

IVA

Scambi intracomunitari alla prova della prassi interna

di Luca Caramaschi

Con un [precedente contributo](#) abbiamo osservato, con riferimento alle nuove disposizioni introdotte dal **Regolamento 2018/1912/UE** del 4.12.2019 nel nuovo [articolo 45-bis](#) [Regolamento di esecuzione n. 282/2011](#), che, laddove le stesse non possano trovare applicazione (in quanto il fornitore non riesca ad acquisire la **documentazione** espressamente elencata in esse), **resta comunque possibile “ricorrere” alle indicazioni già fornite in passato** sul tema dall'**Amministrazione finanziaria** nazionale.

Accanto alla descritta ipotesi ve n'è però un'altra non meno importante.

Infatti, abbiamo in precedenza osservato (il riferimento è sempre al [precedente contributo](#) con il quale abbiamo descritto le novità **decorrenti dal 1° gennaio 2020**) come la documentazione sufficiente a fornire una **presunzione “relativa”** di trasferimento dei beni da uno Stato membro all'altro, nelle ipotesi descritte dal richiamato articolo 45-bis, debba essere **rilasciata da parti diverse dal venditore o dall'acquirente**.

Tale situazione, ovviamente, sussiste nella misura in cui il trasporto o la spedizione vengano affidati a soggetti terzi per conto dei predetti soggetti, ma non anche nel caso in cui il trasporto o la spedizione avvengano **direttamente** con mezzi propri del cedente piuttosto che del cessionario (caso, quest'ultimo, assai delicato ai fini della individuazione della “prova” dello **scambio intracomunitario**).

Di questa situazione sembra esserne pienamente cosciente la Commissione europea la quale, in occasione delle **note esplicative** alle descritte novità riguardanti gli **scambi intracomunitari** (le cosiddette “*explanatory notes*”), ha proprio chiarito che, se il cedente o il cessionario effettuano il trasporto dei beni utilizzando un **proprio mezzo di locomozione, la cessione intracomunitaria non può essere provata** in base al richiamato **articolo 45-bis** di recente introduzione ed **efficace dal 1° gennaio 2020**.

Spetterà in questo caso al **soggetto cedente** dimostrare, secondo modalità ritenute idonee dalle autorità nazionali, che le condizioni per il riconoscimento dell'operazione quale **scambio intracomunitario** risultino pienamente soddisfatte.

Come osservato da **Assonime nella circolare n. 29 del 19 dicembre scorso** questa impostazione, già adottata da Paesi membri dell'Unione come Austria e Germania, dovrebbe essere confermata anche dall'Italia attraverso, appunto, le **Linee Guida che il Dipartimento fiscale delle finanze dovrebbe emanare** in adesione ai contenuti delle citate “*explanatory notes*”.

Vediamo, pertanto, quali sono le principali indicazioni fornite dalla **prassi nazionale** e ritenute – anche dopo l'avvento delle “**presunzioni**” contenute nel nuovo [articolo 45-bis Regolamento 282/2011](#) – sufficienti a dimostrare l'avvenuta esecuzione di uno **scambio intracomunitario**.

Un primo documento di prassi nel quale l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in merito alla prova delle cessioni intracomunitarie è la [risoluzione 345/E del 28.11.2007](#).

In essa si afferma, confermando la soluzione proposta dal contribuente istante, che, al fine di **dimostrare l'avvenuta spedizione di merci** in altro Paese comunitario occorre **conservare**, entro i limiti temporali dell'attività di accertamento previsti in materia di Iva dall'[articolo 57 D.P.R. 633/1972](#):

- la **fattura di vendita all'acquirente comunitario** emessa ai sensi dell'[articolo 41 D.L. 331/1993](#);
- gli **elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate**;
- un **documento di trasporto “CMR”** firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta;
- la **rimessa bancaria** dell'acquirente relativa al pagamento della merce.

Il medesimo documento di prassi precisa, inoltre, che ai fini della **dimostrazione dell'invio dei beni in altro Stato membro** da parte del cedente, “*può costituire idonea prova l'esibizione del documento di trasporto, da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario*”.

Successivamente, con la [risoluzione 477/E/2008](#) l'Agenzia, a dimostrazione di una certa apertura circa la produzione dei mezzi di prova degli **scambi intracomunitari**, ha precisato (con riferimento soprattutto al caso delle **cessioni “franco fabbrica”**, nelle quali il cedente nazionale che si limita a consegnare i prodotti al vettore incaricato dal proprio cliente **difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata** dal destinatario per ricevuta) che la prova dello scambio intracomunitario può essere fornita con **qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro**.

Non necessariamente, quindi, con il cosiddetto **CRM** e cioè la **lettera di vettura internazionale**, che rappresenta **solo uno degli strumenti (certamente il principale)** idonei a **dimostrare l'avvenuto trasferimento della merce** da uno Stato membro all'altro.

Tra gli altri documenti ritenuti idonei a provare lo **scambio intracomunitario**, come osservato da **Assonime nella circolare n. 41 del 2008**, dovrebbero rientrarvi anche tutti i documenti riconosciuti dall'Agenzia delle Dogane (si veda la [circolare n. 75/D dell'11.2.2002](#)) come utili a dimostrare l'avvenuta esportazione di un bene.

Ciò in quanto gli stessi – anorché finalizzati alla **prova dell'esportazione** di cui all'**articolo 8 D.P.R. 633/1972** - sono comunque in grado di **dimostrare la spedizione e l'arrivo a destino** dei

beni.

Si tratta delle **lettere di credito**, dei certificati di assicurazione, dei certificati di controllo, della certificazione sanitaria.

Sempre con riferimento alla prova dell'avvenuta **cessione intracomunitaria** di cui all'[articolo 41 D.L. 331/1993](#), con particolare riguardo alla clausola “franco fabbrica”, si è pronunciata l’Agenzia con la [risoluzione 19/E/2013](#).

In tale documento si analizza la fattispecie del cosiddetto **“CMR elettronico”**, firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario, e messo a disposizione in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore.

Documento che, tuttavia, non presenta le **caratteristiche dei documenti elettronici di cui al D.Lgs. 52/2004**, poiché **privò di riferimento temporale e sottoscrizione elettronica**.

Nel richiamato documento di prassi, pertanto, l’Agenzia conferma che il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l’uscita della merce dal territorio nazionale, così come costituisce un **mezzo di prova, equivalente al CMR cartaceo**, un insieme di documenti dal quale si possono ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario).

Tra questi, precisa la [risoluzione 19/E/2013](#), risulta ammissibile anche l’utilizzo delle **informazioni tratte dal sistema informatico del vettore**, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro.

In relazione alle caratteristiche del **CMR elettronico** l’Agenzia precisa che, **in quanto documento analogico**, e quindi carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine come un documento informatico, lo stesso dovrà essere **materializzato su un supporto fisico** per essere considerato giuridicamente rilevante ai fini delle disposizioni tributarie e andrà conservato per essere esibito a richiesta degli organi accertatori.

Da ultimo, con la [risposta all’istanza di interpello n. 100 dell’8 aprile 2019](#), l’Agenzia delle entrate ha esaminato il caso di una società che effettua cessioni intracomunitarie sia **“franco destino”** (trasporto a cura del cedente o da terzi per suo conto) che **“franco fabbrica”** (trasporto a cura del cessionario o da terzi per suo conto).

In particolare, tra la documentazione citata nella risposta all’interpello figura, oltre a identificativo del committente, riferimento a fattura di vendita, riferimento a fattura logistica, data fattura, data DDT, destinazione delle merci, paese di destinazione e anno di ricezione delle merci stese, anche la **dichiarazione da parte del cessionario comunitario** per cui **“le merci relative alle fatture indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi del Paese membro nel mese di ...”**.

Confermando le conclusioni cui è pervenuta l'Amministrazione finanziaria con la precedente prassi sinora commentata, il documento in esame riconosce che la descritta documentazione può costituire idonea prova dell'avvenuta **cessione intracomunitaria** a condizione che:

- **siano individuabili** i soggetti coinvolti e tutti i dati dell'operazione;
- **si provveda a conservare** le relative fatture di vendita, la documentazione bancaria, quella contrattuale e gli elenchi Intrastat.

Ma l'aspetto più interessante è che l'**Agenzia**, con detto documento di prassi, **conferma** proprio come il suo **indirizzo interpretativo sia conforme a** quanto previsto dal recente **Regolamento 2018/1912/UE** del 4.12.2018, intervenuto nel *corpus* del **Regolamento UE 282/2011** al fine di inserire un **nuovo articolo 45-bis**, che risulta **applicabile dal 1° gennaio 2020**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LE RECENTI NOVITÀ IN MATERIA DI IVA ESTERO

Scopri le sedi in programmazione >