procedurali molto differenti tra i singoli Stati membri che hanno comportato incertezze giuridiche e significative difficoltà, per gli operatori, nel reperire la documentazione necessaria a provare il trasporto dei beni in un altro Stato membro.

Nell’ambito dei lavori unionali sulla disciplina IVA - avviati a seguito della comunicazione del 7 aprile 2016, relativa al Piano d’azione sull’IVA - il Consiglio dell’UE ha invitato la Commissione a definire delle migliorie alla disciplina IVA, finalizzate a semplificare gli scambi commerciali tra gli Stati membri e armonizzare le regole di applicazione dell’imposta.

¹ Si precisa che il termine “esenzione” è quello riportato nella Direttiva IVA che, tuttavia, indica un trattamento diverso IVA da quello a cui si riferisce, invece, la disciplina nazionale nel DPR n. 633/1972 (Decreto IVA). Il Decreto IVA, infatti, parla di esenzione facendo esclusivo riferimento alle operazioni ex articolo 10 del decreto, per le quali l’imposta non viene applicata in virtù della finalità da tutelare (es. sanitarie, sociali, culturali, etc.). Il trattamento IVA applicabile alle operazioni effettuate con soggetti non residenti, invece, nella disciplina nazionale sono definite operazioni “non imponibili IVA”.

² Articolo 141 della Direttiva IVA.

³ La disciplina nazionale richiede, altresì, l’iscrizione al VIES (ex articolo 35, co. 2, lett. e-bis), DPR n. 633/1972) di entrambi i soggetti coinvolti, quale requisito sostanziale al fine di inquadrare l’operazione intracomunitaria. In linea con quanto già previsto a livello nazionale, dal 1° gennaio 2020 l’iscrizione al VIES della partita IVA diventerà elemento sostanziale ai fini dell’applicazione della non imponibilità IVA per tutti gli operatori economici comunitari (settimo “considerando” della Direttiva UE n. 2018/1910).

⁴ Articolo 131 della Direttiva IVA.

Uno dei risultati del Piano d'azione sull'IVA è stato l'emanazione del Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912, del 4 dicembre 2018 (di seguito Regolamento), che ha disciplinato, per la prima volta, il tema della prova della cessione intracomunitaria.

Il Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del 4 dicembre 2018⁵

Il Regolamento individua taluni mezzi di prova in presenza dei quali si possa presumere che i beni oggetto della cessione intracomunitaria siano stati effettivamente spediti o trasportati, dal territorio di uno Stato membro verso un altro territorio UE. La prova dell'uscita dei beni può essere fornita grazie alla combinazione di una pluralità di documenti che permettono di ricostruire alcuni passaggi dell'operazione intracomunitaria, con focus particolare sul trasferimento dei beni che, come diremo nel prosieguo, potrà essere dimostrato con modalità differenti a seconda della tipologia di trasporto effettuato.

Prima di entrare nel dettaglio della novella disciplina, si ritiene utile segnalare che, la **“presunzione”** operata dal Regolamento, si limita ad attestare solamente l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato ma, da sola, non è sufficiente a provare anche l'esistenza delle altre condizioni necessarie a configurare un'operazione intracomunitaria (es. soggettività passiva delle parti, trasferimento della proprietà, etc.).

Al contempo, si tenga presente che, qualora la presunzione del Regolamento non si verifichi, resta comunque possibile dimostrare, in modo diverso, l'esistenza e la legittimità dell'operazione intracomunitaria non imponibile IVA. Questo significa che, **gli Stati membri possono continuare a individuare procedure alternative per fornire la prova dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato**, anche a seguito dell'entrata in vigore, disposta per il 1° gennaio 2020, delle nuove procedure di prova individuate dal Regolamento.

Il Regolamento si prefigge, quindi, il mero obiettivo di offrire una semplificazione della modalità con cui fornire la prova della cessione intracomunitaria, elencando alcuni documenti ritenuti attendibili e idonei a dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato. Inoltre, trattandosi di una disciplina di origine comunitaria, di immediata applicazione negli singoli Stati membri, dovrebbe agevolare l'armonizzazione dei comportamenti tenuti tra gli operatori dei differenti Stati membri e stimolare la collaborazione tra le parti coinvolte nella cessione intracomunitaria.

Tuttavia, soffermando l'attenzione sui documenti indicati dal Regolamento, parrebbe che la presunzione possa realizzarsi solamente nei casi in cui il trasporto sia affidato a soggetti terzi per conto del cedente o per conto del cessionario, in quanto, come si dirà meglio nel prosieguo del documento, è necessario che **almeno due** dei documenti elencati nel Regolamento siano rilasciati da **soggetti diversi tra loro e terzi rispetto le parti** coinvolte nella cessione intracomunitaria (cedente e cessionario). Ne consegue che, laddove il trasporto si svolga attraverso i mezzi propri del cedente o del cessionario,

⁵ Il Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del 4 dicembre 2018 inserisce la sezione 2 *bis* al Regolamento (UE) n. 282/2011 in materia di non imponibilità IVA delle operazioni intracomunitarie, al fine di armonizzare le condizioni alle quali si applicano le esenzioni di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE.

la documentazione elencata dal Regolamento non potrà mai essere prodotta e, pertanto, la presunzione dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato mai verificata.

Infine, si osserva che il Regolamento dispone che l'Autorità nazionale possa "refutare" la presunzione introdotta nella disciplina comunitaria. Con il termine refutare deve intendersi solamente che l'Amministrazione finanziaria può impedire l'applicazione della presunzione laddove sia in grado di dimostrare che vi sia un'irregolarità, sebbene sia stata prodotta la documentazione indicata nel Regolamento. Come indicato nelle note esplicative al Regolamento, infatti, nel caso in cui l'autorità nazionale abbia la prova che la merce non sia stata spedita o non sia arrivata a destinazione oppure che i documenti indicati nel Regolamento siano dei falsi o riportino informazioni non corrette, allora le condizioni della presunzione si considerano non soddisfatte e la prova della cessione intracomunitaria non fornita. Diversamente, in mancanza di prove di una irregolarità, l'Amministrazione finanziaria non può contestare l'applicazione della non imponibilità IVA se il cedente possiede la documentazione indicata dal Regolamento.

Vediamo di seguito quali sono i mezzi di prova indicati nel Regolamento, distinguendo le modalità di trasporto.

a) Spedizione o trasporto effettuato per conto del venditore

I beni oggetto di cessione intracomunitaria si presumono trasportati in un altro Stato membro nel caso in cui il venditore presenti una **dichiarazione in cui attesta che i beni sono stati spediti o trasportati per suo conto**⁶ in un altro Stato membro. Inoltre, il venditore deve esibire ulteriore documentazione rilasciata da soggetti diversi tra loro e, altresì, indipendenti dal venditore stesso o dall'acquirente.

Pertanto, in aggiunta alla propria dichiarazione, il venditore deve esibire **almeno 2** dei seguenti documenti:

- DDT o CMR firmato⁷;
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo;
- fattura dello spedizioniere.

⁶ È d'obbligo segnalare che il Regolamento si esprime dicendo: "a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o **trasportati da lui** o da un terzo per suo conto ...". Tuttavia, come abbiamo chiarito all'inizio del paragrafo, nei casi in cui il venditore organizza il trasporto con mezzi propri non sarà mai possibile soddisfare la presunzione perché non si potrà mai essere in grado di esibire la documentazione indicata nel Regolamento sottoscritta da un soggetto terzo diverso dal venditore.

Di tale interpretazione si può trovare conferma nelle Faq delle note esplicative al Regolamento di cui si riporta di seguito quella d'interesse: "What happens if the supplier or the acquirer makes the transport using their own means of transport? In this case the presumption does not apply as the requirement laid down in Article 45a(1) (a) and (b)(ii) IR for the items of non-contradictory evidence to be issued by two different parties that are independent of each other, of the vendor and of the acquirer will not be fulfilled."

⁷ Il Regolamento non indica da chi deve essere firmato il DDT o CMR ma, considerato che la documentazione indicata deve essere rilasciata da soggetti terzi rispetto al venditore e l'acquirente, si ritiene che la firma debba essere quella del vettore. Tale punto è stato, altresì, segnalato tra i dubbi nel paragrafo dedicato al Regolamento.

In alternativa (ma sempre in aggiunta alla propria dichiarazione), è possibile esibire i seguenti documenti:

1. **Almeno 1** dei seguenti documenti:
 - DDT o CMR firmato;
 - polizza di carico;
 - fattura di trasporto aereo;
 - fattura dello spedizioniere.
2. **Almeno 1** dei seguenti documenti:
 - polizza assicurativa del trasporto o documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto;
 - documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità attestanti l'arrivo dei beni;
 - ricevuta rilasciata da un depositario.

b) Spedizione o trasporto effettuato per conto dell'acquirente

I beni oggetto di cessione intracomunitaria si presumono trasportati in un altro Stato membro nel caso in cui il venditore sia in grado di esibire una **certificazione dell'acquirente che attesti che i beni sono stati spediti o trasportati per suo conto**⁸, riportante i dati identificativi, la data e luogo di arrivo dei beni, descrizione dei beni, identificazione della persona che accetta la merce all'arrivo. La certificazione deve essere consegnata al venditore entro il 10 del mese successivo alla cessione.

Inoltre, il venditore deve esibire ulteriore documentazione rilasciata da soggetti diversi tra loro e, altresì, indipendenti dal venditore stesso o dall'acquirente.

Pertanto, in aggiunta alla certificazione dell'acquirente, il venditore deve esibire **almeno 2** dei seguenti documenti:

- DDT o CMR firmato;
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo;
- fattura dello spedizioniere.

In alternativa (ma sempre in aggiunta alla certificazione dell'acquirente), è possibile esibire i seguenti documenti:

⁸ È d'obbligo segnalare che il Regolamento si esprime dicendo: *"(i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati spediti o **trasportati dall'acquirente** o da un terzo per conto dello stesso acquirente ..."*. Tuttavia, come abbiamo chiarito all'inizio del paragrafo, nei casi in cui l'acquirente organizzi il trasporto con mezzi propri non sarà mai possibile soddisfare la presunzione non si potrà mai essere in grado di esibire la documentazione indicata nel Regolamento sottoscritta da un soggetto terzo diverso dall'acquirente.

perché non vi potrà mai essere la documentazione prodotta da un soggetto terzo diverso dall'acquirente. Di tale interpretazione si può trovare conferma nelle FAQ delle note esplicative al Regolamento. Vedi nota precedente.

1. Almeno 1 dei seguenti documenti:

- DDT o CMR firmato;
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo;
- fattura dello spedizioniere.

2. Almeno 1 dei seguenti documenti:

- polizza assicurativa del trasporto o documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità attestanti l'arrivo dei beni;
- ricevuta rilasciata da un depositario.

Nonostante l'obiettivo del Regolamento sia quello di agevolare e semplificare gli scambi commerciali tra gli Stati membri, non si può negare che l'imminente entrata in vigore della disciplina sia motivo di preoccupazione per gli operatori che, sin da subito, hanno segnalato incertezze interpretative ed evidenziato le difficoltà operative connesse con l'adeguamento alla nuova disciplina. In ragione di tali criticità, si ritiene necessario che le istituzioni forniscano chiarimenti e interpretazioni del Regolamento che tengano in debita considerazione le procedure attualmente adottate a livello nazionale. Ad ogni modo, prima di entrare nel merito dei punti critici e dei dubbi concernenti il Regolamento, si ritiene opportuno ripercorre la disciplina attualmente applicabile a livello nazionale al fine di evidenziarne i profili di incompatibilità e le possibili aree di intervento.

La disciplina nazionale

In ambito nazionale la disciplina concernente le operazioni intracomunitarie è stata recepita nell'articolo 41 del Decreto Legge del 30 agosto 1993, n. 331 il quale, al pari della disciplina comunitaria, non disciplina le modalità con le quali si possa provare l'uscita dei beni dal territorio dello Stato.

Il risultato di questa assenza normativa è stato il susseguirsi di svariate pronunce, da parte dell'Amministrazione finanziaria, finalizzate a individuare la documentazione idonea a fornire la prova dell'uscita dei beni; documentazione che può essere diversa a seconda delle modalità con cui viene effettuato il trasporto, delle tecnologie utilizzate dagli operatori e dei rapporti contrattuali pattuiti tra le parti.

Prassi nazionale

Un primo importante chiarimento sul tema è stato fornito con la Risoluzione n. 345 del 2007 nel quale si elencarono, per la prima volta, alcuni dei documenti ritenuti validi al fine di dimostrare l'effettività dell'operazione intracomunitaria e l'uscita dei beni.

Il punto di partenza sono stati i documenti obbligatori ad adempiere agli obblighi fiscali. In tal senso, l'Agenzia delle Entrate chiarì, in primo luogo, la necessità di conservare, anche ai fini della prova della cessione intracomunitaria:

- la fattura non imponibile IVA ex art. 41, DL n. 331/1993;
- l'elenco Intrastat nel quale è riepilogata la suddetta cessione.

Tale documentazione, sebbene obbligatoria e fiscalmente valida a documentare una cessione intracomunitaria, non è stata ritenuta sufficiente per provare l'effettivo trasferimento dei beni nel territorio di un altro stato membro. Per tale ragione, l'Agenzia delle Entrate indicò, inoltre, la necessità di conservare:

- il documento di trasporto (CMR), firmato dal soggetto che prende in carico la merce e dal cliente UE al momento della ricezione delle merci;
- la documentazione bancaria attestante il pagamento del corrispettivo da parte del cliente UE;
- altra documentazione attestante l'impegno contrattuale tra le parti.

Il chiarimento dell'Amministrazione finanziaria ha sicuramente avuto il pregio di fornire un'elencazione più concreta dei documenti probatori da esibire per legittimare la non imponibilità IVA, tuttavia, nel documento non venne esclusa la possibilità di utilizzare documentazione alternativa, rispetto a quella elencata, purché idonea a dimostrare l'effettivo trasferimento della merce. Nonostante vi fosse stata tale apertura, la risoluzione n. 345, non ebbe l'effetto risolutivo sperato ma, anzi, fece sorgere ulteriori incertezze tra gli operatori, soprattutto per quei casi, non affrontati nel documento, in cui, i rapporti contrattuali tra le parti e le modalità con cui si svolge il trasporto, non consentivano di reperire agevolmente la documentazione elencata.

Per comprendere meglio le difficoltà rilevate, si ritiene utile inquadrare le due principali clausole di trasporto adottate dagli operatori nazionali che effettuano cessioni intracomunitarie, che possono essere:

- **Clausola “Franco destino o Franco arrivo”:** il trasporto è effettuato dal cedente o da un terzo per suo conto; egli è responsabile delle merci fino al momento dell'arrivo a destinazione.
- **Clausola “Franco fabbrica o Ex works”:** il trasporto è organizzato dal cessionario o da un terzo per suo conto; egli acquisisce la responsabilità delle merci sin dal momento della presa in carico presso il cedente.

Le principali difficoltà a fornire la prova dell'uscita dei beni segnalate dagli operatori riguardano i casi di cessioni intracomunitarie con trasporto “franco fabbrica” in quanto, nel momento in cui il cedente consegna le merci al cessionario o a un suo vettore incaricato, egli perde il controllo sulla movimentazione dei beni, pertanto, non si trova nella condizione di venire direttamente a conoscenza del momento di arrivo dei beni a destinazione. In questi casi, per il venditore è più complesso fornire la prova della cessione intracomunitaria perché non dispone del CMR e, ottenerne copia da parte del cliente in seguito all'arrivo dei beni, non si è mai dimostrato agevole.

Pertanto, bisogna osservare che le cessioni intracomunitarie con trasporto franco fabbrica sono le più frequenti tra quelle effettuate in ambito nazionale, per tale ragione, i

chiarimenti forniti dall'Agenzia nella risoluzione n. 345/2007 furono motivo di allarme per tutti gli operatori che, applicando la suddetta condizione contrattuale, non sono quasi mai in grado di esibire la documentazione richiesta dall'Amministrazione finanziaria.

In risposta a tali preoccupazioni, con la risoluzione n. 477/E del 15 dicembre 2008, l'Agenzia delle Entrate chiarì che le indicazioni fornite nel precedente documento di prassi dovessero essere intese a mero titolo esemplificativo e che si potesse fornire la prova tramite qualsiasi altro documento ritenuto idoneo a dimostrare l'uscita dei beni. Tuttavia, nemmeno in questo documento, l'Agenzia colse l'occasione per suggerire una semplificazione della procedura di prova e dettagliare la documentazione da esibire anche nei casi di cessione franco fabbrica.

Per avere ulteriori chiarimenti sul tema bisognerà attendere il 2013 quando l'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 19, analizzò il caso di una cessione intracomunitaria con clausola "franco fabbrica" nella quale il vettore gestisce il trasporto tramite dispositivi elettronici e non dispone, pertanto, di un CMR cartaceo. Oltre a evidenziare l'irrelevanza del formato (elettronico o cartaceo) in cui sono prodotti i documenti probatori, l'Agenzia focalizzò l'attenzione sull'importanza di disporre di un corollario di informazioni in grado di dimostrare il trasporto dei beni. L'intento era evidenziare che, anche in mancanza di CMR cartaceo, la prova della cessione intracomunitaria può essere fornita tramite il sistema informatico del vettore, e/o da ulteriore documentazione anche non preindividuata che consentisse, nel suo insieme, di reperire le medesime informazioni. Dal documento di prassi emerse, inoltre, un orientamento di cui, si ritiene, si debba tenere conto anche nei futuri chiarimenti che, si auspica, saranno forniti. L'Agenzia delle Entrate riconobbe che, a seconda della tipologia dell'operazione e delle modalità di trasporto adottate, possano essere necessari tempi differenti per il reperimento della suddetta documentazione, pertanto, senza stabilire delle scadenze, si limitò a suggerire agli operatori di avere **diligenza nell'acquisire e conservare la documentazione appena questa si renda disponibile**. Tale orientamento dovrebbe guidare anche le future interpretazioni operative del Regolamento, in special modo nel passaggio in cui si commentano le tempistiche per l'invio, al venditore, della certificazione di arrivo dei beni predisposta dal cliente (nel Regolamento deve avvenire entro il 10 del mese successivo la cessione). In tal senso, si dovrebbe chiarire che, al di fuori dei tempi disposti dalla presunzione del Regolamento, non vi siano comunque ragioni per disconoscere la cessione intracomunitaria non imponibile IVA, anche nei casi in cui la prova sia fornita in un momento successivo.

L'ultimo recente chiarimento, fornito sul tema della prova dell'operazione intracomunitaria, è contenuto nella risposta n. 100 dell'8 aprile 2019. Nel documento di prassi, l'istante chiede all'Agenzia delle Entrate se, indipendentemente dalla modalità in cui è organizzato il trasporto dei beni, la prova possa essere fornita mediante una dichiarazione del cessionario in cui si dà conferma dell'avvenuta ricezione delle merci. Nello specifico l'istante ritiene che la prova debba essere ritenuta valida laddove nella dichiarazione siano riportati i seguenti dati:

1. l'identificativo del committente (ossia il cessionario in fattura);
2. il riferimento della fattura di vendita;
3. il riferimento della fattura logistica (documento interno);

4. la data della fattura;
5. la data del DDT;
6. la data della destinazione delle merci, del paese di destinazione e dell'anno di ricezione delle merci stesse;
7. la seguente dichiarazione da parte del cessionario comunitario *“le merci relative alle fatture sopra indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi (es. in Gran Bretagna) nel mese di (es. gennaio 2018)”*.

L'Agenzia conferma la bontà della dichiarazione quale prova dell'uscita dei beni purché, sia compilata con tutti i dati utili a individuare i soggetti coinvolti e l'operazione effettuata e che, al contempo, si conservi la fattura di vendita e gli elenchi Intrastat (documentazione, come detto, fiscalmente obbligatoria), la documentazione bancaria e altra documentazione relativa agli impegni contrattuali tra le parti.

Il chiarimento assume particolare rilievo in quanto nel documento, l'Agenzia delle Entrate cita le disposizioni contenute nel Regolamento, confermando la conformità della propria interpretazione alle disposizioni comunitarie e, indirettamente, a nostro avviso, la possibilità di fornire la prova, tramite la descritta procedura, anche in seguito all'entrata in vigore del Regolamento.

Considerazioni sulla prassi nazionale

Dalla disamina della prassi nazionale emerge che per l'Agenzia delle Entrate, il CMR cartaceo firmato dal vettore e dal cliente comunitario destinatario della merce sia la prova più attendibile della cessione intracomunitaria. Tuttavia, nei casi in cui il venditore ha operato in “franco fabbrica”, l'Amministrazione finanziaria ritiene, altresì, valida la combinazione dei due seguenti documenti:

- i. **DDT firmato dal solo vettore** per presa in carico della merce con l'indicazione della destinazione comunitaria;
- ii. **dichiarazione del cliente comunitario** con cui attesta l'avvenuto ricevimento della merce.

Da tale documentazione, infatti, possono essere comunque riscontrate le medesime informazioni contenute nel CMR unitamente alle firme dei soggetti coinvolti nell'operazione (cedente, vettore e cessionario).

Pertanto, conformemente a quanto precisato nella Risposta n. 100 dell'8 aprile 2019, con cui l'Agenzia ha validato come prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria un insieme documentale in cui si riscontrano le sottoscrizioni dei soggetti coinvolti nell'operazione, si ritiene importante che l'Agenzia ribadisca la validità dei suddetti documenti, quale prova valida della cessione intracomunitaria, anche a seguito del 1° gennaio 2020; data di entrata in vigore delle semplificazioni contenute nel Regolamento.

Dubbi e considerazioni sul Regolamento n. 2018/1912

Nonostante l'ultimo chiarimento di prassi nazionale (risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 100 dell'8 aprile 2019) rimandi alle disposizioni contenute nel Regolamento, si ritiene che tale documento non sia adeguato e sufficiente a interpretare le disposizioni contenute nel Regolamento.

I profili critici e i dubbi interpretativi che potrebbero emergere dalla diretta applicazione delle semplificazioni contenute nel Regolamento sono numerosi, per tale ragione, si ritengono necessari ulteriori chiarimenti da parte degli organi competenti.

A tal fine si riportano di seguito alcuni dubbi emersi tra gli operatori che necessitano di chiarimenti e alcune considerazioni di merito sulle quali si auspica che vi sia una riflessione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1. Il Regolamento indica alcune condizioni al verificarsi delle quali la prova dell'uscita dei beni si considera fornita. Questo vale anche nei casi in cui tali condizioni non siano state esplicitamente contemplate o recepite in precedenti o future interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate. La disciplina nazionale, infatti, non può limitare o ostacolare l'applicazione delle presunzioni introdotte dal Regolamento.
 - Si chiede di confermare che la prova dell'uscita dei beni si considera in ogni caso soddisfatta laddove gli operatori dispongano dei documenti indicati nel Regolamento.
2. Come detto al punto precedente, il Regolamento indica alcune condizioni in presenza delle quali l'uscita dei beni si considera soddisfatta ma non esclude che l'Amministrazione nazionale possa individuare procedure alternative che, peraltro, come riportato nelle note esplicative del Regolamento, potrebbero essere anche più flessibili e semplici rispetto alle suddette presunzioni (salvo che, come detto nel punto precedente, non limitino la presunzione).
 - Si chiede di confermare la possibilità di continuare a fornire la prova tramite i mezzi alternativi individuati dai precedenti documenti di prassi nazionale.
3. Con riferimento al "documento o lettera CMR riportante la firma" (redatti da un operatore economico indipendente dal fornitore e cliente) occorrerebbe specificare a quale soggetto si riferisca tale firma. Si ritiene che la firma debba essere quella del vettore incaricato, in considerazione del fatto che i documenti indicati nel Regolamento, devono essere rilasciati da soggetti diversi dal venditore e dall'acquirente. Infatti, se la firma fosse di quest'ultimo non si potrebbe verificare la condizione di indipendenza richiesta dal Regolamento e, inoltre, si renderebbe la procedura della prova più complessa.

- Si chiede di confermare tale interpretazione anche alla luce degli obiettivi di semplificazione prefissi dal Regolamento.
 - Con riferimento ai “documenti ufficiali rilasciati dalla pubblica autorità locale del Paese di destinazione dei beni”, il Regolamento, a titolo esemplificativo, cita solo il notaio. Tuttavia, occorre rilevare che nei casi di trasporto “franco fabbrica” il reperimento di documenti attestanti l’arrivo della merce da parte della pubblica autorità del Paese di destinazione è assolutamente inattuabile, in ragione delle molteplici difficoltà incontrate dai venditori ad acquisire la dichiarazione in discorso anche semplicemente sottoscritta direttamente dal cliente comunitario.
 - Sarebbe utile ampliare l’elencazione dei soggetti al fine di facilitare l’applicazione della disposizione (es. capitaneria di porto per la cessione intracomunitaria di imbarcazioni).
4. Il Regolamento elenca, tra i documenti probatori, la ricevuta rilasciata da un depositario dei beni detenuti nello Stato di destinazione che attesti il deposito dei beni in tale Stato membro.
- Sarebbe utile specificare se per deposito si debba intendere uno spazio/magazzino di un soggetto terzo rispetto al cliente comunitario (che presuppone l’esistenza di un rapporto contrattuale di deposito) oppure un magazzino, una sede secondaria (di proprietà o in locazione) appartenente al cessionario comunitario stesso.
5. Il Regolamento elenca, tra i documenti probatori, la certificazione dell’acquirente che attesta la ricezione della merce, da consegnare al venditore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione. Non è chiaro se la certificazione debba pervenire obbligatoriamente entro tale data oppure, come si ritiene, anche in seguito purché sia stata redatta entro tale data (riportante per esempio firma elettronica che attesti la certezza della data e l’autenticità e integrità del contenuto di tale dichiarazione). Tuttavia, si segnala che, le note esplicative del Regolamento chiariscono che il termine indicato ha la mera finalità di disciplinare il comportamento dell’acquirente al fine di evitare lungaggini eccessive nella consegna dei documenti mentre non è finalizzato a limitare l’applicazione della presunzione. Ne consegue che laddove il cedente entri in possesso dei documenti oltre il termine indicato, egli potrà comunque soddisfare la presunzione.
- Si ritiene utile fornire chiarimenti sulla tempistica e confermare tale interpretazione.

Al fine di offrire ulteriori spunti sul tema, si evidenzia che ai fini IVA la cessione intracomunitaria di beni si considera effettuata al momento dell’inizio del trasporto

dei beni dal Paese del fornitore⁹, non al momento della consegna degli stessi nel Paese del cessionario UE. Ne consegue che, a titolo esemplificativo, se i beni partissero dall'Italia il 28 febbraio 2020, e la merce arrivasse a destino il 3 marzo 2020, la lettera dovrebbe essere redatta e pervenire al fornitore italiano entro il 10 marzo; i giorni a disposizione in quel caso sarebbero veramente pochi.

- Al fine di non limitare la finalità di semplificazione della presunzione del Regolamento, sarebbe utile chiarire che il termine decorre dal momento di “arrivo” a destinazione della merce.

Inoltre, al di fuori della presunzione disposta dal Regolamento, si ritiene importante confermare che la cessione intracomunitaria non possa essere contestata laddove sia fornita la prova anche se in tempi più lunghi, purché vi sia diligenza dell'operatore nel reperire i documenti appena si rendano disponibili.

In tal senso, sarebbe utile confermare la prassi attualmente in vigore che non tiene conto di alcun termine relativo all'effettuazione della richiesta da parte del cedente e del ritorno della risposta da parte del cessionario comunitario.

Caso: Al riguardo, a titolo esemplificativo, si segnala la particolare casistica in cui il cessionario comunitario è un “gruppo di acquisto”, a cui si intesta la fattura di vendita mentre la merce arriva direttamente all'azienda consorziata che ha effettuato direttamente l'ordine di acquisto.

In tal caso la dichiarazione dovrebbe essere rilasciata dal “gruppo di acquisto” in quanto cessionario e soggetto compilatore dell'elenco Intrastat.

Il gruppo d'acquisto (generalmente restio a fornire la dichiarazione in commento) avrebbe comunque bisogno di un determinato periodo di tempo, più o meno lungo, per compiere le dovute verifiche presso l'azienda consorziata destinataria sua cliente.

6. Il Regolamento indica che la certificazione dell'acquirente deve riportare l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente. Si ritiene che la dichiarazione del cessionario UE debba riportare i dati anagrafici (nome e cognome) della persona fisica che ha formalmente preso atto della consegna dei beni (es. magazziniere, custode, personale addetto alla reception, etc.), indipendentemente dal fatto che esista un CMR firmato per ricevuta da altro soggetto.

- Sarebbe utile confermare tale interpretazione.

⁹ Articolo 39 del DL n. 331/93

Sintesi e conclusioni

Nella tabella si riporta, rispetto le varie tipologie di trasporto che caratterizzano le operazioni intracomunitarie, la disciplina nazionale e comunitaria applicabile per fornire la prova dell'uscita dei beni.

La finalità è individuare i casi che ancora oggi presentano profili critici al fine di stimolare ulteriori semplificazioni e/o chiarimenti.

	Regolamento n. 2018/1912	Prassi nazionale (Ris. 345/2007 – 477/2008 – 19/2013 – Risposta n. 100/2019)
Trasporto con mezzi propri del cedente	Non applicabile	Semplice applicazione (Fattura/intrastat/ DDT o CMR firmato/ doc. bancaria/contratti)
Trasporto per conto del cedente	Applicabile (Dichiarazione propria + 2 documenti di soggetti terzi con i quali si ha rapporto diretto)	Semplice applicazione (Fattura/intrastat/ DDT o CMR firmato/ doc. bancaria/contratti)
Trasporto con mezzi propri del cessionario	Non applicabile	Non sempre di facile applicazione La dichiarazione indicata nella risposta n. 100/2019 semplifica la prova
Trasporto per conto del cessionario	Difficile applicazione (Certificazione dell'acquirente + 2 documenti di soggetti terzi con i quali NON si ha rapporto diretto)	Non sempre di facile applicazione La dichiarazione indicata nella risposta n. 100/2019 semplifica la prova

Dalla tabella emerge chiaramente che le cessioni franco fabbrica, in cui il trasporto è affidato al cessionario o a un soggetto terzo per suo conto, continuano a essere quelle che presentano i maggiori profili di criticità, in quanto anche la documentazione indicata nel Regolamento non appare di immediata reperibilità.

Per tale ragione si ritiene che la pubblicazione di un documento di interpretazione delle disposizioni del Regolamento possa essere un'occasione valida anche per fornire ulteriori indicazioni sui comportamenti da tenere nei casi non contemplati dalle presunzioni. In questo modo si consentirebbe di completare internamente il processo di semplificazione avviato a livello europeo e, al contempo, di risolvere finalmente il frequente contraddittorio connesso con l'annosa questione della prova della cessione intracomunitaria con clausola franco fabbrica.

Proposta interpretativa

Si ipotizza di seguito una semplificazione per fornire la prova della cessione intracomunitaria che si prefigge di semplificare, in special modo, la procedura nei casi di casi di trasporto “franco fabbrica”¹⁰.

La vera semplificazione auspicata dagli operatori si potrebbe ottenere disponendo che per fornire la prova dell’uscita dei beni possa essere sufficiente l'utilizzo anche di una sola prova documentale con un contenuto minimo semplificato.

In tal senso il cedente potrebbe fornire la prova tramite una **dichiarazione del cessionario comunitario** che, su apposita richiesta del cedente, attesti che le merci sono arrivate a destinazione. La dichiarazione dovrebbe riportare le informazioni sufficienti per identificare l’operazione, quindi l’identificativo delle parti, il numero e la data della fattura di vendita (dalla quale si può risalire anche ai documenti di trasporto e alla natura e quantità dei beni venduti) e l’attestazione dell’arrivo della merce a destinazione.

Inoltre, al fine di addivenire a una vera e propria semplificazione si ritiene che, a differenza di quanto indicato nel Regolamento, non dovrebbe essere imposta una tempistica entro la quale debba essere reperita la suddetta dichiarazione.

Accade sovente, infatti, che il vettore incaricato di provvedere al trasporto dal cessionario comunitario attenda la messa a disposizione di più ordini di venditori diversi prima di iniziare il trasporto, quindi la merce potrebbe arrivare a destinazione con tempi più o meno lunghi e non sempre programmabili dal cedente. Inoltre, risulta estremamente difficile, e in molti casi impossibile, gestire l’iter di acquisizione delle dichiarazioni dei cessionari per ogni singola operazione di cessione intracomunitaria.

Per tali ragioni si suggerisce che l’Agenzia delle Entrate definisca la possibilità di reperire la documentazione necessaria a fornire la prova per ogni singola operazione oppure scegliendo, nell’arco del periodo d’imposta, una periodicità (mensile, trimestrale, semestrale o annuale) a cui riferire le operazioni oggetto della richiesta di ricevimento della merce al cessionario, al fine di ottimizzare e semplificare i rapporti tra le parti e consentire al cedente di stabilire la soluzione temporale più congrua rispetto alle proprie peculiarità gestionali (es. numero delle operazioni comunitarie poste in essere, numerosità e composizione del proprio parco clienti, etc.). Si ritiene, infatti, rispetto alla tempistica, sia più rilevante che le dichiarazioni reperite contengano tutti i riferimenti necessari a risalire a ogni singola operazione da certificare (numero e data della fattura). Così facendo si evita un aggravio amministrativo e gestionale per gli operatori coinvolti senza incidere sugli elementi sostanziali della prova cessione intracomunitaria.

¹⁰ Si ritiene che la semplificazione proposta possa aumentare il numero di risposte provenienti dai clienti comunitari che, attualmente, ci risulta coprano solamente il 30% delle richieste inviate dal venditore.

Tale soluzione potrebbe consentire alle imprese di poter gestire l'onere della prova con maggiore flessibilità potendo optare per questo documento unico oppure, qualora lo ritengano più agevole, acquisendo documentazione ulteriore, in conformità con quanto avallato dall'Amministrazione nella citata Prassi.

Ne consegue che gli operatori che effettuano cessioni intracomunitarie potranno altresì fornire la prova dell'uscita dei beni dal territorio nazionale tramite il seguente quadro documentale:

- DDT firmato dal vettore per presa in carico della merce;
- fattura di vendita;
- documentazione bancaria attestante il pagamento dell'operazione
- elenco Intrastat che riporta l'operazione di cessione intracomunitaria;

Infine, un ulteriore elemento che concerne le cessioni intracomunitarie con trasporto "franco fabbrica" riguarda la responsabilità in capo al cedente. Sebbene egli sia il soggetto titolato a fornire la prova dell'uscita dei beni non si può ignorare che la procedura è strettamente dipendente dal comportamento attivo e collaborativo del proprio cliente comunitario.

Per tale ragione, si ritiene importante individuare una procedura per fornire la prova che, se messo in atto dal cedente, sia ritenuta idonea e sufficiente per avvalorare, nei confronti dell'autorità fiscale in sede di verifica, l'affidamento e la "buona fede" del cedente nell'ambito della cessione intracomunitaria e, quindi, la legittimità del trattamento IVA applicato.

Nello specifico, si dovrebbe stabilire che il soggetto che effettua una cessione intracomunitaria non può essere sanzionabile per la mancata applicazione dell'imposta nel caso in cui adempia agli obblighi di emissione dei documenti fiscali ed extrafiscali e dimostri di essersi correttamente attivato per reperire la documentazione comprovante l'operazione intracomunitaria, di aver inviato la richiesta della dichiarazione di arrivo della merce al cessionario e di aver esperito un'eventuale azione di sollecito in caso di mancata risposta.