

Le vendite a distanza del vino nell'UE e i connessi profili Iva e accise

di Silvio Rivetti – dottore in legge

Alberto Tealdi – dottore commercialista e revisore legale

Paragrafo

La fiscalità indiretta delle operazioni di vendita a distanza del vino, ai consumatori privati siti in Stati membri UE (ove, per vendita a distanza, s'intende la cessione dei beni con spedizione o trasporto da parte del fornitore o per suo conto), non si definisce soltanto in relazione alle regole tributarie generali (specificamente in punto Iva); ma anche alla luce di norme di eccezione, che entrano in gioco per effetto dell'imponibilità ad accisa del bene compravenduto.

Le accise esprimono una forma di imposizione di evidente specificità, atteso che essa esercita pressione direttamente sull'attività di produzione di beni determinati, assunti come particolarmente significativi (si pensi ai prodotti energetici, ai tabacchi, all'alcol): e proprio l'esigenza di presidiare l'imposizione di tali settori strategici, per le implicazioni non solo economiche ma anche d'impatto sociale che tale presidio comporta, giustificano la previsione di regime di eccezione per la circolazione intracomunitaria di beni soggetti ad accisa come il vino, rispetto alla circolazione dei beni ordinari.

Nella trattazione che segue, non mancherà occasione di sottolineare come il rango "autoritativo" tipico della disciplina delle accise abbia comportato l'innesto, nel più generale contesto eurounitario di libera circolazione delle merci, di norme e istituti di schietto carattere doganalistico, d'ispirazione differente rispetto alle regole del mercato unico.

Ciò è stato realizzato mediante il coordinamento della disciplina delle accise con quella generale in materia di Iva: innanzitutto a livello comunitario, stante la comune fonte normativa di rango unionale di entrambi i tributi (la Direttiva 2006/112/CE, per l'Iva e la Direttiva 2008/118/CE per le accise); e, in secondo luogo, a livello della disciplina nazionale, che è coerente traslazione delle norme europee (si pensi, al riguardo, al D.P.R. 633/1972 e al D.L. 331/1993, per quanto concerne l'Iva; nonché al Testo unico accise (Tua), approvato con il D.Lgs. 504/1995; tenendo fermo che, in alcuni casi, le norme nazionali richiedono una più puntuale riconduzione ai principi unionali, rispetto a quanto emerge dal tenore letterale delle stesse, come si vedrà appresso).

Il quadro generale. La circolazione del vino in ambito UE in regime sospensivo accise

La vendita a distanza del vino a consumatori finali in ambito UE va dunque inquadrata, in sintesi, come un'eccezione alla disciplina comunitaria generale dell'Iva, per la quale le operazioni di cessione intracomunitarie di beni "B2C" dovrebbero considerarsi effettuate nel Paese di partenza (articoli [33](#) e [34](#), Direttiva 2006/112/CE).

Nel caso del vino, invece, per le vendite a distanza dei beni soggetti ad accisa a consumatori finali, l'operazione deve considerarsi effettuata nel Paese di arrivo.

Da ciò conseguirà l'applicazione, alle vendite a distanza del vino in ambito comunitario, tanto dell'Iva, quanto delle accise, proprie del Paese di destino: e questo in coerenza al principio di fondo, per cui le imposte connesse al consumo dei beni devono incidere, in concreto, sull'effettivo consumatore finale: e dunque assumere rilievo nel Paese di effettiva immissione in consumo dei beni stessi.

Sul piano normativo nazionale, il meccanismo è recepito all'[articolo 41](#), comma 1, lettera b), D.L. 331/1993, in termini di non imponibilità Iva, in Italia, delle cessioni in parola.

Tuttavia, va rimarcato che la norma italiana citata non rende omaggio, nella sua formulazione letterale, alla chiarezza della disposizione comunitaria. L'articolo 41, D.L. 331/1993, dispone infatti che devono considerarsi non imponibili, testualmente, le sole cessioni a distanza di "*beni diversi da quelli soggetti ad accisa*": dal che sembra, implicitamente, che dal regime di non imponibilità in Italia siano esclusi proprio il caso della vendita a distanza dei beni sottoposti ad accisa, come il vino, in evidente contrasto con l'articolo 33, Direttiva 112/2006/CE.

Va da sé che la norma nazionale in parola non può leggersi in disaccordo rispetto a quella comunitaria: come opportunamente rilevato dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, per la quale:

"... per i beni soggetti ad accisa, il luogo di tassazione va sempre individuato nel Paese di destinazione, quando il trasporto è effettuato dal fornitore o per suo conto. Al contrario, se il trasporto viene effettuato dall'acquirente, torna di applicazione il criterio generale di cui all'articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972, con conseguente tassazione nel Paese di origine"¹.

Non può quindi dubitarsi che la vendita a distanza di prodotti soggetti ad accisa a consumatori UE rientri nella non imponibilità Iva ex articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993 (senza che assumano rilievo, in questo caso, le soglie di corrispettivi annui previste invece per i prodotti non soggetti ad accisa). A

¹ Cfr. [consulenza giuridica n. 954-72/2012](#), prot. n. 20462/2013 e [circolare n. 20/E/2006](#) la quale ha il merito di ricordare il concetto di fondo per cui, se il trasporto all'acquirente in altro Stato membro è eseguito dal cedente, esso si configura come accessorio rispetto all'operazione principale di cessione e risulta quindi "assorbito" in essa.

tale riguardo, la fattura andrà emessa nei confronti del cliente finale, con la dicitura “*operazione non imponibile articolo 41/1/b, D.L. 331/1993*”. Ai fini degli adempimenti Iva, sarà necessario identificarsi nel Paese comunitario di destino, direttamente o a mezzo di rappresentante Iva; e l’Iva estera andrà calcolata includendo, nella base imponibile, l’accisa dovuta nel Paese di destino stesso.

Dal punto di vista delle accise, poiché si è detto che all’operazione troveranno applicazione le accise in vigore nel Paese di destino, sarà necessario spedire il vino in regime sospensivo (ex [articolo 1](#), comma 2, lettera g), D.Lgs. 504/1995) potendosi fare ricorso a 2 modalità alternative: o effettuando la spedizione direttamente al cliente, consumatore finale, previa sosta tecnica presso un deposito fiscale o un destinatario registrato, del Paese di destino; oppure realizzando uno “stoccaggio” preventivo di vino presso un deposito fiscale, sempre sito nel Paese di destino, da incaricare volta per volta di consegnare la merce agli acquirenti locali, mano a mano che essi procedono ai relativi acquisti. Nel primo caso, la spedizione diretta al consumatore UE (previa sosta tecnica presso il deposito fiscale o il destinatario registrato di tale Paese) presuppone, evidentemente, la gestione di quantità per ordini di un certo rilievo; e implica l’emissione della documentazione rilevante ai fini accise ovvero il documento amministrativo elettronico e-AD o il documento MVV (*Mouvement des produits VitiVinicoles* ex Regolamento 314/2012/UE: documento obbligatorio per la circolazione nazionale del prodotto vitivinicolo e utilizzato altresì dai piccoli produttori – dalla produzione annua inferiore a 1.000 ettolitri, determinata con riferimento alla produzione media dell’ultimo quinquennio dell’azienda agricola – per le spedizioni intracomunitarie di prodotto imbottigliato o sfuso); e quindi l’assolvimento delle accise estere nel Paese di destinazione.

Nel secondo caso, invece, l’allestimento di uno *stock* “preventivo” di merce nel Paese di destino, con spedizione del vino al deposito fiscale o al destinatario registrato del Paese UE, implica l’utilizzo continuativo di una piattaforma logistica strutturata (oltre a una posizione fiscale locale), che andrà incaricata volta per volta di procedere alla consegna ai clienti/consumatori locali del vino, una volta che essi l’abbiano acquistato, ad esempio ricorrendo a siti *internet*. Anche in questo caso, il vino potrà essere spedito in regime di sospensione d’imposta, previa emissione di un documento amministrativo elettronico e-AD o un documento MVV (per i piccoli produttori, come specificato *supra*). Ai fini Iva, l’operazione vedrà invece l’emissione di 2 fatture:

- la prima, da emettersi a cura della posizione Iva italiana del soggetto cedente a favore della propria posizione Iva del Paese di destino, al costo, con la dicitura “*operazione non imponibile ai sensi dell’articolo 41, D.L. 331/1993*” ed espletando la procedura di cessione intracomunitaria;

- la seconda, da emettersi, a fronte dell'incarico all'operatore logistico di spedire il prodotto al cliente, dalla posizione Iva del cedente italiano nel Paese di destino, a favore del cliente/consumatore finale, gravata dell'Iva del Paese di destino e dalla base imponibile comprensiva dell'eventuale accisa locale. Nel transito intracomunitario del vino, è bene comunque ribadire che il soggetto destinatario della merce nel Paese di destino, prima dell'acquirente/consumatore finale, deve sempre essere un soggetto autorizzato a ricevere il prodotto in regime di sospensione d'accisa: e, quindi, un depositario autorizzato dalle Autorità dei Paesi membri interessati, o un destinatario registrato, anche occasionale, sempre secondo le norme applicabili nel Paese interessato. La presenza dell'autorizzazione/licenza, il cui rilascio spetta usualmente a uffici doganali, ribadisce il carattere specificamente autoritativo della disciplina delle accise, che di fatto delimita la circolazione dei beni sottoposti al tributo in una sorta di "circolo chiuso", soggetto a regole e controlli tipicamente doganali, ancora attivi pur nell'ambito di un'Unione Europea connotata da libertà di movimento di persone, merci, servizi e capitali.

A riprova dei concetti sopra esposti, la circolazione dei beni soggetti ad accisa in regime sospensivo presuppone la prestazione di una cauzione, da parte del depositario autorizzato mittente, anche in solido con il trasportatore o con il destinatario o con il proprietario della merce, a garanzia del pagamento dell'accisa sui prodotti trasportati, nella misura del 10% dell'imposta gravante ([articolo 6](#), comma 2, TUA). Per la circolazione dei prodotti in ambito UE, il D.M. 13 gennaio 1994 ha stabilito che, nel caso in cui l'aliquota nazionale sia zero, la cauzione sarà rapportata al 10% dell'accisa gravante nel Paese di destino. Il depositario autorizzato è tenuto a contabilizzare un conto a scalare della garanzia; e questa viene "impegnata" per un dato importo, al momento dell'emissione dell'e-AD, per poi essere riaccreditata sul conto ("svincolata"), a seguito dell'inserimento nel sistema informatizzato comunitario EMCS del rapporto di ricezione telematico dell'e-AD, che "chiude" ("appura") il circuito del trasposto/transito in regime sospensivo; e ne attesta la fuoriuscita del bene in direzione dell'immissione in consumo. Può essere utile ricordare che la cauzione può essere prestata in danaro (numerario), titoli di Stato, con fidejussione bancaria o polizza assicurativa (e allora deve essere depositata presso l'ufficio doganale, competente anche per il successivo svincolo). Il piccolo produttore ne è esonerato.

La spedizione del vino ad accisa italiana assolta, a mezzo di rappresentante fiscale accise del Paese di destino

Diverso invece è il caso della vendita a distanza, con spedizione del vino italiano in ambito UE, di vino che è già stato "impresso in consumo" in Italia e quindi è già connotato da un'accisa italiana assolta. La casistica ricorre, tipicamente, in capo al deposito commerciale di prodotti alcolici in Italia, che,

acquistato il vino, intende rivenderlo ad acquirenti di altro Paese UE. La fattispecie è disciplinata dall'[articolo 36](#), Direttiva 2008/118/CE (e specularmente dell'[articolo 10-bis](#), Tua), per il quale i prodotti sottoposti ad accisa già immessi in consumo in uno Stato membro, acquistati da un privato di altro Paese UE, e spediti o trasportati in un altro Stato membro direttamente o indirettamente dal venditore o per suo conto, sono sottoposti ad accisa nello Stato membro di destinazione (con esigibilità del tributo nello Stato membro di destinazione solo al momento della consegna).

Il debitore dell'accisa dovuta nello Stato UE di destinazione resta, per legge, il cedente/venditore del vino; ma questi può avvalersi (se tale Stato lo ammette) di un rappresentante fiscale, stabilito localmente. In ogni caso, lo speditore sarà tenuto a prestare cauzione, a garanzia del pagamento dell'accisa dovuta nello Stato di destinazione (mentre, formalmente, l'accisa dovuta nel proprio Stato membro sarebbe rimborsabile, a favore del cedente, non essendo più detto Paese quello di effettiva immissione in consumo del bene. In Italia, comunque e come già detto, l'aliquota d'accisa sul vino è pari a zero). La cauzione dovrebbe coincidere con il 100% dell'accisa dovuta nel Paese di destino: ma potrebbe essere utile verificare, con l'ufficio doganale nazionale competente, se tale obbligo possa essere evitato, a fronte della dimostrazione di avere già prestato garanzia nel Paese di destino.

Non circolando in regime di sospensione d'imposta, la merce potrà essere scortata dal semplice DAS (documento di accompagnamento semplificato) di cui agli articoli [9](#) e [10](#), D.M. 210/1996. Esso si compone di 3 esemplari, per lo speditore, per il destinatario, e quello da rinviare allo speditore per l'appuramento (e in tale meccanismo si colgono ancora gli echi della risalente disciplina afferente alla necessità di acquisire, da parte del cedente, la terza copia cartacea del DAA, ai fini dell'appuramento della circolazione in sospensione d'imposta; e di tutti gli affanni a ciò connessi).

Ai fini dell'Iva, il cedente dovrà emettere fattura nei confronti del cliente finale con dicitura *“operazione non imponibile articolo 41/1/b, D.L. 331/1993”*; e l'Iva del Paese di destino andrà calcolata includendo, nella base imponibile, l'accisa ivi dovuta.

Le prove alternative

Il regime di non imponibilità Iva della cessione intracomunitaria del vino deve soggiacere al rispetto di ulteriori requisiti, rispetto ai beni comuni. Come detto, la circolazione del vino in regime sospensivo da accisa, in ambito comunitario, implica la relazione con istituti doganalistici (documenti di accompagnamento, appuramento del regime di sospensione d'accisa) che coinvolgono Autorità pubbliche, cioè doganali. Tale circolazione avviene in un circuito chiuso tra depositi fiscali o comunque soggetti autorizzati, nel rispetto di formalità di stampo doganale e sotto la sorveglianza di Autorità

pubbliche. Le verifiche sulla terza copia del DAA cartaceo appartengono, per fortuna, al passato, ma la sostituzione di tale sistema con il documento elettronico e-AD nulla toglie alla rilevanza del tema e dei principi a esso sottesi. In caso di irregolarità sul versante delle accise, infatti, il regime di non imponibilità in Italia dell'operazione viene meno e l'Agenzia delle entrate è titolata a recuperare l'Iva nazionale.

Stando alle norme, il tema delle cessioni intracomunitarie di vino è delineato dall'[articolo 41](#), D.L. 331/1993, per il quale:

“le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformità degli articoli 6 e 8 del presente decreto...”.

Premesso che l'[articolo 6](#), D.L. 331/1993 ora è l'[articolo 6](#), D.Lgs. 504/1995, rubricato “*Circolazione in regime sospensivo di prodotti sottoposti ad accisa*”; e che l'[articolo 8](#), D.L. 331/1993 ora è l'[articolo 8](#), D.Lgs. 504/1995, rubricato “*Destinatario registrato*”; sul tema, è da sottolineare la presa di posizione, risalente ma nei principi ancora fortemente attuale, della [circolare n. 13/1994](#), secondo la quale spetta all'Erario nazionale il recupero dell'Iva italiana, afferente alle cessioni in UE di beni soggetti ad accisa, se il loro trasporto o spedizione non sono eseguiti nel rispetto delle modalità previste dalla normativa sulle accise.

Per evitare inattesi recuperi, dunque, può essere opportuno tracciare un quadro del tema delle prove alternative che il cedente può esibire alle Autorità nazionali, attestanti l'arrivo nel Paese di destino del vino, in alternativa rispetto agli ordinari documenti di chiusura del “circuitto chiuso” di matrice doganale, sopra descritto.

Per i beni spediti in sospensione di accisa da deposito fiscale italiano, per il depositario cedente e mittente, la prova di arrivo della merce a destino è costituita dalla nota di ricevimento informatizzata. La disciplina della prova è analoga alle cessioni all'esportazione ed è rinvenibile nello stesso [articolo 28](#), Direttiva 2008/118/CE, per cui: “... la nota di ricevimento di cui all'articolo 24, § 1 [e non la nota di esportazione ex articolo 25 NdA] attesta la conclusione di una circolazione di prodotti sottoposti ad accisa”. La norma precisa altresì che, in assenza della nota di ricevimento, la prova della conclusione della circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione può essere fornita anche mediante un visto delle Autorità competenti, dello Stato membro di destinazione, che attesti che i prodotti sottoposti ad accisa spediti hanno raggiunto la loro destinazione.

Da questo punto di vista, la documentazione presentata dal soggetto destinatario, autorizzato dalle Autorità del Paese membro di destino, contenente gli stessi dati della nota di ricevimento, potrebbe rappresentare un elemento di prova appropriato ai fini dell'attestazione di arrivo e dunque di

“immissione in consumo” del bene nel Paese medesimo. Tuttavia, la valutazione del rilievo probatorio della documentazione proveniente tra le parti private, coinvolte nell’operazione, è sempre rimessa all’Autorità pubblica del Paese del cedente, che potrebbe ritenere detti documenti insufficienti, in assenza di una forma di validazione da parte di un’autorità doganale del Paese di asserita destinazione delle merci (e questo, ai sensi dell’[articolo 6](#), D.Lgs. 504/1995). Ricordiamo infatti che la connotazione doganalistica della materia presuppone, sempre e comunque, il coinvolgimento degli uffici doganali come controllori della correttezza delle operazioni di spedizione dei beni sottoposti ad accisa, qui in esame.

Sarebbe opportuno, in ogni caso, conservare ed esibire documentazione di provenienza latamente terza, come quella generata dallo spedizioniere. Quest’ultimo, infatti, seppure parte privata, è figura più neutrale rispetto ai soggetti depositari, cedenti e ricevitori la merce.

Quanto poi al vino spedito in UE a cura del piccolo produttore, allora esso potrà provare l’intervenuta cessione intracomunitaria con i documenti di trasporto e la fattura del trasportatore. In caso invece di cessione EXW o FCA località italiana, il piccolo produttore dovrà procurarsi la prova di arrivo della merce a destino mediante ritorno di copia del documento MVV con timbro e firma del destinatario.

Negli anni, la prassi dell’Agenzia delle entrate ha dispiegato una sempre maggiore, per quanto cauta, apertura verso il tema delle prove alternative dell’avvenuto arrivo delle merci nel Paese UE: ma pur sempre nel contesto delle spedizioni dei beni “ordinari”, vale a dire non soggetti ad accisa. Si pensi alla [risoluzione n. 345/E/2007](#), che ha ammesso come prove alternative dell’avvenuta consegna nel Paese comunitario la fattura di vendita all’acquirente comunitario ex [articolo 41](#), D.L. 331/1993; gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate; il documento di trasporto CMR firmato dal trasportatore e dal destinatario per ricevuta; la rimessa bancaria del pagamento della merce; o alla [risoluzione n. 477/E/2008](#), che, come ulteriore passo avanti, nei casi in cui il cedente non sia in grado di esibire il documento di trasporto CMR, ha ammesso qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro. Ancora più accondiscendente risulta la [risoluzione n. 19/E/2013](#), che ha ammesso il CMR elettronico quale mezzo di prova idoneo a dimostrare l’uscita della merce dal territorio nazionale, così come un insieme di documenti che evidenzino le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme dei soggetti cedente, vettore e cessionario (è stato ammesso anche l’utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato e ha raggiunto il territorio di un altro Stato membro). Nello stesso senso, [la risoluzione n. 71/E/2014](#) ha concluso che:

“la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente”.

Tuttavia, resta fermo che, per i beni sottoposti ad accisa, è dubitabile che la mera documentazione formata tra le sole parti private, protagoniste dell'operazione, assuma il medesimo valore che le è riconosciuto nei casi di cui agli atti di prassi menzionati.

Anzi, la [circolare n. 46/E/2005](#), resa proprio in tema di cessioni intracomunitarie in ambito accise, attesta che l'accettazione di tali prove alternative è comunque soggetta “*per i movimenti intracomunitari, alla validazione da parte dello Stato membro di destinazione, con la dichiarazione che i prodotti sottoposti ad accisa spediti hanno effettivamente raggiunto la destinazione prevista*”: in questo modo confermando l'impostazione pubblicistico/doganalistica, secondo cui solo l'intervento dell'Autorità pubblica, eventualmente in funzione supplente, può attestare la regolarità della circolazione dei beni soggetti ad accisa.

Da questo punto di vista, pare estremamente utile il contributo che può essere desunto, sul tema, dal Regolamento 2018/1912/UE, modificante il Regolamento di esecuzione UE 282/2011 in tema Iva, per effetto del cui articolo 45-bis è ora da presumersi che i beni siano stati spediti dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione comunitaria, in presenza di una combinazione di documenti commerciali, puntualmente descritti dalla norma, provenienti sia dalle parti private sia da soggetti indipendenti.

Resta tuttavia confermato, da parte della disposizione comunitaria, che l'Autorità fiscale nazionale di competenza può refutare la presunzione di cui sopra: e il caso in esame, della vendita del vino a distanza in ambito UE, potrebbe proprio essere la situazione tipo in cui un'Autorità fiscale nazionale, in attesa di una “validazione” doganale di altro Paese membro, potrebbe nel frattempo disattendere gli sforzi dei contribuenti, di dimostrare l'intervenuto trasporto in UE del vino ceduto.

Il Regolamento UE recante l'elenco delle prove alternative rilevanti ai fini della non imponibilità Iva delle cessioni intracomunitarie dei beni, obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, si applica a decorrere dal 1° gennaio 2020. Da qui in avanti, dunque, il quadro di riferimento del tema in esame potrà delinearsi con maggiore chiarezza.

SCHEDA DI SINTESI

La circolazione del vino in ambito UE ha un regime di eccezione, anche in punto Iva, essendo un bene sottoposto ad accisa.



Vendita a distanza: cessione a consumatori finali privati in ambito UE con trasporto a cura del fornitore.



La vendita a distanza a consumatori finali in ambito UE, in deroga alle norme generali Iva, va considerata effettuata nel Paese di arrivo sia ai fini Iva che accise.



Le cessioni, per essere in sospensione di accisa, devono transitare per un deposito autorizzato in tale Paese.