

## La prova del trasferimento del bene nelle cessioni intracomunitarie

### Premessa

A norma dell'articolo 41, comma 1, lett. a) D.L. n. 331/1993, **configurano cessioni intracomunitarie non imponibili agli effetti dell'IVA, le cessioni** a titolo oneroso di beni:

- **trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro** dell'Unione europea dal cedente o dal cessionario (o da terzi per loro conto);
- **nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta** ovvero nei confronti di enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'articolo 4 D.P.R. n. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta.

Come precisato dalla Circolare 23 febbraio 1994, n. 13, i **presupposti che devono congiuntamente sussistere** per la realizzazione di una cessione intracomunitaria sono i seguenti:

- un **presupposto soggettivo**: **entrambe le parti** devono avere la qualifica di soggetti passivi d'imposta ed essere **residenti in differenti Stati appartenenti alla Comunità europea**;
- un **presupposto oggettivo**: l'operazione deve avere ad oggetto **il trasferimento della proprietà**, a titolo oneroso, di beni mobili, o di altro diritto reale di godimento;
- un **presupposto territoriale**: il **luogo di partenza e di destinazione** dei beni deve essere situato **all'interno dell'Unione europea**.

### Osserva

**Sono conseguentemente escluse dall'ambito delle "cessioni intracomunitarie" le cessioni di beni immobili, di beni immateriali** (che non possono essere trasferiti fisicamente in un altro Stato UE), nonché le cessioni di beni mobili a titolo gratuito. Allo stesso modo sono escluse dalla disciplina in commento **le cessioni di beni che rimangono nel territorio dello Stato**.

### La prova delle cessioni intracomunitarie disciplina in vigore dall' 1° gennaio 2020

Con il fine di risolvere tutte le **criticità derivanti dalla mancata puntuale indicazione della documentazione probatoria** necessaria per attestare il trasferimento fisico del bene in un altro Paese comunitario, ed allo scopo di fornire un quadro giuridico di riferimento comune chiaro e semplice da applicare, è stato adottato il Regolamento di esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE, entrato in vigore lo scorso 1° gennaio 2020, con il quale il legislatore comunitario, modificando il Regolamento UE 15 marzo 2011 n. 282, **ha elencato le prove che** (nell'ambito di una cessione intracomunitaria) **il cedente deve fornire per dimostrare l'effettivo trasferimento di beni** da uno Stato membro a un altro, **così da poter beneficiare del regime di non imponibilità IVA**.

### Osserva

La nuova disposizione prende sostanzialmente in considerazione le due seguenti fattispecie:

- **beni spediti/trasportati dal cedente**, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto;
- **beni spediti/trasportati dal cessionario** o da terzi per suo conto.

### Beni trasportati dal cedente o da un terzo per suo conto

Nel caso in cui i beni siano stati trasportati dal cedente (o da un terzo per suo conto), al fine di provare l'effettivo trasferimento fisico della merce **il cedente deve essere in possesso**:

- di almeno **due elementi di prova di cui al GRUPPO A)** rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, oppure, in alternativa;

→ di **uno qualsiasi degli elementi di prova di cui al GRUPPO A)** in combinazione di **uno qualsiasi dei singoli elementi di prova di cui al GRUPPO B)** che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra.

ELEMENTI DI PROVA (GRUPPO A):	ELEMENTI DI PROVA (GRUPPO B)
Documento o una lettera CMR riportante la firma (si ritiene che si faccia riferimento alla firma del trasportatore che ha preso in carico la merce)	<ul style="list-style-type: none"> <li>→ Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni</li> <li>→ I documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto dei beni;</li> </ul>
Polizza di carico	→ Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. un notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione);
Fattura di trasporto aereo Fattura emessa dallo spedizioniere	→ Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale stato membro.

#### Beni trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto

L'art. 45-bis, par. 1, lett. b) del Regolamento citato disciplina il caso in cui il **trasporto dei beni in altro Stato UE è effettuato dal cessionario oppure da un terzo per suo conto**. Al ricorrere di tale fattispecie, è necessario prima di tutto che **venga rilasciata dal cessionario una dichiarazione con la quale il cliente certifichi che la merce è giunta nel Paese di destinazione**.

Tale dichiarazione deve riportare:

- ✓ 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**;
- ✓ 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**.

#### Osserva

**Tale dichiarazione, che deve essere fornita al venditore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, costituisce un elemento di prova necessario ma non ancora sufficiente**, in quanto il venditore dovrà essere il possessore, oltre alla descritta dichiarazione, anche di **almeno due degli elementi di prova di cui al GRUPPO A)**, rilasciata da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra **oppure di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al GRUPPO A)** in combinazione con uno qualsiasi dei **singoli elementi di prova di cui al GRUPPO B)** che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra.

#### Ruolo della presunzione del Regolamento UE

Come chiarito nelle Note esplicative della Commissione UE quick fixes 2020, è **esclusa l'applicazione della presunzione che le merci siano state trasportate** o spediti in altro Stato membro, qualora il trasporto o la spedizione **siano stati effettuati dal cedente o dal cessionario** con propri mezzi senza l'intervento di altri soggetti come, ad esempio, lo spedizioniere o il trasportatore.

La presunzione contenuta nell'art. 45-bis del Regolamento UE n. 282/2011 è applicabile solo qualora **la documentazione in possesso del contribuente risponda ai requisiti ivi previsti**. Tuttavia, le Autorità fiscali degli Stati dell'Unione europea conservano comunque la facoltà di superare la presunzione dell'avvenuto trasporto o spedizione intracomunitaria.

#### Osserva

Qualora, invece, **il soggetto passivo non sia in possesso della documentazione richiesta** a livello unionale, ai fini della presunzione, è **possibile dimostrare il trasferimento dei beni in altro Stato UE con altri mezzi di prova**.

Di conseguenza, è stata riconosciuta la **possibilità di continuare ad avvalersi della prassi nazionale in materia di prova della cessione intracomunitaria**, anche qualora i documenti dell'Amministrazione finanziaria siano stati adottati prima dell'1.1.2020 vale a dire prima dell'entrata in vigore della disposizione comunitaria che disciplina la prova (circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2020 n. 12).

#### Inammissibilità delle prove proposte nell'istanza di interpello

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 3.9.2020 n. 305 ha indicato che **non costituisce un valido mezzo di prova della cessione intracomunitaria**, ai sensi dell'art. 41 co. 1 del DL 331/93 e della prassi emessa al riguardo, la **pratica di emettere fattura in regime di imponibilità IVA** in assenza dei requisiti per provare il trasporto dei beni in altro Stato UE e, **una volta ottenuta la prova, emettere nota di variazione in diminuzione** ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72.

#### Osserva

La soluzione descritta **non è ammessa giacché l'incertezza del contribuente attiene**, sin dall'origine, **alla validità dei mezzi di prova della cessione** e non alla sussistenza dei requisiti astratti cui è subordinata la qualificazione dell'operazione come cessione intracomunitaria, il che esclude di potersi avvalere della nota di variazione in diminuzione, **non rientrando tra i casi espressamente previsti dal legislatore**.

**Non è ammesso, inoltre, il rilascio**, da parte del soggetto passivo, di **un set documentale che non sia coerente con i requisiti della presunzione** stabilita dall'art. 45-bis del Regolamento UE n. 282/2011, **in vigore dall'1.1.2020**.

Lo studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento di vostro interesse.

Cordiali Saluti