



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.

SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

INCOTERMS, OPERAZIONI COMUNITARIE ED ESPORTAZIONI
DIRETTE E TRIANGOLARI

I DOCUMENTI A SUPPORTO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

GAETANA ROTA

MILANO 3 LUGLIO 2017

La cessione intracomunitaria - requisiti

A norma dell'art. 41 del DL 331/1993, affinché una cessione possa configurarsi come cessione intracomunitaria e godere del regime di non imponibilità, devono essere contemporaneamente soddisfatti i requisiti seguenti:

- Trasferimento della proprietà
- Onerosità dell'operazione
- Soggettività passiva di cedente e cessionario
- Effettiva movimentazione fisica dei beni dall'Italia ad altro stato membro

La cessione intracomunitaria - prova

A differenza della prova di avvenuta esportazione, la prova documentale da fornire in relazione all'effettuazione di una cessione intracomunitaria (trasferimento fisico) non è formalmente codificata in alcuna norma.

Infatti la direttiva comunitaria (art. 131) prevede la facoltà per i singoli Stati membri di disciplinare specifici obblighi probatori, ma il legislatore italiano non si è avvalso di tale facoltà.

Risulta allora necessario comprovare la contemporanea esistenza di tutti i requisiti sopra richiamati.

La cessione intracomunitaria – prova del trasferimento della proprietà

La cessione intracomunitaria deve comportare il passaggio della proprietà o di altro diritto reale di godimento...

- Art. 1153 cc : colui che possiede una cosa “mobile” ne acquista la proprietà per effetto del possesso immediatamente, purchè in “buona fede”
- Titolo idoneo è un valido contratto di compravendita o una fattura di vendita
- Merce in conto deposito (*consignment stock*) : effetto traslativo in momento successivo

La cessione intracomunitaria – prova del requisito dell'onerosità

...a titolo oneroso...

- Le cessioni a titolo gratuito non danno luogo in nessun caso ad una cessione intracomunitaria
- La prova dell'onerosità può essere fornita mediante esibizione della rimessa bancaria del cessionario relativa al pagamento dei beni

La cessione intracomunitaria – prova della soggettività passiva

...nei confronti di cessionari soggetti d'imposta...

- Deve trattarsi di soggetti passivi identificati ai fini IVA in due diversi Stati membri (iscrizione VIES)
- Il riferimento va inteso come requisito “sostanziale” di soggettività passiva e non come circostanza “formale” di attribuzione di un codice IVA (Corte UE C-587/10 del 27/9/2012 : non obbligo iscrizione VIES)

La cessione intracomunitaria – prova del trasferimento fisico dei beni in altro Stato UE

...trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro...

- Libera circolazione delle merci all'interno dell'Unione Europea (abolizione barriere doganali)
- "Diversamente dalle operazioni di esportazione nei Paesi non appartenenti alla UE, nessuna disposizione normativa nazionale specifica le forme di prova idonee a dimostrare il trasporto o spedizione dei beni oggetto della cessione nel territorio di altro Stato membro. Nemmeno la normativa comunitaria specifica le modalità che consentono la dimostrazione in parola, ma rimanda agli Stati membri la corretta applicazione della esenzione dall'imposta e la prevenzione di ogni possibile frode, evasione o abuso" (Cassazione 13457 del 27/07/2012)
- No termini per il trasporto
- No termini per l'acquisizione della documentazione

La cessione intracomunitaria – prova del trasferimento fisico dei beni in altro Stato UE

La prova dell'effettiva movimentazione delle merci è probabilmente la più delicata da fornire nell'ambito delle cessioni intracomunitarie, soprattutto in relazione alle spedizioni con clausola "franco fabbrica"

Elemento "ideale" di prova documentale può essere costituito dal CMR, o da altra documentazione che possa integrare le informazioni in esso contenute

La prova della cessione intra UE – il CMR

CMR (Convention des Marchandises par Route) :
accordo internazionale tipico
del trasporto internazionale su
strada, spesso definito
“Lettera di vettura
internazionale”

The image shows a standard CMR bill of lading form. It is a multi-section document with numbered fields (1-24) for data entry. The central part of the form features the large letters 'CMR'. The form is used for international road transport of goods and includes sections for sender and recipient details, goods description, and transport conditions.

La prova della cessione intra UE – il CMR

Il documento contiene le condizioni di trasporto e deve recare le seguenti indicazioni obbligatorie:

- Data e luogo di emissione
- Nome e indirizzo mittente
- Nome e indirizzo vettore
- Nome e indirizzo destinatario
- Nome e indirizzo luogo destinazione se diverso da destinatario
- Natura, peso, quantità e numero cose da trasportare
- Indicazione di eventuali punti di transito per operazioni doganali
- Istruzioni per le spese di trasporto preferibilmente con termini di resa Incoterm
- Indicazione e classificazione di eventuale merce pericolosa

La prova della cessione intra UE – altri documenti

Altri documenti utili allo scopo possono essere:

- AWB air waybill (per il trasporto aereo)
- CIM convenzione internazionale per le merci in ferrovia
- B/L bill of lading (polizza di carico) documento marittimo rilasciato dal vettore al momento dell'imbarco della merce sulla nave
- Ddt di cui al DPR 472/96
- Bolla di accompagnamento per prodotti soggetti a accisa
- Ogni altro documento che possa "provare" l'effettiva movimentazione delle merci

La prova della cessione intra UE – prassi e giurisprudenza nazionale e comunitaria

La giurisprudenza comunitaria ha definito regole comuni in merito alla prova che occorre fornire nelle ipotesi di cessioni intracomunitarie e linee guida in ordine al possibile recupero dell'IVA in capo al fornitore (con documentazione carente)

A tal proposito si segnalano le seguenti sentenze della Corte di Giustizia UE

- C-409/04 del 27/9/2007 (Teleos)
- C-146/05 del 27/9/2007 (Collée)
- C-184/05 del 27/9/2007 (Twoh International)

La prova della cessione intra UE – prassi e giurisprudenza nazionale e comunitaria

Giurisprudenza Comunitaria

- le circostanze che il cedente abbia agito in **buona fede**, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale soggetto ad assolvere l’IVA a posteriori (sentenza Teleos)
- la non imponibilità di una cessione intracomunitaria va accordata in presenza di requisiti **sostanziali**, anche se quelli formali siano lacunosi, salvo che tale mancanza sia di ostacolo all’appuramento dell’esistenza dei requisiti sostanziali (sentenza Collée)
- la prova che l’acquirente sia un soggetto passivo non dipende dal numero di identificazione, ma dalla circostanza che lo stesso **eserciti un’ attività economica**; l’inesistenza del numero di identificazione non causa il disconoscimento della non imponibilità se il cedente prova l’adozione di tutte le cautele necessarie per verificare tale circostanza e se , in alternativa, fornisce indicazioni idonee a provare che il cessionario, in tale frangente, agiva come soggetto passivo (sentenza VSTR sentenza C 587-10 del 27.9.12)

La prova della cessione intra UE – prassi e giurisprudenza nazionale e comunitaria

Giurisprudenza Nazionale

- L'onere della prova dello scambio intracomunitario grava sul cedente
- E' da escludere ogni attività investigativa da parte del cedente sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario
- Il cedente deve operare con "diligenza" in qualità di operatore commerciale
- PRINCIPIO DELLA BUONA FEDE

(cfr sentenze n. 1670 del 24.01.13 e n. 12964 del 24.05.13)

La prova della cessione intra UE – prassi e giurisprudenza nazionale e comunitaria

Prassi nazionale

Risoluzione Agenzia Entrate n.345 del 2007

- Fattura di vendita + elenchi intra + CMR firmato + pagamento

Risoluzione Agenzia Entrate n.477 del 2008

- La lettera di vettura è solo uno dei possibili documenti utili a tale scopo

Risoluzione Agenzia Entrate n.19 del 2013

- Valore di prova al CMR elettronico e ad un insieme di documenti dal quale si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e recanti le firme dei soggetti coinvolti

(cfr sentenze n. 1670 del 24.01.13 e n. 12964 del 24.05.13)

La prova della cessione intra UE – prassi e giurisprudenza nazionale e comunitaria

Circolare Assonime n. 20 del 01/07/2013

Con il documento in parola viene suggerito agli operatori (soprattutto con ridotte dimensioni) di adottare cautele particolari nelle operazioni con trasporto a cura del cessionario o per suo conto, consistenti nell'includere nel contratto le clausole che garantiscano l'assunzione da parte dei cessionari di uno specifico obbligo di comunicare l'eventuale mancata consegna dei prodotti nel luogo di destinazione, ovvero la consegna in un luogo diverso

La prova della cessione intra UE – check list

Può essere utile dotarsi di una **check list** come quella dell'esempio, suggerita dai colleghi dell'ordine di Torino, al fine di verificare tempestivamente il possesso della documentazione richiesta per provare che siano soddisfatti tutti i requisiti della cessione intracomunitaria, ed attivarsi per tempo nel caso vi fosse carenza documentale, per evitare di incorrere in sanzioni.

CHECK LIST CESSIONE INTRACOMUNITARIA BENI

REQUISITI **CONGIUNTI** ART. 41 C. 1 LETTERA A) DL 331/93- EMISSIONE FATTURA ATTIVA "NON IMPONIBILE"

A) REQUISITO ISCRIZIONE VIES DEL CEDENTE		
il cedente è regolarmente iscritto al VIES e la sua iscrizione è tuttora valida ?		<input checked="" type="checkbox"/> SI
B) REQUISITO STATUS DI OPERATORE ECONOMICO DELL'ACQUIRENTE COMUNITARIO		
si è proceduto alla verifica della numero identificativo dell'acquirente comunitario con risultato positivo?		<input checked="" type="checkbox"/> SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
b.1)	copia delle risultanze della verifica	allegato <input type="checkbox"/>
b.2)	copia della comunicazione Intrastat relativa all'operazione	allegato <input type="checkbox"/>
C) REQUISITO RELATIVO AL TRASFERIMENTO DI PROPRIETA'		
l'operazione ha comportato il trasferimento della proprietà dei beni all'acquirente?		<input checked="" type="checkbox"/> SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
c.1)	copia della fattura di vendita all'acquirente comunitario emessa ex art.41 D.L. 331/93	allegato <input type="checkbox"/>
D) REQUISITO RELATIVO ALL'ONEROSITA' DELL'OPERAZIONE		
l'operazione è a titolo oneroso?		<input checked="" type="checkbox"/> SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
d.1)	copia della rimessa bancaria relativa al pagamento dei beni da parte dell'acquirente comunitario	allegato <input type="checkbox"/>
E) REQUISITO DEL TRASFERIMENTO DEI BENI DAL TERRITORIO NAZIONALE A QUELLO DELL'ACQUIRENTE COMUNITARIO		
i beni hanno effettivamente lasciato il territorio nazionale e sono pervenuti nello Stato comunitario dell'acquirente?		<input checked="" type="checkbox"/> SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
<input type="checkbox"/> se il trasporto è effettuato direttamente dal cedente con mezzi propri		
e.1)	copia del documento accompagnatorio (DDT) sottoscritto dal cedente e dal destinatario acquirente per ricevuta dei beni	allegato <input type="checkbox"/>
<i>in alternativa</i>		
e.2)	copia del documento accompagnatorio (DDT) sottoscritto dal cedente e attestazione rilasciata dal destinatario acquirente per ricevuta dei beni	allegato <input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> se il trasporto è effettuato dall'acquirente con mezzi propri		
e.3)	dichiarazione rilasciata dallo stesso che attesta che i beni sono effettivamente pervenuti a destinazione nel paese comunitario	allegato <input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> se il trasporto è effettuato da terzi per conto del cedente o dell'acquirente		
e.4)	copia del CMR sottoscritta dal cedente, dal vettore e dall'acquirente	allegato <input type="checkbox"/>
<i>in alternativa</i>		
e.5)	lettera del trasportatore che conferma di aver preso in carico la merce ed estratti dal registro dello stesso che dimostrano la consegna	allegato <input type="checkbox"/>
F) ULTERIORI DOCUMENTI PROBATORI		
f.1)	copia dell'ordine o del contratto d'ordine sottoscritta dall'acquirente	allegato <input type="checkbox"/>

La prova della cessione intra UE

..Grazie per l'attenzione..