

Alla cortese attenzione
della Clientela

Circolare di Studio n. 27 del 23 Settembre 2024

OGGETTO:

MEZZI DI PROVA PER LE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

OPERAZIONI TRIANGOLARI

MEZZI DI PROVA PER LE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

Premessa

Lo scopo della presente circolare è riepilogare i **mezzi di prova** da fornire, da parte del soggetto cedente italiano, nel caso di **cessione intracomunitaria di beni**.

Il tema era stato già affrontato nella nostra circolare n. 43 del 15 Ottobre 2019; nell'ottica di evitare contestazioni da parte degli organi verificatori si torna sull'argomento, tenuto conto anche dei documenti interpretativi emanati nel frattempo dall'Amministrazione finanziaria.

A seconda della tipologia di documenti prodotti, in relazione all'operazione intracomunitaria effettuata, il cedente può ottenere un **"livello rafforzato" di tutela** (basato sulle norme del Regolamento UE) o un **"livello base" di tutela** (fondato sulle indicazioni e chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria).

Il Regolamento UE ("tutela rafforzata")

L'art. 45-bis del Regolamento UE 282/2011, così come modificato dal Regolamento UE 1912/2018, è entrato in vigore il 1° Gennaio 2020 ed individua i documenti che il cedente deve produrre al fine di provare l'avvenuto trasporto dei beni in altro Stato membro.

Tale normativa comunitaria introduce una **presunzione relativa a favore del contribuente**; ciò significa che, se il contribuente è in possesso dei **documenti previsti dal Regolamento, la prova della cessione intracomunitaria è senz'altro soddisfatta** e sarà l'Ufficio a dover dimostrare, eventualmente, che i documenti prodotti dal cedente sono

falsi o che il trasporto dei beni non ha avuto luogo. Siamo di fronte alla c.d. "inversione dell'onere della prova" a carico dell'Ufficio.

Si evidenzia come **il Regolamento UE non possa essere utilizzato se il trasporto è eseguito direttamente dal cedente o dal cessionario, senza l'intervento di altri soggetti, come ad esempio uno spedizioniere o un trasportatore** (in questi casi torneranno utili, come si vedrà in seguito, i documenti previsti dai chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria).

Il Regolamento UE affronta il tema dei documenti di prova distinguendo due fattispecie:

1. Trasporto **a cura del venditore** (con intervento di uno spedizioniere o trasportatore)
2. Trasporto **a cura dell'acquirente** (con intervento di uno spedizioniere o trasportatore)

1) Trasporto a cura del venditore (con intervento dello spedizioniere/trasportatore)

In questo caso il cedente deve essere in possesso di **almeno due dei seguenti elementi di prova** non contraddittori, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra:

- Lettera CMR riportante la firma del destinatario
- Polizza di carico
- Fattura relativa al trasporto aereo
- Fattura emessa dallo spedizioniere

oppure, **uno qualsiasi degli elementi di cui sopra in combinazione con uno qualunque degli elementi di seguito riportati**, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra:

- Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni
- Documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto dei beni
- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione
- Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

2) Trasporto a cura dell'acquirente (con intervento dello spedizioniere/trasportatore)

In questo caso il cedente deve essere in possesso di **almeno due dei seguenti elementi di prova** non contraddittori, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra:

- Lettera CMR riportante la firma del destinatario
- Polizza di carico
- Fattura relativa al trasporto aereo
- Fattura emessa dallo spedizioniere

oppure, **uno qualsiasi degli elementi di cui sopra in combinazione con uno qualunque degli elementi di seguito riportati**, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra:

- Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni
- Documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto dei beni
- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione
- Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Rimanendo sempre nell'ambito del trasporto a cura dell'acquirente, sia che vengano prodotti due elementi di prova del primo gruppo sia che venga prodotto un elemento di prova del primo gruppo unitamente ad un elemento del secondo gruppo, **il cedente dovrà essere in possesso, in ogni caso, anche:**

- di una dichiarazione scritta dell'acquirente, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente o da terzi per suo conto e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; da tale dichiarazione devono risultare obbligatoriamente:
 - Data del rilascio
 - Nome e indirizzo dell'acquirente
 - Quantità e qualità dei beni
 - Data e luogo di arrivo dei beni
 - Identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente
 - In caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto

Documenti richiesti dalla prassi ministeriale (“tutela di base”)

Se il **trasporto è eseguito direttamente e con mezzi propri dal venditore o acquirente** (inapplicabilità del Regolamento UE) o se il **contribuente preferisce seguire i chiarimenti forniti nel corso degli anni dall’Agenzia delle Entrate**, il cedente potrà continuare a conservare i documenti riconosciuti dalla prassi ministeriale, essendo tuttavia consapevole che **in tal caso non potrà applicarsi la “presunzione relativa” del Regolamento UE, con la conseguenza pertanto che l’Agenzia delle Entrate potrà valutare caso per caso l’idoneità dei documenti raccolti ai fini della prova della cessione intracomunitaria; in tal senso la tutela del contribuente si posiziona ad un livello inferiore rispetto al livello garantito dal Regolamento UE.**

Il set documentale che secondo la prassi dell’Amministrazione finanziaria dovrebbe essere prodotto dal cedente, ai fini della “tutela di base”, è costituito dall’insieme dei seguenti documenti:

- CMR firmato dal trasportatore e dall’acquirente per avvenuta consegna (in mancanza, è ritenuta sufficiente una dichiarazione del cessionario con cui attesta che la merce è giunta nel Paese di destinazione)
- Fattura di vendita
- Intrastat
- Contratto
- Documentazione bancaria attestante le somme riscosse

Iscrizione al VIES e modello Intrastat

Si rammenta infine che, a decorrere dal 1° Gennaio 2020, **affinché possa essere riconosciuta la non imponibilità ad Iva** delle cessioni intracomunitarie di beni, **è obbligatoria:**

- **L’iscrizione al VIES sia del cedente che del cessionario; pertanto, è fondamentale controllare costantemente l’iscrizione al VIES dei propri clienti e fornitori**
- **La presentazione del modello Intrastat**

L’assenza anche di uno sola delle due condizioni di cui sopra rende l’operazione imponibile ad Iva.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Obiettivo della presente sezione della circolare è fare il punto, che spesso crea disorientamento tra gli operatori, circa i **presupposti necessari per la**

validità di un'operazione triangolare, con particolare riguardo alle due tipologie più frequenti di triangolazione: triangolare nazionale all'esportazione e triangolare nazionale comunitaria.

Come già noto, nella **triangolare nazionale all'esportazione** intervengono tre soggetti: un primo soggetto (IT1) ("primo cedente"), identificato ai fini Iva in Italia, il quale vende i beni ad un secondo soggetto (IT2) ("promotore"), anch'egli identificato in Italia, il quale rivende i medesimi beni ad un **terzo soggetto extraUE** (CH) ("cliente estero"), destinatario finale dei beni. Il primo cedente, su incarico del promotore, consegna i beni direttamente al cliente estero.

In questa operazione, in presenza dei presupposti che saranno di seguito esaminati, **entrambe le cessioni** (la prima tra IT1 e IT2, la seconda tra IT2 e CH) saranno **"non imponibili" ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera a), del DPR 633/1972.**

Analogamente, nella **triangolare nazionale comunitaria** intervengono tre soggetti: un primo soggetto (IT1) ("primo cedente"), identificato ai fini Iva in Italia, il quale vende i beni ad un secondo soggetto (IT2) ("promotore"), anch'egli identificato in Italia, il quale rivende i medesimi beni ad un **terzo soggetto intracomunitario** (FR) ("cliente estero"), destinatario finale dei beni. Il primo cedente, su incarico del promotore, consegna i beni direttamente al cliente comunitario.

In questa operazione, in presenza dei presupposti che saranno di seguito esaminati, la prima cessione (tra IT1 e IT2) sarà **non imponibile ai sensi dell'art. 58 del D.L. 331/1993**, mentre la seconda cessione (tra IT2 e FR) sarà **non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993.**

In entrambe le tipologie di triangolazione, la norma, ai fini della validità dell'operazione, richiede che i beni siano trasportati **fuori della UE** (nella triangolare nazionale all'esportazione) o **in altro Stato membro della UE** (nella triangolare nazionale comunitaria), **A CURA O A NOME DEL CEDENTE.**

E' proprio l'interpretazione di questa locuzione che, sin dall'origine, non ha trovato d'accordo l'Amministrazione finanziaria, dal un lato e la giurisprudenza, dall'altro.

L'Agenzia delle Entrate ha sempre seguito **un'interpretazione restrittiva**, nel senso che, ai fini della validità della triangolare, **è necessario che il cedente, alternativamente:**

- o **Esegua direttamente il trasporto con mezzi propri** (trasporto a cura del cedente)

- o **Stipuli direttamente un contratto con il vettore**, conferendogli il mandato per il trasporto dei beni (trasporto a nome del cedente), **rimanendo responsabile della merce trasportata e sopportandone i relativi rischi**. Di conseguenza, il promotore:
 - o non potrà entrare in possesso materiale della merce nel territorio nazionale
 - o non potrà stipulare, in nome proprio, con il vettore il contratto di trasporto
 - o non potrà diventare proprietario della merce nel territorio nazionale; pertanto, **è fondamentale controllare, nei contratti, le clausole INCOTERMS, che individuano in modo puntuale il soggetto che sopporta i rischi del trasporto**. In questo senso, ad esempio, **una cessione “ex works” (franco fabbrica) non consente di realizzare un’operazione triangolare** in quanto in tal caso la responsabilità e i rischi relativi alla merce trasportata verrebbero trasferiti dal cedente al promotore nei locali del venditore, ossia in territorio italiano. Al contrario **una cessione “FOB” (franco a bordo) consente di realizzare validamente un’operazione triangolare** in quanto il passaggio dei rischi dal cedente al promotore avviene in un momento successivo alle operazioni doganali di esportazione, ossia non più in territorio nazionale.

Nel corso degli anni l’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria, rimasta sempre rigorosa nei termini di cui sopra, ha registrato **qualche debole “concessione”** che viene di seguito riportata, per completezza:

- 1) è riconosciuta legittima la possibilità di **emettere la fattura del trasporto dei beni all’estero direttamente nei confronti del promotore**, in qualità di soggetto che provvede concretamente al pagamento della prestazione, **pur non avendola direttamente commissionata**; si ribadisce infatti che, se nella fase della spedizione dei beni, si inserisce il promotore stipulando direttamente il contratto di trasporto a proprio nome, la triangolare non è considerata valida;
- 2) è riconosciuta al promotore la facoltà di **stipulare il contratto di trasporto con il vettore** ma **su mandato ed in nome del cedente**; in tal caso gli effetti giuridici di tale accordo ricadrebbero comunque sul cedente, **agendo il promotore quale mero intermediario del venditore**, senza mai avere pertanto la disponibilità del bene, nel pieno rispetto della norma.

Come accennato in precedenza, **la posizione della giurisprudenza** sul tema “triangolari” è più permissiva in quanto, a prescindere dal soggetto che commissiona il trasporto, l’operazione triangolare è ritenuta valida se, fin dalla sua origine, l’operazione è stata concepita quale cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all’estero, dovendo risultare tale previsione in tutta la documentazione relativa all’operazione in questione.

Alla luce di quanto sopra, è evidente che esiste una diversa interpretazione della norma tra Amministrazione finanziaria e giurisprudenza ed è altrettanto evidente che la prima non si è mai adeguata all’interpretazione della seconda.

In conclusione, nell’ottica di evitare una contestazione da parte degli organi verificatori, raccomandiamo di attenersi scrupolosamente ed in maniera puntuale all’interpretazione e alle indicazioni dell’Agenzia delle Entrate che sono state sopra illustrate.

Lo Studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti.