



L'IVA negli scambi intracomunitari di beni: tra problemi operativi delle imprese e dibattito comunitario sull'evoluzione del sistema transitorio

Il paradosso della prova delle cessioni intracomunitarie

Seminario Confindustria
Roma, 25 marzo 2014



Principali riferimenti

❑ Normativa

- Direttiva 28 novembre 2006, n. 112/2006/Ce, art. 138
- D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 41

❑ Giurisprudenza Corte di Giustizia Unione Europea

- Sentenza Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2007, causa C-409/04
- Sentenza Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2007, causa C-146/05
- Sentenza Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2007, causa C-184/05
- Sentenza Corte di Giustizia UE, 7 dicembre 2010, causa C-285/09
- Sentenza Corte di Giustizia UE, 16 dicembre 2010, causa C-430/09
- Sentenza Corte di Giustizia UE, 6 settembre 2012, causa C-273/11

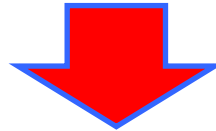
❑ Prassi

- Risoluzione n. 345/E del 28 novembre 2007
- Risoluzione n. 477/E del 15 dicembre 2008
- Risoluzione n. 123/E del 6 maggio 2009
- Risoluzione n. 19/E del 25 marzo 2013

Cessioni intracomunitarie di beni

❑ Art. 138, par. 1, direttiva 112/2006/CE

- *“Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall’acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni”.*



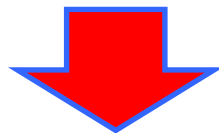
❑ Art. 41, lett. a), D.L. n. 331/93

- *Costituiscono cessioni non imponibili “le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall’acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell’art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d’imposta (...)”*

Requisiti per la non imponibilità

❑ Requisiti della cessione intracomunitaria non imponibile

- Cessione a titolo oneroso;
- Trasferimento della proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- Cedente e cessionario devono essere soggetti passivi IVA;
- Effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro ad un altro, indipendentemente dal soggetto che cura il trasporto.



Ai fini dell'applicazione del trattamento di non imponibilità ad IVA, si pone quindi, il problema di come provare l'effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro ad un altro



Giurisprudenza Corte di Giustizia Unione Europea

❑ Caso Teleos (causa C-409/04)

- Principio generale libera circolazione dei beni:
 - La situazione degli operatori economici non deve essere meno favorevole di quella esistente prima dell'abolizione dei controlli alle frontiere tra gli Stati membri, poiché un risultato siffatto andrebbe contro la finalità del mercato interno, volta a facilitare gli scambi fra questi ultimi.
 - I requisiti probatori stabiliti dagli Stati membri devono rispettare le libertà fondamentali istituite dal Trattato CE quale, segnatamente, la libera circolazione delle merci.
 - Gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire gli obblighi che essi riterrebbero necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi senza che gli stessi possano dar luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.
- Principio di proporzionalità:
 - Qualsiasi ripartizione del rischio tra il fornitore e l'amministrazione finanziaria, in seguito ad una frode commessa da un terzo, deve essere compatibile con il principio di proporzionalità. Un regime che faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode, non preserva necessariamente il sistema armonizzato dell'imposta sul valore aggiunto dalla frode e dall'abuso dell'acquirente.



Giurisprudenza Corte di Giustizia Unione Europea

❑ Caso Teleos (causa C-409/04)

- Principio di certezza:
 - sarebbe contrario al principio di certezza del diritto che uno Stato membro, il quale ha stabilito i requisiti per l'applicazione dell'esenzione di una cessione intracomunitaria, fissando in particolare un elenco di documenti da presentare alle autorità competenti, ed ha accettato in un primo tempo i documenti presentati dal fornitore in quanto prove giustificative del diritto all'esenzione, possa successivamente obbligare il fornitore medesimo ad assolvere l'imposta sul valore aggiunto relativa a tale cessione allorché consti che, a causa di una frode commessa dall'acquirente di cui il fornitore non aveva e non poteva aver conoscenza, i beni in questione non hanno in realtà lasciato il territorio dello Stato membro di cessione
- Obbligo del cedente in buona fede ed effetti in capo al cessionario:
 - aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare ad una frode;
 - qualora il fornitore abbia adempiuto i suoi obblighi relativi alla prova di una cessione intracomunitaria, laddove l'obbligo contrattuale di spedire o trasportare i beni fuori dallo Stato membro di cessione non sia stato assolto dall'acquirente, è quest'ultimo che dovrebbe essere considerato debitore dell'IVA in tale Stato membro.



Giurisprudenza Corte di Giustizia Unione Europea

❑ Caso Teleos (causa C-409/04)

- Oggetto della prova di una cessione intracomunitaria:
 - eccezion fatta per i requisiti relativi allo status dei soggetti passivi, al trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario e allo spostamento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro, nessun altro requisito può essere imposto per qualificare un'operazione come cessione o acquisto intracomunitari di beni.
- Momento in cui i contribuenti devono conoscere i loro obblighi:
 - è necessario che i soggetti passivi abbiano conoscenza dei loro obblighi fiscali prima di concludere un'operazione.
- Efficacia probatoria degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie:
 - il fatto che l'acquirente abbia presentato alle autorità tributarie dello Stato membro di destinazione una dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario può costituire una prova supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, ma non costituisce una prova determinante ai fini dell'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria.



Giurisprudenza Corte di Giustizia Unione Europea

❑ Caso Collee (causa C-146/05)

- Requisiti sostanziali e formali della cessione intracomunitaria:
 - l'esenzione dall'IVA è accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi. La situazione sarebbe diversa solo se la violazione di tali requisiti formali avesse l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti.

❑ Caso Twoh International (causa C-184/05)

- Soggetto obbligato a provare la fuoriuscita dei beni:
 - spetta al fornitore di beni produrre la prova che siano soddisfatte le condizioni per l'esenzione;
 - le autorità tributarie dello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto di beni nell'ambito di una cessione intracomunitaria non sono tenute a chiedere informazioni alle autorità dello Stato membro di destinazione indicato dal fornitore.

❑ Caso R. (causa C-285/09)

- Inapplicabilità dell'esenzione in caso di frode:
 - Il principio di proporzionalità non osta a che un fornitore che partecipa ad una frode sia obbligato ad assolvere a posteriori l'IVA sulla cessione intracomunitaria che ha effettuato, purché il suo coinvolgimento nella frode costituisca un elemento determinante da prendere in considerazione in occasione dell'esame della proporzionalità di un provvedimento nazionale.



Giurisprudenza Corte di Giustizia Unione Europea

❑ Caso Euro Tyre Holding (causa C-430/09)

- La prova può dipendere dalle informazioni fornite dall'acquirente al cedente:
 - con riferimento alla condizione relativa alla prova, in quanto essa costituisce una delle condizioni dell'esenzione, si deve rilevare che, anche se in linea di principio spetta al fornitore stabilire che il bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro, nelle circostanze in cui il diritto di disporre del bene come un proprietario sia trasferito all'acquirente nel territorio dello Stato membro della cessione e spetti a tale acquirente spedire o trasportare il bene al di fuori dello Stato membro di cessione, la prova che il fornitore può produrre alle autorità tributarie dipende fundamentalmente dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente.

❑ Caso Mecsek-Gabona (causa C-273/11)

- Condizioni che consentono di negare il beneficio della non imponibilità
 - Il beneficio del diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria può essere negato al venditore, purché sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che quest'ultimo non ha adempiuto gli obblighi ad esso incombenti in materia di prova o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato le misure cui poteva ragionevolmente ricorrere per evitare la propria partecipazione a detta evasione.



Chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

❑ **Risoluzione n. 345/E del 28 novembre 2007**

- La prova della cessione può essere fornita conservando:
 - La fattura di vendita all'acquirente comunitario;
 - Gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate;
 - La rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce;
 - Un documento di trasporto CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta.

❑ **Risoluzione n. 477/E del 15 dicembre 2008**

- Prova del trasporto nel caso di cessione intracomunitaria “franco fabbrica”:
 - Il CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dall'acquirente per ricevuta è solo fattispecie esemplificativa;
 - La prova potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in un altro Stato membro.



Chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

❑ **Risoluzione n. 123/E del 6 maggio 2009**

- L'Agenzia delle entrate ha riconosciuto che la prova del trasporto all'estero possa essere fornita, tra l'altro, dalla lettera di vettura indicante il luogo di partenza nel territorio dello Stato e il luogo di destinazione nello Stato comunitario di arrivo dei beni.

❑ **Risoluzione n. 19/E del 25 marzo 2013**

- Nel caso in cui i trasportatori utilizzino procedure elettroniche di tracciatura delle spedizioni, è possibile utilizzare le risultanze di tali procedure ai fini della prova: dall'insieme dei documenti si devono ricavare le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme dei soggetti coinvolti nell'operazione.

Incertezze ed ipotesi operative

❑ Le difficoltà e le incertezze operative permangono

- Le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, per quanto utili nel contesto di incertezza, in assenza di un intervento normativo sulla disciplina della prova del trasporto, non consentono tuttavia di disporre di un quadro certo e determinato.



❑ Alcune ipotesi operative

- Attestazione di ricevimento della merce, rilasciata dal cessionario;
- Clausole contrattuali vincolanti per le parti.

❑ Ipotetico approccio ideale al problema

- Esame complessivo di tutta la documentazione relativa alla cessione (fattura, documenti di trasporto, documentazione bancaria, elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie, eventuali contratti), valutata non in astratto, ma nel concreto, tenendo conto della complessiva affidabilità delle parti coinvolte nella transazione.



Panorama comunitario

❑ Come è affrontato il problema in altri Stati membri?

▪ Germania:

- Dal 1° gennaio 2014, utilizzo di uno specifico format, definito dal Ministero delle finanze tedesco, di certificazione dell'arrivo della merce a destinazione, che il cliente deve compilare;
- Il format contiene un insieme di informazioni tassative: dati del cessionario, quantità e descrizione della merce; mese e anno (non il giorno) di ricevimento della merce nello Stato membro di destinazione; nel caso di trasporto a cura del cessionario, mese e anno di termine del trasporto; luogo di ricevimento della merce; data del certificato; firma del cliente o di un suo delegato autorizzato;
- Il certificato è l'unico mezzo nel caso di consegna diretta (trasporto effettuato direttamente dal cedente o dal cessionario con mezzi propri); sono previsti mezzi di prova alternativi negli altri casi;
- Le prove alternative: a) nel caso di trasporto a cura del cedente: CMR firmato dalle parti (anche dall'acquirente a destino), oppure certificato del trasportatore di avvenuta consegna (la prova dell'avvenuto trasferimento deve essere conservata in archivi presenti nel territorio dell'Unione Europea); b) nel caso di trasporto a cura del cessionario: certificato rilasciato dal trasportatore con i principali dati e l'assicurazione che la merce verrà trasportata a destinazione in altro Stato membro: è necessario che il pagamento della fornitura avvenga da un conto corrente bancario intestato al cliente.



Panorama comunitario

❑ Come è affrontato il problema in altri Stati membri?

▪ Regno Unito:

- la prova a supporto della non imponibilità va fornita in un termine compreso tra 3 e 6 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione e la diligenza richiesta al cedente può variare (es. soggetto incaricato del trasporto, pagamento in contanti ...);
- nel caso di trasporto a cura del cessionario, è suggerita la prestazione di una cauzione equivalente all'IVA riferibile all'operazione, da parte del cessionario, svincolata nel momento in cui questi fornisce evidenza al cedente della fuoriuscita dei beni dal territorio del Regno Unito (HMRC Notice n. 725).



Panorama comunitario

❑ **Analisi del gruppo di lavoro costituito nell'ambito dell'EU VAT Forum**

- Premessa: è possibile migliorare il funzionamento dell'attuale sistema transitorio di tassazione degli scambi intracomunitari di beni?
 - Paradossalmente, il Mercato Interno avrebbe dovuto semplificare gli scambi intracomunitari ed invece così non è (sono più semplici e sicure le esportazioni e le importazioni);
 - Uno dei problemi più sentiti a livello comunitario, è la prova delle cessioni, tema oggetto di specifico approfondimento.



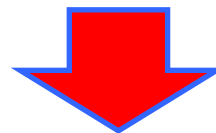
- Dall'analisi emerge che gli Stati membri hanno approcci abbastanza differenziati:
 - oggetto della prova: si richiedono generalmente un insieme di documenti non un singolo particolare giustificativo (valutazioni diverse circa il peso da dare ai documenti di pagamento), ma alcuni Stati più formali di altri sui requisiti dei singoli documenti (es. CMR firmati, formato elettronico o cartaceo dei documenti);
 - Momento di esibizione: per alcuni Stati membri la prova deve essere fornita già al momento di effettuazione dell'operazione, per altri solo nel momento di una verifica; per altri ancora al momento della consegna dei beni (quindi non c'è applicazione uniforme dei principi del caso Collee)



Panorama comunitario

❑ **Analisi del gruppo di lavoro costituito nell'ambito dell'EU VAT Forum**

- Alcune ipotesi di intervento per il miglioramento della situazione:
 - Favorire l'armonizzazione delle procedure per ridurre costi e rischi;
 - Rendere pubbliche a livello comunitario le informazioni sulla disciplina applicata nei singoli Stati membri (web portal);
 - Maggiori riflessioni su condizioni contrattuali e documentazione di pagamento;
 - Utilizzo di documentazione standard (valutabile ai fini dell'applicazione del "knowledge test") per le cessioni con trasporto organizzato dal cessionario o da terze parti.
- Le conclusioni:
 - Attualmente si assiste ad un fallimento nell'implementare al meglio i principi del sistema transitorio di scambi nell'Unione Europea, specie nel presupposto che tale sistema avrebbe dovuto facilitare gli scambi di beni nel Mercato Interno. L'applicazione di tali regole è difficoltosa soprattutto per le imprese oneste
 - I limitati suggerimenti e punti di condivisione emersi negli incontri del gruppo di lavoro non sono sufficienti a superare le difficoltà attuali.



E' necessario concentrarsi su sistemi di tassazione degli scambi intracomunitari di beni diversi dall'attuale sistema transitorio



Considerazioni finali

❑ Il quadro che emerge è quindi poco confortante per gli operatori economici

- Come affrontare il problema?
 - Soluzioni a livello comunitario / soluzioni nazionali
- A livello comunitario nel medio/lungo termine:
 - Ritorno alle dogane?
 - Escludere la possibilità di effettuare cessioni intracomunitarie con trasporto a cura del cessionario?
 - Riforma radicale del sistema transitorio di scambio intracomunitario di beni (es. utilizzo del criterio di stabilimento del cessionario, come nelle prestazioni di servizi, anche per le cessioni di beni) ?



Considerazioni finali

❑ Il quadro che emerge è quindi poco confortante per gli operatori economici

- Come affrontare il problema?
 - Soluzioni a livello comunitario / soluzioni nazionali
- A livello nazionale nel breve/medio termine:
 - Analisi “caso per caso” da parte dell’Agenzia delle entrate?
 - Utilizzo più sistematico dello scambio internazionale di informazioni?
 - Adozione di soluzioni simili al modello tedesco?
 - Per maggiore certezza normativa, prevedere, anche per le cessioni intracomunitarie, di un termine di regolarizzazione (con addebito dell’IVA al cessionario e senza applicazione di sanzioni), nel caso in cui entro un determinato periodo non si acquisisca la prova della cessione, in modo simile a quanto previsto dall’art. 8, co. 1, lett. b), DPR n. 633/72 e art. 7, co. 1, D.Lgs. n. 471/97 per le esportazioni?



Grazie per l'attenzione !

Raffaele Corso

Confindustria

Area Politiche Fiscali

E-mail: r.corso@confindustria.it

Tel. 06-5903378

