



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF191

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	CESSIONI INTRAUE - PROVA CON CRITERI PREDETERMINATI
RIFERIMENTI	Art. 41, D.L. 331/1993, R.M. 345/E/2007, R.M. 477/E/2008, R.M. 19/E/2013, R.M. 71/E/2014
CIRCOLARE DEL	31/10/2017

FONADAMENTALE L'ESISTENZA DI UN SOGGETTO PASSIVO CERTIFICATO

Sintesi: nella Proposta di regolamento della Commissione UE del 4/10/2017 si prevede che:

- per le cessioni intra UE ove sia presente almeno un soggetto passivo certificato
- la prova dell'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia ad un altro Stato membro avvenga nel rispetto di criteri predeterminati.

In tal modo si supererebbe in via definitiva la questione dei mezzi idonei a provare il requisito in questione, ad ora non espressamente disciplinata né dalla normativa né dalla normativa nazionale.

LA NORMATIVA

L'art. 41, D.L. 331/1993 prevede che un'operazione di cessione assume la qualifica di scambio intracomunitario **non imponibile ai fini Iva** nel caso in cui siano rispettate le seguenti condizioni:

→	onerosità dell'operazione
→	acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni
→	status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario
→	effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto



Giurisprudenza: la Corte di Giustizia UE ha sancito la necessità che il fornitore dia **prova** che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (**sent. 27/07/2009 causa C- 409/04, p.to 42 - in senso conforme anche la sent. 27/09/2007 causa C-184/05, p.to 23**).

Corte di Giustizia Ue sentenza 16.12.2010, in causa C-430/09	Le prove che il cedente può produrre alle autorità tributarie competenti dipendono fondamentalmente dagli elementi e dai documenti che lo stesso cedente riceve dall'acquirente. In tale ottica, quindi, a detta dei giudici comunitari, una volta che il fornitore abbia agito in buona fede e si sia assicurato che l'operazione non lo coinvolga in una frode fiscale, e abbia adempiuto a tutti gli obblighi relativi alla prova della cessione intracomunitaria, è il soggetto acquirente che deve essere considerato debitore d'imposta nello Stato membro di destino - trasporto o spedizione - della merce oggetto di compravendita.
Corte di Giustizia Ue sentenza 6.9.2012, in causa C-273/11,	L'imputazione di responsabilità al soggetto cedente sussiste, oltre nei casi di mancato adempimento degli obblighi inerenti alla prova della cessione intracomunitaria, anche nel caso in cui il soggetto cedente sapeva, o avrebbe potuto sapere, che la cessione rientrava in un'operazione posta in essere dall'acquirente allo solo scopo di evadere l'Iva e non abbia posto in essere tutti gli opportuni accorgimenti per evitare la propria partecipazione a detta frode.

La **Direttiva 2006/112/CE**:

- ⇒ **non predetermina la forma e la tipologia della prova** atta a dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato Membro
- ⇒ **lasciando invece che siano gli Stati membri a definire** ciò, nel momento in cui fissano le condizioni e i requisiti per l'applicazione del regime di non imponibilità, nel rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate (cfr. Corte UE sentenze del 27/09/2007).

Nell'ambito nazionale **l'Italia non ha previsto alcuna normativa ad hoc**.

Affrontando alcuni casi specifici l'Agenzia ha indicato quali siano i mezzi di prova idonei a dimostrare l'effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro.

LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA

R.M. 345/E/2007
<p>L'Agenzia ha indicato, quale elemento "principe" di prova, il documento di trasporto (CMR o il DDT laddove venga emesso) sottoscritto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ dal trasportatore (per presa in carico della merce) ▪ e dal destinatario (per ricevuta). <p>permanendo l'obbligo di conservazione: della fattura di vendita; degli elenchi Intrastat; della documentazione bancaria; di copia di tutti gli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione ed al trasporto dei beni in un altro Stato membro.</p>
R.M. 477/E/2008
<p>Nei casi in cui il cedente non abbia provveduto al trasporto delle merci (cessione "franco fabbrica") e non sia in grado di esibire il predetto documento di trasporto, la prova (.....) potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro</p>
R.M. 19/E/2013
<p>Per le cessioni intracomunitarie "franco fabbrica", tra i documenti validi per provare la cessione intracomunitaria, vengono inclusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ il CMR in formato elettronico, firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario, messo a disposizione del cedente in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore; ▪ un insieme di documenti dal quale si possano ricavare le medesime informazioni presenti nel CMR cartaceo e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario).
R.M. 71/E/2014
<p>Si ribadisce che quando non c'è documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei, da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente; In riferimento al caso affrontato nella risoluzione, il cedente IT potrà provare la cessione intra UE dell'imbarcazione tramite:</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ fattura di vendita dell'imbarcazione; ⇒ documentazione bancaria attestante l'avvenuto pagamento della barca; ⇒ contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria; ⇒ documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario; ⇒ documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente dell'imbarcazione dal registro italiano; ⇒ documento da cui risulti l'avvenuta iscrizione dell'imbarcazione nel registro francese; ⇒ elenco Intrastat; ⇒ in aggiunta, e in sostituzione del DDT o CMR, l'Agenzia richiede anche una dichiarazione da parte del cessionario UE, corredata da idonea documentazione (ad es. contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese.

LA PREDETERMINAZIONE DEGLI ELEMENTI DI PROVA NELLA PROPOSTA UE

Al fine di risolvere in via definitiva la questione nella [Proposta di regolamento COM\(2017\) 568 del 4/10/2017](#) della Commissione Europea, si prevede che:

- 1) per le cessioni intra UE **ove sia presente almeno un "soggetto passivo certificato"**
- 2) **la prova** dell'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia ad un altro Stato membro risulti **assolta nel rispetto di criteri predeterminati**.

STATUS DI SOGGETTO PASSIVO CERTIFICATO: per la concessione di tale status, tutti i criteri seguenti devono essere soddisfatti:

- a) **assenza di violazioni gravi o ripetute** della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente;
- b) **dimostrazione, da parte del richiedente, di un alto livello di controllo delle proprie operazioni** e del flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali, o mediante una pista di controllo interno affidabile o certificata;
- c) **solubilità finanziaria del richiedente**, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata, o se produce garanzie fornite da una compagnia di assicurazione, da altre istituzioni finanziarie (es: banche) o da altri terzi affidabili dal punto di vista economico (es: società del gruppo).

Nota: assumerà un ruolo fondamentale l'esistenza nella transazione di un soggetto passivo certificato, al fine di evitare/contrastare frodi IVA.



ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI DELL'AVVENUTO TRASPORTO/SPEDIZIONE

La proposta di regolamento prevede:

- ➔ **8 elementi di prova** (di cui 2 necessariamente presenti) che non devono essere tra loro contraddittori
- ➔ l'utilizzabilità di tali criteri in due casi specifici: cessioni **franco fabbrica** o **franco destino**.

ELEMENTI DI PROVA NON CONTRADDITTORI DELL'AVVENUTO TRASPORTO/SPEDIZIONE			
1)	Documenti firmati dall'acquirente (o da una persona autorizzata ad agire per suo conto), che certificano l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato membro di destinazione	5)	Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es: un notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione
2)	Documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura	6)	Ricevuta rilasciata nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro
3)	Contratto stipulato tra il venditore e l'acquirente o un ordine di acquisto in cui figura la destinazione dei beni	7)	Certificato rilasciato nello Stato membro di destinazione da un organo professionale di tale Stato membro (esempio: da una camera di commercio, che conferma la destinazione dei beni)
4)	Corrispondenza tra le parti coinvolte nell'operazione in cui figura la destinazione dei beni	8)	Dichiarazione IVA dell'acquirente che denuncia l'acquisto intracomunitario dei beni

Casi in cui sono utilizzabili gli elementi di prova:

I BENI SONO STATI SPEDITI/TRASPORTATI (direttamente o da terzi che agiscono per loro conto)	
DAL FORNITORE (cessioni EXW – cd. “franco fabbrica”)	DAL CESSIONARIO (cessioni DDP – cd. “franco destino”)
	
Il fornitore ha lo <i>status</i> di soggetto passivo certificato	il cessionario ha lo <i>status</i> di soggetto passivo certificato
Elementi di prova non contraddittori dell'avvenuto trasporto/spedizione	
<ul style="list-style-type: none"> Il fornitore deve essere in possesso di 2 documenti non contraddittori, fra gli 8 individuati, che attestano il trasporto. 	<ul style="list-style-type: none"> una dichiarazione scritta dell'acquirente che certifichi che i beni sono stati trasportati da lui o per suo conto e che riporti il nome dello Stato membro di arrivo dei beni (entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione) e 2 documenti non contraddittori, fra gli 8 individuati, che attestano il trasporto.
Le Autorità fiscali possono contestare tale presunzione se in possesso di prove sufficienti per dimostrare che i beni non sono stati trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo, con ciò verificandosi l'inversione dell'onere della prova.	
Per le situazioni che non sono coperte da tali presunzioni - ad esempio, perché i soggetti passivi interessati non possiedono lo status di soggetto passivo certificato - rimangono di applicazione le norme vigenti, secondo l'interpretazione che ne ha dato la Corte di Giustizia UE.	