

Circolari per la clientela

Prova delle cessioni intracomunitarie - Novità dall'1.1.2020 - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

La direttiva 2018/1910/UE ha modificato la direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, prevedendo una nuova disciplina per le cessioni intracomunitarie.

In ragione di ciò, il regolamento UE 4.12.2018 n. 1912, modificando il regolamento UE 15.3.2011 n. 282, ha introdotto specifiche presunzioni relative all'effettuazione delle anzidette cessioni intracomunitarie.

La nuova disciplina, prevista dalla direttiva 2018/1910/UE e dal regolamento UE 1912/2018, è divenuta efficace a decorrere dall'1.1.2020.

Al fine di consentire una migliore comprensione delle nuove disposizioni, la Commissione europea, in data 20.12.2019, ha pubblicato le note esplicative sui "2020 Quick fixes" (disponibili anche nella versione italiana).

Inoltre, con la circ. 13.5.2020 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione delle disposizioni del regolamento UE 1912/2018 in materia di prova del trasporto delle cessioni intracomunitarie, e dunque anche in merito al rapporto tra le nuove norme e la prassi amministrativa nazionale.

2 NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

L'art. 138, § 1, della direttiva 2006/112/CE, risultante dalle modifiche applicabili dall'1.1.2020, stabilisce l'esenzione da IVA (non imponibilità IVA, secondo la dicitura nazionale) in favore delle cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, qualora siano rispettate le seguenti condizioni:

- i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;
- il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA.

Il regime non si applica qualora il cedente:

- non abbia rispettato l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi (c.d. "INTRASTAT") riferiti a tale cessione;
- oppure l'elenco riepilogativo presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione.

3 PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Il nuovo art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 introduce specifiche presunzioni relative al trasporto o alla spedizione dei beni da uno Stato membro ad un altro Stato o territorio della Comunità, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione (non imponibilità IVA) proprio delle cessioni intracomunitarie di cui all'art. 138 della direttiva 2006/112/CE.

3.1 PRESUNZIONI

A norma dell'art. 45-*bis*, § 1, del regolamento UE 282/2011, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati in un altro Stato membro della UE, in uno dei seguenti casi:

- il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori individuati dal regolamento medesimo ("lettera A"), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;

- oppure il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dal regolamento (“lettera A”), 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;
- 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;
 - nonché 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, o 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 dell’acquirente deve essere rilasciata al fornitore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione intracomunitaria. Tuttavia, secondo quanto chiarito con la circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2020 n. 12, in caso di trasmissione della dichiarazione oltre il termine previsto, non viene meno per il fornitore la possibilità di beneficiare della presunzione di cui all’art. 45-*bis* del regolamento, purché siano rispettate tutte le altre condizioni.

3.2 ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI (LETTERA A)

L’art. 45-*bis*, § 3, del regolamento UE 282/2011 individua, come elementi di prova della spedizione o del trasporto, i vari documenti relativi al trasporto o alla spedizione.

Si tratta, a titolo esemplificativo:

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

3.3 ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI (LETTERA B)

Gli ulteriori elementi di prova non contraddittori, di cui all’art. 45-*bis*, § 3, del regolamento UE 282/2011, sono rappresentati dai seguenti documenti:

- 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.

3.4 ESCLUSIONE DELLE PRESUNZIONI

Come rilevato nell'ambito delle Note esplicative, il mancato rispetto delle condizioni per l'operatività delle presunzioni di cui all'art. 45-bis del regolamento UE 282/2011 non esclude automaticamente l'applicazione del regime di esenzione (non imponibilità) di cui all'art. 138 della direttiva 2006/112/CE. In questo caso spetterà al cedente dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2020 n. 12 e Note esplicative "2020 Quick fixes", § 5.3.3).

Nozione di "parti indipendenti"

In particolare, richiamando i chiarimenti contenuti nelle Note esplicative della Commissione UE, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 13.5.2020 n. 12, ha precisato che le presunzioni relative al trasporto intracomunitario non operano qualora il trasporto o la spedizione siano stati effettuati dal cedente o dal cessionario senza l'intervento di altri soggetti (es. spedizioniere o trasportatore), in quanto gli elementi di prova non contraddittori richiesti ai fini delle presunzioni in parola devono provenire da due parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente.

Al riguardo, riprendendo le indicazioni del Comitato IVA (cfr. Linee Guida della 113° riunione del 3.6.2019), viene chiarito che non è possibile considerare due parti come "indipendenti" quando le stesse facciano parte del medesimo soggetto giuridico (es. casa madre e stabile organizzazione) ovvero quando si tratta di soggetti legati da vincoli familiari, personali, gestionali, associativi, proprietari, finanziari o giuridici (es. amministratore delegato e società amministrata, società legate da rapporti di controllo ex art. 2359 c.c.).

3.5 SUPERAMENTO DELLE PRESUNZIONI

Le presunzioni di cui all'art. 45-bis del regolamento UE 282/2011 possono essere confutate dall'Amministrazione finanziaria. Secondo le esemplificazioni riportate dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 13.5.2020 n. 12, ciò può avvenire quando:

- nel corso di un controllo, si riscontri che i beni sono ancora giacenti nel magazzino del venditore;
- si venga a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha comportato la distruzione dei beni;
- si dimostri che uno o più tra i documenti forniti come mezzi di prova contengono informazioni non corrette o false (in tal caso, il soggetto passivo può dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta; cfr. anche Note esplicative "2020 Quick fixes", § 5.3.3 e 5.3.4).

4 EFFICACIA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

4.1 RECEPIMENTO DELLE NORME COMUNITARIE

Le disposizioni contenute nella direttiva 2018/1910/UE non sono state ancora recepite nell'ordinamento italiano, ma la delega per il recepimento è contenuta nel disegno di legge di delegazione europea 2019, attualmente all'esame del Senato (A.S. 1721).

Le disposizioni aventi efficacia dall'1.1.2020 si ritengono comunque applicabili, 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.

In una situazione analoga (recepimento dell'art. 2 della direttiva 2008/8/CE in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi), la circ. Agenzia delle Entrate 31.12.2009 n. 58 aveva infatti precisato che alcune delle disposizioni della direttiva in corso di recepimento erano "*sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali*".

Le disposizioni del regolamento UE 1912/2018, invece, comprese quelle relative alla prova del trasporto intracomunitario di beni, sono immediatamente applicabili nel nostro ordinamento per espressa previsione dell'art. 2 del regolamento medesimo.

4.2 APPLICAZIONE RETROATTIVA DELLE PRESUNZIONI

Con la circ. 13.5.2020 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le disposizioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 trovano applicazione retroattivamente, ossia anche per le operazioni effettuate anteriormente all'1.1.2020, purché il soggetto passivo sia in possesso di un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma.

4.3 COORDINAMENTO CON LA PRASSI NAZIONALE

Come già rilevato, in assenza della documentazione necessaria per l'applicazione delle presunzioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011, il soggetto passivo può dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta.

Pertanto, con la circ. 13.5.2020 n. 12, l'Agenzia delle Entrate riconosce che la prassi amministrativa nazionale in materia di prova del trasporto intracomunitario continua a trovare applicazione in tutti i casi in cui le presunzioni in parola non possano essere fatte valere (si vedano, in particolare, ris. Agenzia delle Entrate 25.3.2013 n. 19 e ris. Agenzia delle Entrate 24.7.2014 n. 71).

Sarà l'Amministrazione finanziaria a valutare caso per caso l'idoneità probatoria della documentazione prodotta.

Al riguardo, si segnala che, con la risposta a interpello 23.4.2020 n. 117, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, nell'ipotesi di cessioni intra-UE franco magazzino, *“gli ulteriori documenti utilizzati a corredo del documento di trasporto attestante la destinazione dei beni e normalmente firmato dal trasportatore per presa in carico possono costituire prova dell'avvenuta cessione”* purché:

- da questi siano individuabili i soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l'operazione cui si riferiscono;
- sia assicurata la conservazione delle relative fatture di vendita, della documentazione bancaria che attesti le somme riscosse, gli impegni contrattuali assunti, nonché gli elenchi riepilogativi (INTRASTAT).