

Spettabili Clienti

Loro sedi

CIRCOLARE N. 23 – 18 DICEMBRE 2019

LA PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DALL'1.1.2020

Il Legislatore europeo recentemente, con la direttiva 2018/1910/UE e il Regolamento UE 4.12.2018 n. 1912, ha introdotto una nuova disciplina per le cessioni intracomunitarie che entra in vigore **a decorrere dall'1.1.2020**.

Le modifiche hanno il fine di specificare e armonizzare le **condizioni in base alle quali è possibile applicare il regime di "esenzione da IVA"** (in Italia il regime di "*non imponibilità*") e di uniformare e identificare le **prove documentali** necessarie per comprovare la movimentazione della merce negli scambi intracomunitari.

Le disposizioni contenute nella direttiva 2018/1910/UE non sono state ancora recepite dall'ordinamento italiano, né è attualmente prevista una delega al Governo al riguardo. Tuttavia si ritengono applicabili dall'1.1.2020 anche a livello nazionale, in ragione del principio di efficacia diretta delle direttive comunitarie, qualora la norma sia chiara, precisa e incondizionata non richiedendo, pertanto, misure di recepimento nazionale.

LA NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Si rammenta che, ai fini della "*non imponibilità IVA*" dell'operazione intracomunitaria, è necessario che:

- entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione siano **soggetti passivi IVA**;
- l'operazione sia **onerosa** e comporti il **trasferimento della proprietà** dei beni oggetto della stessa;
- vi sia l'**effettivo trasferimento fisico** della merce dal territorio dello Stato al territorio di un altro Paese UE.

In aggiunta a queste premesse, la direttiva europea attribuisce un diverso valore **al numero identificativo IVA** che assumerà **valore sostanziale** e non meramente formale. In particolare, dal 1° gennaio 2020 saranno considerate **non imponibili le cessioni di beni**, spediti o trasportati fuori dal proprio territorio e destinati a essere introdotti in un altro Stato membro al momento dell'acquisto, se:

1. **i beni sono ceduti ad un altro soggetto passivo**, in uno Stato Membro diverso da quello di partenza;
2. il destinatario è **un operatore economico e comunica al cedente il proprio codice identificativo IVA ed è identificato ai fini IVA in uno Stato Membro** diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio. Il codice identificativo **deve essere validato dal sistema elettronico VIES** prima che si realizzi l'operazione non imponibile così da aumentare i controlli e ridurre le frodi fiscali;
3. il cedente ha correttamente compilato e trasmesso l'elenco riepilogativo contenente i dati e le informazioni riguardanti la cessione (**INTRASTAT**).

Attenzione quindi **dal 1° gennaio 2020**, la mancata comunicazione del numero identificativo IVA o la mancata compilazione del modello INTRA fa venire meno il diritto alla non imponibilità della cessione intracomunitaria.

Gli operatori quindi devono verificare che il cessionario disponga di un codice identificativo IVA, sia iscritto al VIES e si devono ricordare di presentare il modello INTRA, altrimenti devono emettere una fattura con l'IVA al 22%.

PROVA DOCUMENTALE DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Le nuove disposizioni specificano dettagliatamente la documentazione che l'operatore deve esibire per dimostrare la *non imponibilità ai fini IVA* dell'operazione intracomunitaria, prevedendo una prova documentale differenziata a seconda che il trasporto o la spedizione dei beni sia effettuato dal venditore piuttosto che dall'acquirente.

SPEDIZIONE O TRASPORTO EFFETTUATI DAL VENDITORE (O DA UN TERZO PER SUO CONTO)

La documentazione richiesta, come elemento di prova che i beni sono stati spediti o trasportati in un altro Stato membro della UE, è la seguente:

- **CERTIFICAZIONE DEL VENDITORE** - il **venditore certifica** che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto **ed è in possesso di almeno due degli elementi di prova** non contraddittori individuati dal Regolamento ("lettera A"), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, sia tra loro che dal venditore e dall'acquirente: documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, quali ad esempio un documento o una lettera di vettura internazionale (lettera CMR), riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere oppure
- **POSSESSO DI UN QUALSIASI DOCUMENTO ATTESTANTE IL TRASPORTO O LA SPEDIZIONE** - il venditore è in **possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi** individuati dal Regolamento ("**lettera A**") - ad esempio un documento o una lettera CMR, riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere), **in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori** anch'essi individuati dal Regolamento ("**lettera B**"), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

SPEDIZIONE O TRASPORTO EFFETTUATI DALL'ACQUIRENTE (O DA UN TERZO PER SUO CONTO)

La documentazione richiesta, come elemento di prova dell'operazione intracomunitaria, è costituita da:

- **CERTIFICAZIONE DELL'ACQUIRENTE** - il venditore è in possesso di **una dichiarazione scritta dall'acquirente** che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica:
 - la data di rilascio;
 - il nome e l'indirizzo dell'acquirente;
 - la quantità e la natura dei beni;
 - la data e il luogo di arrivo dei beni (nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto);
 - l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;

in combinazione con:

- **ALMENO DUE DEGLI ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI ("lettera A")**, rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, **oppure UNO QUALSIASI DEI SINGOLI ELEMENTI INDIVIDUATI DAL REGOLAMENTO ("lettera A") in combinazione CON UNO QUALSIASI DEI SINGOLI ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI ("lettera B")**, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

La dichiarazione scritta, rilasciata dall'acquirente al fornitore, deve essere rilasciata **entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione intracomunitaria.**

ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITORI

Gli elementi di prova sono specificatamente riportati nel nuovo art. 45-bis, par. 3, sezione 2-bis del Regolamento UE 282/2011, aggiornato con le suddette nuove disposizioni.

La **lettera "A"** del Regolamento UE 282/2011, modificato dal Regolamento UE 1912/2018 individua, come elementi di prova della spedizione o del trasporto, i vari **documenti relativi al trasporto o alla spedizione**, quali a titolo esemplificativo:

- del documento di trasporto;
- della lettera CMR firmata (dal trasportatore);
- della polizza di carico;
- della fattura relativa al trasporto aereo;
- della fattura emessa dallo spedizioniere.

La **lettera "B"** del Regolamento UE 282/2011, modificato dal Regolamento UE 1912/2018 individua, **come ulteriori elementi di prova della spedizione o del trasporto**:

- la polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
- i documenti ufficiali rilasciati da una pubblica Autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- la ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione, che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI

Tutta la documentazione potenzialmente idonea a provare la cessione intracomunitaria **deve essere conservata obbligatoriamente dal contribuente entro i limiti temporali dell'attività di accertamento** previsti, in materia di IVA, dall'art. 57 D.P.R. 633/1972 (conservazione fino al 31.12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa alle operazioni effettuate, o al 31.12 del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, in caso di omessa presentazione).

CRITICITA' OPERATIVE

Le maggiori criticità si presentano con riguardo alle cessioni intracomunitarie "franco fabbrica", dove il cedente ha difficoltà a reperire il documento del trasporto curato dal cessionario non residente, firmato per ricezione della merce nel Paese membro di destinazione. In assenza di tale mezzo di prova si considera utile la dichiarazione da parte del cessionario relativa alla ricezione della merce a destino.

Si propone un esempio di conferma di ricezione da far predisporre su carta intestata del cliente firmatario.

Esempio



Conferma di ricezione dei beni

Invoice number	Invoice date	Nature of the goods	Country of delivery	Date of receipt of goods	Signature for receipt
73	20.06.2019	Sheer stocking	Italy	24.06.2019	Mary Good
Nota	Questa dichiarazione deve, altresì, essere riportata su carta intestata del cliente firmatario. Ulteriore vantaggio fornito da questa certificazione è la possibilità che essa possa coprire più spedizioni, un periodo di tempo all'interno del quale sono stati effettuati più invii e che possa dunque essere predisposta in maniera periodica. L'accortezza da tenere in questo caso è quella di non considerare un arco di tempo troppo ampio, al fine di evitare di non disporre delle dovute prove al momento di un eventuale controllo da parte delle autorità.				

In attesa di ulteriori chiarimenti ufficiali, in particolare sulla portata delle novità introdotte dal Regolamento UE soprattutto nei casi in cui **tale Regolamento sia di fatto non applicabile**, riteniamo utile segnalare le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la Risposta a Interpello n. 100/2019, dove viene precisato che può costituire prova dell'avvenuta cessione, la documentazione di seguito elencata:

- **documento di trasporto (DDT)**;

- **apposito documento** contenente l'identificativo del cessionario, il riferimento della fattura di vendita, il riferimento della fattura logistica (documento interno), la data della fattura, la data del DDT, la data della destinazione delle merci, del paese di destinazione e dell'anno di ricezione delle merci stesse, 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 2020)”*. Tale documento viene timbrato, datato e sottoscritto dal cessionario e rispedito al cedente, il quale ne trattiene copia al fine di dare prova dell'avvenuto trasporto in un altro Paese UE.

L'Agenzia precisa inoltre, che la documentazione indicata dalla società cedente è valida ai fini di prova della cessione intracomunitaria, a condizione che:

1. dai descritti documenti siano **individuabili i soggetti coinvolti** (ovvero cedente, vettore e cessionario) e **tutti i dati utili a definire l'operazione** a cui si riferiscono;
2. si provveda a **conservare le relative fatture di vendita**, la **documentazione bancaria** attestante le somme riscosse in relazione alle precedenti cessioni, la **documentazione relativa agli impegni contrattuali** assunti e gli **elenchi Intrastat**.

Lo Studio rimane a disposizione per fornire ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

STUDIO FUSETTI E ASSOCIATI

Le circolari e gli articoli pubblicati sono consultabili anche sul sito dello Studio al seguente link
<https://studiofusetti.com/>