



La prova delle cessioni intracomunitarie e all'esportazione

Milano, 3 febbraio 2017

Avv. Lucio Ravera

**Studio Legale Righetti
Genova – Milano – La Spezia – Trieste
www.studiolegalerighetti.it**

La prova delle cessioni intracomunitarie e all'esportazione

Spetta sempre al fornitore dei beni dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti per fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale, nel caso che qui interessa del diritto alla non imponibilità IVA della cessione (sentenza 27/09/2007 causa C- 409/04, Teleos e, da ultimo, sentenza 06/09/2012 causa C- 273/11, Mecsek-Gabona).

In difetto di tale prova la cessione è assoggettata ad imposta.

Il cedente deve tenere un "comportamento diligente" in relazione alla operazione posta in essere.

Sul punto, infatti, la Corte di giustizia Ue ha stabilito che *"l'amministrazione può esigere che il fornitore adotti tutte le misure necessarie per evitare di partecipare ad una frode fiscale"* (sentenza 27 settembre 2007, C-409/04, punto 65).

La Corte di Cassazione, seguendo tale orientamento, in tema di dovere di diligenza del cedente, ha stabilito che *"mentre può certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigative sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario - deve invece affermarsi il dovere del cedente di impiegare la normale diligenza richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e quindi, di verificare con la diligenza dell'operatore commerciale professionale le caratteristiche di affidabilità della controparte"* (sentenza n. 13457 del 27 luglio 2012).

° Cessioni intracomunitarie (articolo 41 Decreto-legge del 30 agosto 1993 n. 331 convertito con L. n. 427 del 29/10 come modificato dall'art. 8, comma 2, Legge 15 dicembre 2011 n. 217)

° Cessioni all'esportazione extra UE (art. 8, primo comma, lett. a, D.P.R. 633/72)

CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Come di recente ancora chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 25 marzo 2013, n.19/E per la realizzazione di una cessione intracomunitaria ai sensi del suddetto art. 41, comma 1, con la conseguente emissione di fattura non imponibile Iva, devono sussistere i seguenti requisiti:

- 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 (ossia iscritto nell'archivio informatico dei soggetti autorizzati agli scambi Intracomunitari il cosiddetto VIES - VAT Information Exchange System)
- 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.

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente; in mancanza anche di uno solo, la cessione sarà da considerare imponibile IVA secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633 del 1972

La legge comunitaria e la legge italiana non prevedono tuttavia alcuna specifica previsione in merito ai documenti che il cedente deve conservare, ed eventualmente esibire in caso di controllo, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in un altro Stato comunitario. Alcuni chiarimenti sono stati quindi forniti in proposito da Risoluzioni dell' Agenzia dell' Entrate .

La risoluzione n. 345 del 2007 ha individuato, quale prova idonea a dimostrare l'uscita delle merci dal territorio dello Stato, il documento di trasporto (CMR, CIM, AWB etc.), con l'obbligo per il cedente di conservare, oltre agli elenchi Intrastat e alle fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse e la 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.

La successiva risoluzione n. 477 del 2008, nell'affrontare lo specifico caso relativo alle cessioni franco fabbrica, nelle quali *“il cedente nazionale si limita a consegnare i beni al vettore incaricato dal cliente e molto difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario per ricevuta”*, ha chiarito che il riferimento al documento di trasporto contenuto nella risoluzione n. 345 del 2007 è meramente esemplificativo per cui, in assenza, la prova può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.

La più recente Risoluzione n.19/E del 2013 ha precisato che anche il documento CMR informatico elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo nonché le informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulti che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro sono idonei a fornire prova della cessione intracomunitaria se conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle predette cessioni, alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e agli elenchi Intrastat.

Tali documenti (documento CMR informatico elettronico e informazioni tratte dal sistema informatico del vettore), in quanto carenti dei requisiti per essere considerati fin dalla loro origine come documenti informatici, devono essere materializzati e conservati nel rispetto delle prescrizioni dell'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004. Per utilizzare detto sistema occorre previamente compilare e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la propria impronta dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari

**Sempre secondo la stessa Risoluzione del 2013 ,
costituisce altresì un ulteriore possibile mezzo di
prova equivalente al CMR cartaceo, un insieme di
documenti con le firme dei soggetti coinvolti ossia
cedente, vettore e cessionario dal quale si possa
comunque ricavare la cd. prova della consegna
(*proof of delivery* -“POD”).**

**Ad esempio (1) la lettera del trasportatore che
conferma di aver preso in carico la merce e gli
estratti dal registro dello stesso che dimostrano la
consegna, (2) l’ordine o contratto d’ordine del
cliente, (3) il pagamento della merce da parte del
cliente, (4) l’attestazione del cliente-cessionario
che conferma l’avvenuta ricezione della merce**

In assenza di documento di trasporto si suggerisce comunque sempre di acquisire la dichiarazione rilasciata e sottoscritta dal cessionario, su carta intestata, in cui il medesimo attesti il ricevimento della merce (Risoluzioni nn. 477/2008 e 71/2014).

Tale dichiarazione può essere riferita anche a una pluralità di acquisti e dovrebbe contenere, oltre alla sottoscrizione del dichiarante, il riferimento alla fattura, il luogo di consegna e la data in cui la merce è stata ricevuta.

In subordine, rispetto alla documentazione sopra elencata, come prova indiretta del trasporto si potrebbero utilizzare anche la fattura dello spedizioniere e/o vettore, il contratto di assicurazione commerciale per il trasporto merci e la corrispondenza tra le parti (lettere, fax, e-mail, comunicazioni commerciali, documenti attestanti gli impegni contrattuali).

La prova può essere acquisita in qualsiasi momento, non solo al momento della cessione ma anche successivamente

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE DIRETTA (art. 8, primo comma, lett. a), D.P.R. 633/72)

Anche qui per beneficiare del regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione è indispensabile dimostrare l'avvenuto trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio doganale comunitario.

Per le esportazioni dirette, di cui alla lettera a) dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, l'impresa italiana deve acquisire la prova dell'avvenuta esportazione, di regola costituita dal messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario (salvo casi giustificati da circostanze particolari)

Prova dell'esportazione diretta

Nell'esportazione diretta, di cui alla lettera a) dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, i soggetti coinvolti sono il cedente italiano, intestatario della bolletta doganale, ed il cessionario extracomunitario.

Il progetto A.E.S. (Automated Export System) ha introdotto il tracciamento elettronico ed il controllo automatizzato delle operazioni di esportazione in ambito comunitario.

Il progetto A.E.S. è stato suddiviso in due fasi funzionali:

Una prima fase indicata come "E.C.S. fase 1" (Export Control System) che ha previsto l'informatizzazione della comunicazione del "visto uscire"

Una seconda fase indicata come "E.C.S. fase 2", che ha previsto l'indicazione dei dati sicurezza, le procedure di follow-up, la gestione delle dichiarazioni sommarie di uscita e la visualizzazione dell'esito dell'analisi dei rischi.

Le date di avvio delle due fasi sono state fissate dal Regolamento n. 1875 rispettivamente al 1° luglio 2007 e al 1° luglio 2009.

Con il sistema E.C.S. (Export Control System), il vecchio sistema dell'esemplare n. 3 del Dau (documento Amministrativo Unico) è stato ora sostituito dal Dae (Documento di Accompagnamento all'Esportazione), nel quale è riportato il codice Mrn (*Movement Reference Number*).

Il Dae viene rilasciato dalla dogana di partenza allo spedizioniere o direttamente all'esportatore e scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita dall'Unione europea

Rispetto, pertanto, alla procedura applicata fino al 30 giugno 2007, non è più prevista l'apposizione manuale del timbro (c.d. "visto uscire") sul retro dell'esemplare n. 3 del Dau da parte della dogana di uscita, successivamente riconsegnato all'esportatore quale prova dell'avvenuta esportazione.

Il “visto uscire” risulta, infatti, sostituito dal messaggio (messaggio I-VISTO) inviato attraverso il sistema informativo doganale nazionale (AIDA- Automazione Integrata Dogane ed Accise), contenente i c.d. “risultati di uscita”.

È il suddetto messaggio elettronico, che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi il giorno lavorativo successivo a quello in cui le merci lasciano il territorio doganale comunitario (salvo casi giustificati da circostanze particolari), che costituisce la prova dell’avvenuta esportazione.

A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una copia del Dae, nel quale è riportato il codice Mrn attraverso il quale il fornitore può verificare l’uscita della merce con la consultazione nella sezione “*Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)*” del sito *internet* dell’Agenzia delle dogane.

Procedura operativa

In breve la gestione delle esportazioni si articola nelle seguenti fasi:

vincolo della merce al regime dell'esportazione mediante presentazione della dichiarazione di esportazione alla dogana di partenza;

assegnazione all'operazione, da parte della dogana di partenza, del codice Mrn;

rilascio allo spedizioniere o all'esportatore, da parte della dogana di partenza del Dae, nel quale viene indicato il codice Mrn, che scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita;

appuramento dell'operazione da parte della dogana di uscita e invio, tramite il sistema Aida, del messaggio alla dogana di partenza contenente i c.d. "risultati di uscita";

verifica, da parte dell'esportatore, dell'uscita della merce con la consultazione nella sezione "*Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)*" del sito inter-net dell'Agenzia delle dogane (sezione *e-customs*).

Oggi la prova dell'avvenuta esportazione è costituita dal messaggio "risultati di uscita" che l'ufficio doganale di uscita invia all'ufficio doganale di esportazione e che viene registrato nella base dati del sistema informativo doganale nazionale (AIDA).

ESITO POSITIVO



In caso di esito positivo, il messaggio “uscita conclusa” costituisce prova dell’uscita della merce dal territorio della UE

ESITO NEGATIVO

Nel caso in cui il sito risponda con i seguenti esiti:

- Operazione in attesa di visto uscire**
- Operazione scaduta**

si devono predisporre le cosiddette prove alternative dell’avvenuta *export*

TRASCORSI 90 GIORNI



La dogana di esportazione allo scadere del 90° giorno procede ad attivarsi presso il dichiarante o l'esportatore per avere notizie in merito all'operazione di esportazione in corso o, se del caso, presso la dogana di uscita dichiarata.

”

Procedura di “*follow-up*”

Qualora la dogana di uscita, entro 90 giorni dalla data di svincolo della merce per l’esportazione, non abbia ricevuto il messaggio contenente i “risultati di uscita”, può essere attivata la procedura di “*follow-up*”:

dalla dogana di partenza, ovvero dall’esportatore, anche prima dello scadere dei 90 giorni, qualora sia certo che la merce ha comunque lasciato il territorio doganale comunitario, ma non ha ancora ricevuto il messaggio contenente i “risultati di uscita”.

”

L'esportatore deve presentare uno o più dei seguenti documenti:

copia della bolla di consegna firmata o autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale comunitario;

la prova del pagamento o la fattura di vendita o la bolla di consegna firmata o autenticata dall'operatore economico che ha portato le merci fuo-ri dal territorio doganale comunitario;

la dichiarazione firmata o autenticata dalla società che ha portato le merci fuori dal territorio doganale comunitario;

un documento certificato dalle Autorità doganali di uno Stato membro o di un Paese extra UE.

Dopodiché, la dogana di partenza, una volta riscontrata l'uscita della merce dal territorio comunitario, ne dà comunicazione alla dogana di uscita e all'esportatore.

L'annullamento della dichiarazione di esportazione è, invece, prevista nell'ipotesi in cui la dogana di partenza, entro 150 giorni dalla data di svincolo delle merci, non abbia ricevuto il "messaggio di uscita" o non abbia avuto dall'esportatore la prova dell'uscita della merce.

In tal caso l'operazione è assoggettata ad IVA

Qualora la dogana di uscita non sia una dogana italiana (ad es. dogana di Rotterdam) è bene che le formalità doganali siano comunque espletate presso una dogana di esportazione nazionale con emissione del relativo DAE. Lo stesso sarà poi appurato in uscita presso la dogana di Rotterdam. Ciò consente di ottenere una prova valida dell'avvenuta esportazione dato che l'eventuale DAE con MRN emesso in Olanda non sarebbe al momento leggibile dal sistema informatico italiano e non fornirebbe alcuna prova dell'avvenuta esportazione. E' quindi importante che i DAE vengano emessi in Italia per poter essere registrati nel database nazionale: gli stessi potranno poi essere appurati sia in una dogana di confine nazionale che in una dogana di confine di altro paese comunitario.

(1)

L'esportazione compiuta (dal punto di vista doganale) in altro stato membro della UE non viene infatti registrata nel sistema informatizzato AIDA (l'amministrazione finanziaria non può verificare per via telematica la conclusione dell'operazione e fuoriuscita della merce dall'UE, e conseguentemente riconoscere la non imponibilità IVA). E' necessario quindi che il cedente italiano vincoli se possibile il cessionario extra UE a compiere l'operazione di esportazione in Italia (ufficio doganale italiano).

Come ovviare alle problematiche della resa EXW?

Sarebbe opportuno che l'esportatore, all'atto della conclusione del contratto di vendita, abbia cura, ove possibile, di utilizzare una resa Incoterms del gruppo C o del gruppo D, che prevedono la consegna delle merci al compratore a cura dello stesso venditore.

Questa soluzione risolve il problema poiché lo spedizioniere/vettore incaricato sia della spedizione che delle formalità di export è scelto dall'esportatore venditore con cui intrattiene rapporti contrattuali diretti.

Ciò può essere difficile per le aziende di piccole e medie dimensioni che hanno poca forza contrattuale; In tal caso i rischi possono ridursi chiedendo, in sede contrattuale, quantomeno di utilizzare la resa FCA.

Con la regola Incoterms FCA (Free Carrier/Franco Vettore), il venditore ha due obblighi fondamentali:

- consegnare il bene al vettore o ad altro soggetto designato dal compratore**
- sdoganare il bene all'esportazione**

se il luogo di consegna è lo stabilimento del venditore (di norma se la spedizione è per unità di carico completa) la consegna avviene nel momento in cui il bene è caricato sul mezzo di trasporto procurato dal compratore (caricazione a cura e rischio del venditore);

se il luogo di consegna è qualunque altro (ad esempio per collettame o groupage presso il terminal del vettore/spedizioniere nominato dal compratore), la consegna avviene quando il bene è reso disponibile al vettore/spedizioniere nominato dal compratore, pronto per essere scaricato da mezzo di trasporto del venditore (scaricazione a cura e rischio del compratore).

Con la resa FCA l'esportatore italiano si accolla, è vero, qualche rischio e onere in più rispetto alla resa EXW (operazioni di carico presso proprio stabilimento ovvero trasporto sino a diverso luogo concordato col compratore), ma mantiene nello stesso tempo un controllo sull'operazione di sdoganamento che è di sua competenza. Con questa resa spetta, infatti, all'esportatore italiano individuare la dogana di confine e il doganalista presso cui il vettore dovrà recarsi per effettuare le formalità di esportazione

. Apparentemente, la regola Incoterms FCA è quindi più onerosa per il venditore rispetto alla regola Incoterms EXW in quanto grava quest'ultimo dell'attività e dei costi inerenti la consegna del bene al vettore e lo sdoganamento del bene all'esportazione.

Tuttavia, proprio queste due caratteristiche permettono al venditore di avere un maggior controllo sull'operazione di vendita e gli danno, da un punto di vista doganale, una maggior certezza sulla effettiva concreta destinazione extraterritoriale del bene.

GRAZIE