

Circolari per la clientela

**Novità in materia di prova delle cessioni
intracomunitarie a partire dal primo gennaio
e INCOTERMS 2020**

1. EVOLUZIONE DEL REGIME DELL'IVA INTRACOMUNITARIA

Il regime provvisorio dell'IVA comunitaria, introdotto nel 1993, avrebbe dovuto durare fino al 1997 e passare successivamente al regime definitivo dell'IVA U.E. Ad oggi, tuttavia, tale passaggio ancora non si è realizzato.

Nel piano d'azione sull'IVA¹, la Commissione europea ha annunciato l'intenzione di presentare una proposta che definisca i principi per un sistema definitivo dell'IVA per gli scambi intracomunitari di beni, basato sul principio di imposizione nel Paese di destinazione della merce.

Il piano per la definizione del regime definitivo dell'IVA intracomunitaria, suddiviso in due diverse fasi, entrerà in vigore dal 1 luglio 2022. In particolare, la sua attuazione prevede:

- PRIMA FASE, da attuarsi con due differenti modalità operative:
 - 1) Il fornitore dovrà addebitare l'IVA al proprio cliente secondo l'aliquota dello Stato membro di destinazione della merce. L'imposta dovrà essere dichiarata o pagata mediante il meccanismo dello "sportello unico" (MOSS² – Mini One Stop Shop), nello Stato membro in cui il fornitore ha sede, che provvederà a smistare tale imposta allo Stato di destinazione dei beni.
 - 2) In presenza di acquirenti SPC (Soggetti Passivi Certificati): assolvimento dell'imposta da parte dell'acquirente a mezzo di reverse charge (come già accade oggi).
- FASI SUCCESSIVE: il meccanismo MOSS verrà esteso a tutte le transazioni intracomunitarie, incluse le prestazioni di servizi U.E.

In vista delle PRIMA FASE del regime definitivo dell'IVA intracomunitaria, nel 2020 e nel 2021 dovrebbe essere introdotta la figura del Soggetto Passivo Certificato (SPC³).

Il Soggetto Passivo Certificato⁴ deve avere la sede della propria attività o una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e, inoltre, deve essere riconosciuto come AEO⁵, ovvero essere in possesso dei seguenti requisiti di affidabilità:

- Assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di gravi reati relativi all'attività economica del richiedente;

¹ Doc. COM (2016) 148 del 7 aprile 2016.

² Lo stesso meccanismo già in applicazione dal 2019 per il commercio elettronico diretto (beni virtuali) e che, dal 2021, sarà oggetto di applicazione anche per il commercio elettronico indiretto (beni fisici).

³ art. 13-bis della direttiva 2006/112/CE.

⁴ Sono esclusi dallo status di SPC le imprese agricole in regime speciale, i soggetti che applicano il regime forfettario e il regime di vantaggio, i soggetti passivi che effettuano cessioni o prestazioni di servizi senza diritto alla detrazione dell'IVA a monte, soggetti passivi che effettuano occasionalmente cessioni di mezzi di trasporto nuovi o che svolgono un'attività occasionale.

⁵ Operatore economico autorizzato, si veda in proposito <https://www.adm.gov.it/portale/dogane/operatore/operatore-economico-autorizzato-aeo/conosci-aeo>

- Dimostrare di esercitare un elevato livello di controllo interno sulle proprie operazioni e sul proprio flusso di merci;
- Solvibilità finanziaria ovvero l'aver ottenuto garanzie da terzi soggetti economicamente affidabili.

Per ottenere tale riconoscimento (valido in tutti gli Stati Membri) sarà necessario presentare istanza all'Agenzia delle Entrate, ente preposto alla verifica dei requisiti.

2. PROVE DI CESSIONE INTRACOMUNITARIA

Le cessioni intracomunitarie sono disciplinate dall'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE.

La norma nazionale di recepimento è invece l'art. 41, c.1, lett. a), del D.L. 331/1993, ai sensi del quale costituiscono cessioni non imponibili quelle a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dell'U.E. dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi IVA.

Con effetto dal primo gennaio 2020, l'art. 138 è stato modificato dalla direttiva UE 2018/1910 del 4 dicembre 2018. La nuova disposizione attribuisce rilevanza sostanziale al fatto che cedente e cessionario posseggano un numero identificativo IVA, siano iscritti all'Archivio VIES, compilino correttamente e presentino il Modello Intra.

A partire dal gennaio 2020, la cessione di beni a clienti comunitari, fatturata senza Iva, costituisce una *“operazione non imponibile IVA”* in presenza di tutti i seguenti presupposti:

- Onerosità dell'operazione;
- Acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- Soggettività passiva del cedente nazionale (operatore economico);
- Soggettività passiva del cessionario comunitario (operatore economico);
- Iscrizione del cedente al Sistema VIES;
- Iscrizione del cessionario al sistema VIES di un Paese membro diverso da quello di partenza della merce;
- Presentazione del Listing cessioni (Modello Intra cessioni) da parte del cedente.
- L'operazione comporta l'effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro dell'Ue, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente nazionale, del cessionario comunitario o di terzi per loro conto (prova di cessione intracomunitaria).

Già in precedenza, l'Agenzia delle Entrate, in risposta al video forum Italia Oggi del 23.01.2019, ha chiarito la sua posizione circa il possesso del numero identificativo IVA, superando i precedenti

documenti di prassi e stabilendo che l'iscrizione del soggetto passivo nell'Archivio VIES diventa una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione.

In mancanza anche solo di un requisito, l'operazione diventa imponibile Iva, con applicazione della sanzione dal 90 al 180% dell'imposta (art. 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997).

Al fine di realizzare una cessione intracomunitaria di beni non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41 del DL 331/1993, occorre comprovare che i beni ceduti siano veramente giunti nel Paese di destinazione⁶.

In questa prospettiva, la direttiva 2006/112/CE e la giurisprudenza comunitaria hanno lasciato agli stati membri l'onere di stabilire le condizioni alle quali essi esentano le cessioni intracomunitarie di beni.

Tuttavia, il legislatore italiano non è mai intervenuto introducendo una previsione in merito ai documenti che il cedente deve conservare ed, eventualmente, esibire in caso di controllo.

Il "vuoto" normativo lasciato ha dato spazio a numerose interpretazioni in fase di constatazione da parte di Guardia di Finanza ed Agenzia delle Dogane, e da parte della Agenzia Entrate in fase accertativa, trasformatosi in contenzioso.

Sino al 31 dicembre 2019, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in un altro Stato comunitario occorre quindi fare riferimento alla prassi e alle sentenze in materia:

- In base alla risoluzione 345/E/2007, per dimostrare l'avvenuta spedizione delle merci in altro paese comunitario occorre conservare la seguente documentazione contabile e fiscale: fattura di vendita all'acquirente comunitario, elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate, il documento di trasporto CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e/o del destinatario per ricevuta *"da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario"*, la rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce.
- Nella risoluzione 477/E/2008, nel caso in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il predetto documento di trasporto, la prova di cui sopra potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.

Inoltre, nel caso di vendite "franco partenza" (o "franco fabbrica" o "ex works – EXW") è d'uso dell'aziende tenere un registro dei trasportatori che hanno provveduto a ritirare la merce, in modo da poter rintracciare, in caso di verifica, le prove documentali dell'avvenuta consegna in altro Paese comunitario.

Ed ancora, nel caso non si riesca ad avere copia del CMR firmato dal destinatario, può provvedersi all'invio di un fax al cliente estero, richiedendo allo stesso di confermare, stesso mezzo (anche

⁶ Regolamento UE n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018, che integra il Regolamento UE n. 282/2011 inserendo l'art. 45-bis.

semplicemente con firma in calce al fax ricevuto), la ricezione della merce, con riferimento alla specifica fattura.

-Nella risoluzione 19/E/2013 si fa riferimento al CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, e tale da costituire mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale. Sempre in base a tale circolare, costituisce mezzo di prova avente lo stesso valore del CMR cartaceo, un insieme di documenti dal quale si possano ricavare le stesse informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore, cessionario). Tali documenti, per costituire mezzo di prova idoneo, devono esser conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse, alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e agli elenchi INTRASTAT.

-Nella Nota n. 2010/141333, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che nelle cessioni franco fabbrica può "essere accettata, quale prova della cessione intracomunitaria, una documentazione costituita da una dichiarazione inviata dalla controparte contrattuale destinataria della merce che attesti che la stessa è effettivamente pervenuta a destinazione nell'altro Stato membro".

-Nella risoluzione 71/E/2014, l'Agenzia delle Entrate statuisce due principi in materia di prove di cessione intracomunitaria:

- a) Quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei;
- b) La prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Paese Membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente.

-La risposta all'istanza di interpello 100/2019 ci ricorda che, **dal 1° gennaio 2020, è immediatamente applicabile l'articolo 45-bis Regolamento di esecuzione (UE) 282/2011, per il quale sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto:**

- 1) i 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 di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere;
- 2) i seguenti documenti:
 - una 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;
 - documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;

- una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Ai fini della non applicazione dell'Iva sulle cessioni intracomunitarie di beni, si presume (con “presunzione refutabile”) che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, in presenza di uno dei casi seguenti:

- 1) 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 di cui al precedente punto 1), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, oppure di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al precedente punto 1), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al punto 2), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.
- 2) il venditore è in possesso, oltre agli stessi elementi del punto precedente, anche di una dichiarazione scritta dall'acquirente – fornita entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione – 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.

Per le operazioni a catena e triangolazioni intracomunitarie, la normativa prevede un cambiamento qualora il trasporto sia effettuato a carico del primo cedente italiano (ITA 1) verso il cessionario finale della triangolazione. In questo caso, infatti, per poter considerare la prima cessione non imponibile ai sensi dell'art. 41, c.1, lett.a) del DL 331/1993, il primo cessionario (ITA 2) deve necessariamente disporre di un numero di partita IVA nel Paese di destinazione per poi, successivamente, assoggettare ad IVA locale l'ultima cessione nei confronti del cessionario finale.

Riteniamo pertanto di poter suggerire di evitare di porre in essere cessioni di beni con condizione franco destino ma utilizzare le condizioni franco fabbrica.

Alla luce delle nuove regole, nel caso di operazione triangolare nazionale con invio dei beni in altro Paese UE, al fine di individuarne il trattamento IVA, occorre esaminare chi è il soggetto che si incarica di eseguire il trasporto.

Esempio n.1: impresa italiana IT2 vende merce all'impresa tedesca DE. IT2, per l'approvvigionamento della merce, si rivolge all'impresa italiana IT1.

Se IT1 cede la merce con una condizione di resa "franco partenza" (ad esempio, EXW):

- IT2 comunica la propria posizione IVA italiana a IT1; quest'ultimo deve tenere agli atti la documentazione dalla quale risulti tale comunicazione (ad esempio: scambio e-mail, ordine e conferma d'ordine nei quali è indicato il numero identificativo Iva del soggetto intermedio IT2.)
- IT1, nei confronti di IT2, pone in essere una cessione interna da assoggettare a Iva italiana;
- IT2 pone in essere una cessione intracomunitaria non imponibile art. 41/1/a del DL 331/1993, nei confronti di DE.

Esempio n.2: Se IT1 cede la merce a IT2 con una condizione di resa "franco destino" (ad esempio, DAP, DPU):

- IT1, nei confronti di IT2, pone in essere un'operazione di cessione intracomunitaria, non imponibile art. 41/1/a del DL 331/1993;
- IT2 dovrebbe aprire una posizione Iva in Germania, al fine di espletare la procedura acquisti intracomunitari ed emettere fattura con iva tedesca nei confronti del cliente finale tedesco.

3. INCOTERMS 2020

In caso di vendita di merce a clienti esteri risulta importante stabilire dove la stessa viene consegnata o messa a disposizione del cliente:

- Nel luogo di partenza;
- Nel luogo di destinazione;
- Oppure in luogo intermedio.

La determinazione del luogo di consegna è fondamentale in quanto definisce l'esatto momento di trasferimento dei rischi dal venditore all'acquirente.

In relazione alle spese è importante determinare il cd. *Punto di tariffa*, ossia il punto sino al quale le spese sono a carico del venditore ed oltre al quale sono a carico del cliente.

Gli INCOTERMS sono clausole contrattuali, non obbligatorie, di uso internazionale (INTERNATIONAL COMMERCIAL TERMS) che, in funzione del luogo di consegna, ripartiscono rischi e spese a carico tra il soggetto che vende ed il soggetto che acquista.

Tali termini, ove previsti, individuano, in ogni transazione commerciale di vendita di beni le condizioni di consegna e la ripartizione della responsabilità tra venditore ed acquirente.

Se adottate devono essere espressamente previste nel contratto (anche ordine o conferma d'ordine) indicando anche l'edizione prescelta, essendo comunque possibile continuare ad applicare la versione precedente.

Gli INCOTERMS 2010⁷ (applicabili a partire dal 1 gennaio 2011) sono suddivisi in clausole valide per qualsiasi forma di trasporto:

- CIP (Carriage and insurance Paid)
- CPT (Carriage Paid To)
- DAP (Delivered At Place)
- DAT (Delivered at Terminal)
- DDP (Delivered Duty Paid)
- EXW (Ex Works)
- FCA (Free Carrier);

e clausole valide solo per trasporti marittimi e fluviali:

- CFR (Cost and Freight)
- CIF (Cost, Insurance and Freight)
- FAS (Free Alongside Ship)
- FOB (Free On Board).

La Camera di commercio internazionale (ICC) ha pubblicato l'edizione aggiornata degli INCOTERMS che entreranno ufficialmente in vigore dal 1 gennaio 2020.

Con la clausola EXW restano le problematiche relative all'ottenimento del visto uscire doganale, alla prova della cessione intra UE, alla modalità di compilazione delle dichiarazioni doganali e dei documenti accessori, all'identificazione dell'esportatore non stabilito nel territorio o ancora all'identificazione del titolari di eventuali autorizzazioni o licenze. L'ICC ha così precisato che sarebbe preferibile limitare l'uso di questa clausola nell'ambito del commercio domestico, dove in sostanza i temi civilistici possono rimanere invariati ma si evitano questioni doganali. La camera di commercio internazionale ha precisato che sarebbe preferibile optare per il termine FCA, che imputa obbligazioni e costi di sdoganamento a carico del venditore, almeno per la prima parte del trasporto (fino alla dogana di esportazione).

Il termine FCA resta in sostanza invariato, ad eccezione del fatto che venditore e acquirente possano concordare che quest'ultimo richieda al proprio vettore di consegnare al primo la polizza di carico una volta che la merce è stata caricata sulla nave, così da rendere possibile l'emissione della lettera di credito. Confermata anche la clausola DDP, con la quale le formalità doganali vengono tutte imputate al venditore, tale termine è molto usato nel settore dei corrieri e negli scambi infragruppo nonostante la

⁷ <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/>

conseguente complessità dal punto di vista della gestione fiscale, onerando il venditore di curare le operazioni di sdoganamento nel paese di importazione.

Il termine DAT è variato in DPU (“Delivered at place unloaded”), il quale prevede che la consegna non debba più necessariamente avvenire presso un terminal portuale, ma anche un qualsiasi altro luogo di consegna purché la merce venga scaricata.

Per FCA, DDP e DAP, la nuova versione consente alle parti di provvedere da sé al trasporto mentre nella versione 2010 era previsto il trasporto di un vettore terzo.

La clausola CIF, che nella precedente versione prevedeva uno standard assicurativo minimo identificato in fascia C, nella nuova versione è munito di uno standard più elevato grazie all’associazione con la clausola all risk di fascia A, tale da comportare maggiore costi e maggior tutela⁸.

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti cogliamo l’occasione per porgere cordiali saluti.

STUDIO FERRARI & GENONI

⁸ <https://iccitalia.org/2019/05/regole-icc-incoterms-2020/>