

## IVA

### **Prova delle cessioni intracomunitarie: nuovi chiarimenti**

di Roberto Curcu

Master di specializzazione

## IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >



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 risult 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 tralportatori 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 frodatori, 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?**