

IVA

Prova delle cessioni intracomunitarie: nuovi chiarimenti

di Roberto Curcu



Con notizia del **14 maggio** ([Nuovi mezzi di prova delle cessioni intra applicabili anche per il passato](#)) avevamo commentato il quadro giuridico riguardante le **prove da produrre per dimostrare che i beni oggetto di una cessione comunitaria hanno raggiunto lo Stato membro di destino**.

Dal 1° gennaio 2020, infatti, sono in vigore le nuove presunzioni, previste dall'[articolo 45-bis del Regolamento 282/2011](#), per le quali si presume che la merce abbia raggiunto lo Stato di destino quando il venditore entra in possesso di **almeno due prove tra quelle elencate nella norma, rilasciate da due parti indipendenti dal cedente, dal cessionario, e tra gli stessi due soggetti che rilasciano le prove; inoltre, quando il trasporto **è curato dal cessionario**, **è necessaria una dichiarazione di ricezione della merce**.**

La presunzione prevista dal Regolamento, ed efficace in tutti i Paesi membri senza il preventivo recepimento, è **smontabile dall'Amministrazione finanziaria** solo se essa è in possesso di elementi oggettivi, ed è stata inserita, in particolare, per porre un **limite alle pretese dei funzionari delle amministrazioni fiscali** di quei Paesi nei quali, mancando una norma chiara, la sufficienza degli elementi di prova prodotti è a discrezione del verificatore.

Con notizia del **18 maggio** ([Cessioni franco destino: Regolamento UE più favorevole della prassi nazionale](#)) avevamo evidenziato che, **quando il trasporto è curato da un trasportatore incaricato dal cedente, integrare gli elementi richiesti dalla norma comunitaria per poter far operare la presunzione è relativamente semplice**, essendo sufficiente entrare in possesso di un **documento di trasporto firmato dal trasportatore** per presa in carico della merce, ed un **ulteriore documento**, quale la copia del bonifico di pagamento di tale trasporto o la fattura dello spedizioniere.

In tale contributo avevamo evidenziato come, nel Regolamento, **non ci sia traccia della firma del destinatario**, in quanto il legislatore europeo ritiene **sufficiente la firma del vettore che**

dichiara di prendere in carico la merce in Italia con incarico di trasportarla in un Paese UE.

Leggendo bene la nuova norma, si capisce però che **la stessa non è applicabile quando il trasporto è curato con i mezzi propri del cedente e del cessionario**, e quando è curato da un trasportatore incaricato dal cessionario (nelle vendite con clausola ex-works o franco-fabbrica), la stessa è di difficile applicazione.

In tutti i casi in cui il contribuente non sia nella possibilità di produrre i documenti previsti dal Regolamento, egli deve produrre dei documenti alternativi che, detto con le parole della Commissione Europea, **devono essere ritenuti soddisfacenti dall'Amministrazione fiscale** di ciascun Paese; tale concetto è stato precisato anche dall'Agenzia delle Entrate, la quale, con la [circolare 12/E/2020](#), ha fatto un **riassunto di precedenti circolari, risoluzioni e risposte ad interpello**, chiarendo che ciò che è stato chiarito in tali documenti di prassi continua ad essere efficace, salvo precisare che *"Resta inteso, ad ogni modo, che detta prassi nazionale individua documenti, la cui idoneità a provare l'avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell'amministrazione finanziaria"*.

Volendo fare un riassunto del riassunto già fatto con [circolare 12/E/2020](#), è d'obbligo chiarire **che l'Agenzia delle Entrate pretende sempre un documento da cui risulti la firma del destinatario, apposta a spedizione conclusa**: tale firma potrebbe essere messa sulla stessa CMR che documenta il trasporto dei beni, o su una dichiarazione di ricezione della merce appositamente rilasciata.

Meno chiara, invece, risulta la necessità di avere la firma del "trasportatore", anche per la non chiarezza terminologica di alcuni pronunciamenti dell'Agenzia e per la non conoscenza integrale dei quesiti che hanno portato alla risposta.

Come abbiamo illustrato sopra, **la firma di un "vettore", cioè di un soggetto terzo che dichiara di prendere in consegna della merce per portarla dal destinatario ha una forte valenza probatoria**, e quando c'è un vettore terzo che esegue un trasporto internazionale tale firma è apposta normalmente sulla CMR.

Sicuramente **ha meno efficacia probatoria la firma messa da un dipendente del cedente o del cessionario su un DDT**, quando il trasporto è eseguito con i mezzi propri del venditore o dell'acquirente, **mancando un soggetto terzo che certifica il trasporto**.

Tuttavia, è d'obbligo ricordare come la normativa primaria consente le vendite effettuate con consegna (cioè senza trasportatori terzi), e la giurisprudenza comunitaria ha statuito che le prove che possono essere richieste al cedente, per dimostrare l'uscita della merce, **non possono essere eccessive**.

Evidentemente, in tali circostanze, **altri elementi sono di ausilio, quali l'abitudine del cliente, il fatto che la merce sia difficilmente incanalabile su circuiti frodati, la dimensione del cliente ecc..**

Sulla base di tali premesse, purtroppo, è da sempre rimasta **l'incertezza per quegli operatori, tipicamente di confine, che cedono merce all'ingrosso a clienti soggetti passivi dei Paesi confinanti**, i quali vengono a ritirare la **merce coi propri mezzi**; si pensi ai **negozi all'ingrosso di generi alimentari, di ferramenta, materiali per edilizia, ecc..**

Su tali dubbi si è pronunciata ieri l'Agenzia delle Entrate, con la **risposta ad interpello n. 305**, la quale ha bocciato le due procedure proposte dall'interpellante.

La prima, prevedeva **l'acquisizione da parte del cliente di una dichiarazione di intenzione di portare all'estero la merce, rilasciata al momento di prelievo della stessa.**

Tale soluzione è stata bocciata, in quanto non si può ricavare con sufficiente evidenza il trasferimento all'estero del bene. Purtroppo **non è chiaro il motivo per cui la stessa non è sufficiente, cioè se perché rilasciata preventivamente o perché dovrebbe essere integrata di altri elementi che dimostrano l'arrivo a destino.**

La seconda soluzione proposta prevedeva di **emettere fattura con Iva, salvo poi emettere nota di accredito e fattura non imponibile articolo 41 nel momento in cui si entrava in possesso di una dichiarazione del cliente di ricezione della merce**, rilasciata evidentemente al momento conclusivo del trasporto.

Tale soluzione è stata bocciata in quanto, a detta dell'Agenzia delle Entrate, non è possibile emettere nota di variazione in circostanza simili, poiché **l'incertezza in sede di emissione della fattura originaria attiene alla sufficienza dei mezzi di prova e non alla natura dell'operazione.**

Dietro tale affermazione, la cui validità è molto discutibile, viene omessa quella che era la risposta che molti attendevano: **la dichiarazione di ricezione della merce rilasciata dal cliente che ha trasportato in conto proprio la merce, rilasciata al termine del trasporto, è da sola sufficiente a giustificare la non imponibilità dell'operazione?**