

Il nuovo sistema dell'IVA per le operazioni intraunionali

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Il 4 ottobre 2017 la Commissione Europea ha presentato alcune proposte di modifica delle norme unionali dirette ad individuare nuove modalità di effettuazione degli scambi tra Stati membri dell'Unione. Secondo le intenzioni della Commissione, questi cambiamenti si prefiggono di prevenire le frodi transfrontaliere in materia di IVA che sono principalmente perpetrate attraverso il regime della non imponibilità applicata fraudolentemente a simulate cessioni intraunionali. A questo fine, la Commissione propone di modificare la Direttiva 2006/112/CE, introducendo le regole del nuovo regime definitivo di tassazione degli scambi intra UE, ma conservando l'esenzione dall'IVA nelle ipotesi di acquisto effettuato da soggetto accreditato. Infine, attraverso la modifica del Regolamento di esecuzione, la Commissione si concentra sulla prova delle cessioni intraunionali, suggerendo soluzioni improntate ad una maggiore pragmaticità per le imprese interessate da un volume di scambi di un certo rilievo e, parallelamente, fornendo alle Amministrazioni fiscali un sistema di garanzie più idoneo.

1. Premessa

Facendo seguito a quanto indicato nella comunicazione relativa al c.d. *Action Plan* del 7 aprile 2016 (1), la Commissione UE il 4 ottobre 2017 (2) ha lanciato il **nuovo piano di azione**, passando dal "momento delle scelte" al "momento di agire", soffermandosi sulla necessità di "riavviare il sistema dell'IVA per garantire che continui a essere un punto di forza per il futuro", tenuto conto che allo stato attuale si pre-

senta "troppo frammentato e vulnerabile alle frodi". Come osserva la Commissione nella comunicazione COM (2017) 566 la modernizzazione del sistema esistente dell'IVA si baserà su azioni graduali che terranno conto di provvedimenti già adottati (3) e di altri provvedimenti attualmente in corso di esame, quali appunto quelli vertenti sul nuovo sistema IVA. A questo proposito, bisogna tener conto della **proposta di Direttiva** COM (2017) 569 del 4 ottobre 2017, "che modifica la Direttiva 2006/112/CE

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio* Bernoni Grant Thornton.

(1) COM (2016) 148 - Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo su un piano d'azione sull'IVA - Verso uno spazio unico europeo dell'IVA - Il momento delle scelte.

(2) Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo relativa al seguito del piano d'azione sull'IVA - Verso uno spazio unico europeo dell'IVA - Il momento di agire [COM (2017) 566].

(3) Si pensi in proposito al *VAT digital package*, articolato sui provvedimenti adottati il 5 dicembre 2017 consistenti nella Direttiva 2017/2455 (che modifica la Direttiva 2006/112/CE e la

Direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni) e nei Reg. UE 2017/2459 [che modifica il Regolamento di esecuzione UE 282/2011 recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto] e 2017/2454 [che modifica il Reg. UE 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto]. A questi provvedimenti si aggiungono anche quelli relativi all'aliquota ridotta sulle pubblicazioni elettroniche (*e-book*), nonché quelli diretti a migliorare la riscossione dell'imposta e la cooperazione amministrativa, nell'ottica della lotta alla frode.

per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri", e delle contestuali proposte di Regolamento COM (2017) 567, "che modifica il Regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda i soggetti passivi certificati", e COM (2017) 568, "che modifica il Regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie".

Con il presente studio si intende esaminare la portata di queste ultime proposte della Commissione, che comporteranno taluni adeguamenti, anche da un punto di vista gestionale, dei comportamenti degli operatori economici coinvolti in operazioni di scambio B2B con soggetti identificati in altri Stati membri.

2. Il sistema "definitivo" degli scambi intraunionali

Il regime transitorio degli scambi transfrontalieri tra Stati membri nei rapporti B2B è fondato sulla **tassazione dei beni nel Paese di destinazione** (dove si realizzerebbe l'effettivo "consumo"), con contestuale detassazione nel Paese di origine. L'adozione di tale sistema è stata originariamente giustificata dalle difficoltà operative che non consentivano di passare ad un regime definitivo basato sulla tassazione nel Paese di origine/provenienza dei beni; tuttavia, con il passare degli anni questa modalità si è rivelata foriera di abusi e frodi e ha portato la Commissione ad interrogarsi sul futuro dell'IVA (4). Dopo ampi lavori e dibattiti la Commissione è pervenuta alla conclusione (enunciata nella citata comunicazione sull'*Action Plan*) che appare necessario "adottare un **sistema dell'IVA definitivo** per gli scambi transfrontalieri intraunionali, sulla base del principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione dei beni, al fine di creare un solido spazio unico europeo dell'I-

VA". Prendendo atto anche delle conclusioni suggerite, in merito, dal Consiglio UE dell'8 novembre 2016, la Commissione ha ritenuto di formulare la citata proposta di Direttiva COM (2017) 569 con la quale si dà atto del nuovo criterio base del regime definitivo e su altri elementi ad esso collegati che di seguito si esaminano.

2.1. Tassazione a destino

Il nuovo art. 402 della Direttiva 2006/112/CE, che dovrebbe (il condizionale è d'obbligo) entrare in vigore a partire dal prossimo **1° gennaio 2019**, stabilisce come regime definitivo (5) che "Il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto dalla presente Direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato sul principio dell'imposizione nello **Stato membro di destinazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi**, dell'assoggettamento all'IVA del cedente o del prestatore, o dell'acquirente se è un soggetto passivo certificato, e di un sistema di registrazione unico per la dichiarazione, il pagamento e la detrazione dell'imposta" (6).

Come emerge chiaramente dal nuovo articolato, viene privilegiato l'assoggettamento ad IVA delle transazioni nello Stato membro di destinazione delle cessioni di beni (e delle prestazioni di servizi), per le quali assume rilievo un nuovo principio che è quello della "**cessione intraunionale**", da considerare unitariamente soggetta ad imposta e che sostituisce l'attuale sistema basato su una esenzione (terminologia adottata in ambito unionale, che il legislatore italiano ha tradotto come regime di non imponibilità IVA) (7) nel Paese di origine ed una tassazione nello Stato membro di destinazione (8) del connesso evento, costituito da un "acquisto intracomunitario".

L'altro elemento su cui accentrare l'attenzione è che il soggetto tenuto al **versamento** dell'imposta sulla "cessione intraunionale" è il **fornitore stabilito nel Paese di origine**, che diventa de-

(4) Vedasi in proposito il "Libro verde sul futuro dell'IVA", COM (2010) 695 del 1° dicembre 2010, a cui ha fatto seguito la comunicazione della Commissione "sul futuro dell'IVA - Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico", COM (2011) 851 del 6 dicembre 2011.

(5) A tal fine viene modificato anche il titolo del capo 1 del titolo XV della Direttiva IVA in "Regime definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri" (attualmente "Regime transitorio di imposizione degli scambi tra Stati membri").

(6) L'attuale art. 402 prevede: "1. Il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto dalla presente Direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fon-

dato in linea di massima sul principio dell'imposizione, nello Stato membro d'origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi." Per adattare il sistema alle nuove disposizioni è soppresso il paragrafo 2 dello stesso art. 402, nonché gli artt. 403 e 404.

(7) Il regime di esenzione indicato sia nella Direttiva 2006/112/CE che nel Reg. 282/2011 deve essere letto nella disciplina IVA interna come il regime di non imponibilità di cui all'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

(8) La cessione del bene sarà considerata localizzata nello Stato membro di arrivo del bene.

bitore dell'imposta nel Paese di destinazione del bene. Una situazione di questo genere si sviluppa attraverso il ricorso al sistema dello **sportello unico** che diventa un elemento sempre più rilevante nell'ambito dell'assolvimento degli obblighi in un Paese diverso da quello di residenza. Il meccanismo si presenta ovviamente come facoltativo, potendo il fornitore adempiere agli obblighi anche attraverso una identificazione diretta o un rappresentante fiscale. Tuttavia, questo sistema subisce una deroga qualora il cliente (cessionario/committente) sia un **soggetto passivo "certificato"**, che provvederà egli stesso a far emergere il debito IVA nella sua dichiarazione come si vedrà più avanti.

Infine, nella relazione di accompagnamento alla proposta in esame si ipotizza che, a seguito dell'implementazione concreta del regime definitivo, si dovrebbe/potrebbe "prevedere l'abolizione dell'elenco riepilogativo (il c.d. elenco VIES), l'applicazione delle norme generali di fatturazione dello Stato membro del fornitore e l'armonizzazione di talune norme in materia di fatturazione (come il momento di emissione delle fatture), evento imponibile e applicabilità dell'IVA in relazione alle 'cessioni intraunionali' di beni".

2.2. Soggetto passivo certificato

L'ottica della Commissione, nel delineare il nuovo regime definitivo, è soprattutto diretta a ridurre la frode negli scambi transfrontalieri e questo trova una sua concretizzazione attraverso l'attestazione della **particolare affidabilità** di taluni contribuenti, ai quali, in ragione della loro qualità, sono applicate **norme di semplificazione** (9). Infatti, nelle transazioni intraunionali, pur realizzandosi un'unica cessione imponibile nello Stato di destinazione dei beni, l'assolvimento dell'imposta a valle verrà curata dal cliente, qualora soggetto passivo certificato, me-

dante il meccanismo di inversione contabile (10).

Il nuovo art. 13-*bis* della proposta di Direttiva intende armonizzare ulteriormente le norme dei vari Stati membri (11), definendo gli elementi attraverso i quali un soggetto passivo stabilito o con stabile organizzazione in un determinato Stato può ottenere la predetta certificazione (*status*) qualora: i) non abbia commesso **violazioni gravi** o ripetute della normativa doganale e fiscale; ii) dimostri un alto livello di **controllo delle proprie operazioni** e del flusso di merci; iii) abbia una comprovata **solvibilità finanziaria**. Invero, viene creata una sorta di sinergia con l'ottenimento dello *status* di AEO (operatore economico autorizzato) ai fini doganali, la cui presenza esclude la necessità di dover ottenere una nuova certificazione.

Per contro, la necessità che il soggetto certificato sia un soggetto passivo IVA a tutti gli effetti, dovendo provvedere alle comunicazioni e all'assolvimento dell'imposta, secondo quanto previsto dalle norme unionali, comporta l'esclusione dalla possibilità di ottenere questo *status* per i **non soggetti passivi**, nonché per gli agricoltori forfetari, per le piccole imprese non soggette all'IVA, per i soggetti passivi esenti privi del diritto a detrazione e per i soggetti passivi occasionali (12).

La disposizione sullo *status* di soggetto passivo certificato è completata con la proposta COM (2017) 567, con la quale sono sostituiti l'art. 17 ed il paragrafo 1 dell'art. 31 del Reg. UE 904/2010 allo scopo di integrare il sistema VIES (13) e dare atto che i soggetti inseriti in tale banca dati oltre ad essere in possesso del numero identificativo ai fini IVA sono anche qualificati come "soggetti passivi certificati". Queste informazioni (14) consentiranno ai cedenti (ovvero prestatori) di poter accertare che i loro clienti, essendo soggetti affi-

(9) Nella proposta di Direttiva si legge che ciò sarebbe "giustificato dal fatto che, essendo il soggetto passivo certificato per definizione un contribuente affidabile, non dovrebbero verificarsi frodi dovute alla mancata imposizione dell'IVA su cessioni intraunionali di beni effettuate per un soggetto passivo certificato".

(10) Al riguardo, può ritenersi che, di fatto, si conserva la struttura attuale delle cessioni intraunionali.

(11) La Commissione precisa che "la procedura per la concessione e la revoca dello *status* di soggetto passivo certificato sia sufficientemente armonizzata e standardizzata in tutta l'Unione in modo da assicurarne un'applicazione uniforme".

(12) Si rammenta che questa categoria di soggetti non è stata prevista nel nostro ordinamento, trattandosi di privati consumatori che effettuano occasionalmente cessioni di mezzi di trasporto nuovi (secondo i dettami della Direttiva). Le disposizioni nazionali, in tema di regime transitorio degli scambi tra

Stati membri, pur non individuandoli come soggetti passivi "occasionalmente", ha raggiunto gli stessi effetti voluti dalle norme IVA unionali, consentendo loro di poter recuperare l'imposta assolta sugli acquisti in ragione del minore importo IVA tra quello che è stato loro addebitato a monte e quello che sarebbe stato, astrattamente, applicabile a valle alla cessione intraunionale (cfr. art. 53 del D.L. n. 331/1993).

(13) Invero, il ricorso al sistema VIES anche per conoscere se il cliente sia un soggetto passivo certificato, consente di poter utilizzare, in sede di prima applicazione, uno strumento già esistente e noto agli operatori, con conseguente risparmio di risorse.

(14) Nella proposta di Regolamento viene specificato che "è di fondamentale importanza che le imprese e le amministrazioni fiscali possano verificare immediatamente *on line* lo *status* di soggetto passivo certificato di un'impresa".

dabili, come sopra detto, saranno essi stessi debitori dell'imposta e assolveranno il tributo mediante inversione contabile. Per contro i cedenti, attraverso l'informazione ricevuta, saranno esonerati dall'obbligo del pagamento dell'imposta al Paese di destinazione dei beni.

2.3. Call-off stock

In sede di modifica della Direttiva IVA, tenuto conto della ulteriore qualificazione dei soggetti passivi come "affidabili" sono intervenute ulteriori modifiche in termini di **semplificazione delle transazioni**, consentendo l'effettuazione di operazioni di *call-off stock* (15) e operazioni a catena.

Nella prima fattispecie il cedente invia i beni al proprio cliente, senza trasferirne la proprietà, in un deposito del cliente stesso, unico soggetto abilitato a prelevare i beni e ad acquisirne in tale momento la proprietà. La rigida applicazione delle norme attuali, per le quali non tutti gli Stati membri hanno adottato le stesse regole, avrebbe comportato un appesantimento degli oneri in capo al cedente che si sarebbe trovato a dover effettuare un *transfer* a sé stesso nello Stato membro di destinazione, ove, dopo l'adempimento degli obblighi intraunionali, avrebbe realizzato una cessione nei confronti del proprio cliente, all'atto del prelievo dei beni da parte di quest'ultimo.

Per semplificare le operazioni, la proposta di Direttiva COM (2017) 569 introduce il nuovo art. 17-*bis* nella Direttiva 2006/112/CE, diretto a far sì che il regime di *call-off stock* si attui attraverso "un'unica cessione nello Stato membro di partenza e un acquisto intracomunitario nello Stato membro in cui è situato lo *stock*". Questa tipologia di operazione può, tuttavia, avvenire solo se entrambi i soggetti tra cui si attua il trasferimento di beni siano **soggetti passivi "certificati"**. In questo modo si evita il pesante onere, in capo al cedente, di doversi identificare (o nominare un rappresentante fiscale) in tutti gli Stati membri in cui invia i beni sotto tale regime. Per evitare manovre abusive da parte dei soggetti interessati ed offrire maggiori garanzie

agli Stati membri sul corretto assolvimento dell'imposta è previsto che entrambi i soggetti tengano un apposito registro dei beni in *call-off stock* (cfr. nuovo paragrafo 3 dell'art. 243 della Direttiva 2006/112/CE), imponendo, altresì, al cedente, in sede di compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intraunionali (Modelli INTRASTAT cessioni) di riportare i dati identificativi dei soggetti a cui vengono inviati i beni e che saranno autorizzati a prelevarli per i loro successivi usi/cessioni interne.

2.4. Transazioni a catena

Questa seconda fattispecie è disciplinata dal nuovo art. 138-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, che sarà introdotto a seguito dell'adozione della proposta COM (2017) 569 e riguarda **cessioni successive degli stessi beni**, qualora sia effettuato un unico trasporto fra due Stati membri. Le difficoltà emerse in capo agli operatori derivavano dalle sentenze della Corte di Giustizia UE (16) che hanno consentito la riferibilità del trasporto ad una sola delle successive cessioni, individuando una sola come cessione intraunionale, per cui si rendevano necessari dei chiarimenti legislativi, "al fine di accrescere la certezza del diritto per gli operatori nel determinare la cessione all'interno della catena di operazioni alla quale deve essere imputato il trasporto intracomunitario".

A questo scopo il citato art. 138-*bis* prescrive che la cessione può essere considerata **esente/non imponibile** (cfr. art. 138 della Direttiva 2006/112/CE), qualora in una transazione a catena tra Stati membri il trasporto sia stato effettuato da uno dei **fornitori intermedi** nella catena, e questi sia identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso dallo Stato membro della cessione e abbia comunicato al proprio fornitore il nome dello Stato membro di arrivo dei beni (17).

Anche per questa tipologia di operazioni assume particolare importanza la circostanza che l'operatore intermedio ed il primo fornitore abbiano la qualifica di **soggetti passivi certificati**.

(15) Nel sistema italiano si tratta di quelle operazioni definite in modo impreciso come *consignment stock* ma aventi le stesse caratteristiche di quelle di cui qui si parla.

(16) La Corte di Giustizia UE in diverse occasioni è intervenuta sulla tematica creando una certa apprensione negli operatori sulla corretta modalità di applicazione delle regole alle cessioni a catena tra Stati membri. Al riguardo si ricordano la sentenza del 6 aprile 2006, causa C-245/04, caso Emag Handel, la sentenza del 16 dicembre 2010, causa C-430/09, caso Euro Ty-

re, fino ad arrivare alla più recente sentenza del 26 luglio 2017, causa C-386/16, caso Toridas. Per maggiori approfondimenti sul tema delle operazioni triangolari si rinvia all'articolo di G. Giuliani - M. Spera "Triangolari comunitarie: il trasporto detta le regole della non imponibilità", in *il fisco*, n. 42/2017, pag. 4041.

(17) Nel caso in cui una delle due condizioni non sia rispettata, il trasporto intracomunitario è imputato alla cessione effettuata dall'operatore intermedio all'acquirente.

3. La prova delle cessioni intraunionali

Nell'ambito del sistema definitivo contenuto nel pacchetto in esame, un particolare rilievo assume anche il contenuto della proposta COM (2017) 568 di modifica del Regolamento di esecuzione UE 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto. Con questo provvedimento la Commissione ha presentato al Consiglio dell'Unione Europea il proprio piano per superare il problema, ormai annoso, delle **prove (18) a supporto del trasporto dei beni** tra Paesi dell'Unione, condizione necessaria al riconoscimento del regime di esenzione/non imponibilità, ai fini IVA, delle cessioni intraunionali.

Del resto, lo stesso Consiglio dell'Unione Europea, aveva indicato come opportuno l'apporto di alcuni miglioramenti all'attuale sistema IVA, ancorché siano in corso i lavori della Commissione relativi all'adozione del regime definitivo di tassazione delle operazioni transfrontaliere.

Tra questi miglioramenti, vi era anche la prova del trasporto dei beni relativi alle cessioni intracomunitarie, per i quali il Consiglio sottolineava l'importanza di "esplorare le possibilità di pervenire ad un quadro comune di criteri raccomandati per le prove documentali necessarie per chiedere un'esenzione per le cessioni intracomunitarie".

In effetti, nella Direttiva 2006/112/CE, non sono indicate quali modalità devono essere adottate dai legislatori nazionali per provare il trasferimento dei beni al di fuori dello Stato membro di cessione, così da escludere frodi e manipolazioni e, parallelamente, agevolare l'attività di controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie.

Questo "vuoto" normativo ha trovato, fino ad oggi, la sua ragion d'essere nel principio di sussidiarietà di cui all'art. 5, paragrafo 3, del tratta-

to dell'Unione Europea (TUE), secondo il quale può esserci l'intervento da parte dell'Unione se gli obiettivi sono conseguibili in misura sufficiente rispetto all'azione, soltanto se si opera a livello unionale.

In sostanza, con il nuovo indirizzo dettato dal Consiglio dell'Unione Europea, c'è stata finalmente una sorta di presa d'atto del problema delle prove relative al trasporto intraunionale, ai fini dell'applicazione del regime della non imponibilità che può essere affrontato, in modo efficace, soltanto a livello dell'Unione, anziché a livello di singoli Stati membri.

Del resto, come rilevato nella relazione di accompagnamento, la misura dell'interesse delle prove documentali necessarie per chiedere l'esenzione dell'imposta nelle cessioni intracomunitarie è stata data dagli stessi Stati membri che, sollecitati al riguardo, hanno richiesto all'unanimità l'intervento a livello unionale.

Si deve tener conto, altresì, dell'azione che in questi anni è stata compiuta parallelamente dalla Corte di Giustizia, che, in qualità di interprete autentico delle norme dell'Unione (19), spinge gli Stati membri ad adottare adeguate regole interne coerenti con le norme unionali (20).

Passando ora alla disamina del provvedimento, si rileva come la soluzione proposta dalla Commissione, preveda l'introduzione, nel Reg. UE 282/2011, della sezione *2-bis* - **esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie**.

Detta sezione è composta di un unico articolo, contraddistinto dal numero *45-bis*, in cui si dispone una **presunzione relativa** che riconosce la realizzazione di una cessione intraunionale (esente) da parte di soggetti passivi c.d. certificati (21) quando è supportata da alcuni dei documenti elencati al terzo paragrafo che attestino il trasporto da un Paese dell'Unione ad un altro.

Ad ogni modo, è ipotizzabile che i **parametri possano essere simili**, se non addirittura uguali, come sopra accennato, a quelli che in ambito

(18) Invero, il contenuto della proposta di Regolamento in esame potrebbe costituire, nelle more della sua adozione, comunque, una utile indicazione per gli operatori e per gli Stati membri per consentire un comportamento idoneo ad assicurare la correttezza dell'avvenuta cessione intraunionale.

(19) Si tratta di un ruolo importante svolto dalla Corte anche sul tema delle prove a supporto dei trasporti di beni a seguito di cessioni intracomunitarie e ben evidenziato nella stessa relazione che accompagna la proposta in commento.

(20) Nella proposta di Regolamento al punto 5 si legge "Inoltre, allo stato attuale il Regolamento di esecuzione IVA non contiene alcuna disposizione in proposito, sebbene nel corso degli anni la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unio-

ne Europea (CGUE) si sia espressa a più riprese sulle prove necessarie per ottenere l'esenzione nel quadro di cessioni intracomunitarie". A tal fine sono citate le sentenze del 27 settembre 2007, causa C-409/04, caso Teleos, causa C-146/05, caso Collée, e causa C-184/05, caso Twoh International; del 16 dicembre 2010, causa C-430/09, caso Euro Tyre Holding; del 27 settembre 2012, causa C-587/10, caso VSTR; del 6 settembre 2012, causa C-273/11, caso Mecsek-Gabona; del 9 ottobre 2014, causa C-492/13, caso Traum.

(21) Per i soggetti "certificati", si rinvia a quanto in precedenza illustrato, tenuto conto anche del riferimento alla proposta di Direttiva contenuto nel documento qui in esame.

doganale sono utilizzati per stabilire lo **status di "Operatore Economico Autorizzato" ("AEO")**, in base al quale sono riconosciuti, agli operatori economici in possesso di tale qualifica, agevolazioni o semplificazioni nella gestione delle proprie esportazioni e/o importazioni o attività ad esse collegate.

Del resto, gli obiettivi che si propone la Commissione con l'introduzione dello *status* di soggetti passivi certificati sono dichiaratamente simili a quelli previsti per i soggetti AEO.

Si sottolinea che per gli operatori economici che non possiedono tale *status* di soggetto passivo certificato, rimangono in vigore le norme vigenti, così come interpretate dalla Corte di Giustizia e di cui si dirà in seguito.

Tornando alla disamina dell'art. 45-*bis*, si rileva come disponga in ordine a due precise ipotesi.

La prima riguarda le cessioni intraunionali dove è il **fornitore** ad essere un **soggetto passivo certificato**, mentre nella seconda ipotesi è l'acquirente ad essere soggetto passivo certificato.

Nel primo caso, quando i beni sono spediti o trasportati dal cedente, direttamente o tramite terzi, che agiscono per suo conto, si presume che i beni siano trasportati a partire dallo Stato membro dove è avvenuta la cessione, verso un altro Stato membro, purché il fornitore sia "in possesso di almeno due degli **elementi di prova** non contraddittori che figurano nell'elenco di cui al paragrafo 3 che confermano il trasporto o la spedizione".

Nel citato elenco (22) sono richiamati documenti quali il **CMR**, una **polizza di carico** o una **fattura** emessa dallo spedizioniere, la corrispondenza tra le parti coinvolte nell'operazione dove è indicata la destinazione dei beni, la dichiarazione IVA in cui l'acquirente denuncia l'acquisto intracomunitario dei beni, i documenti firmati dall'acquirente in cui si attesta

l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato membro.

Come si può notare, si tratta di documentazione che di fatto è già stata avallata dalla Corte di Giustizia UE nelle sentenze in cui è stata chiamata a decidere su questo argomento. Si sottolinea che sono principalmente documenti in cui intervengono in qualità di garanti l'acquirente, o soggetti terzi, compresi Pubbliche amministrazioni o enti di altro Stato UE.

Altro aspetto importante è legato al **momento** in cui devono essere posseduti i documenti, nel senso che l'art. 45-*bis*, per come si esprime, fa intendere che il cedente debba acquisire la documentazione nella **immediatezza della operazione di cessione**. Tuttavia, c'è da interrogarsi se sia corretta tale interpretazione oppure si debba tenere, comunque, in considerazione la posizione assunta dalla Corte di Giustizia UE sulla possibilità di procurarsi la documentazione anche *a posteriori*. Se si propendesse per la tesi restrittiva, ci si troverebbe di fronte alla paradossale situazione in cui soggetti passivi non certificati potrebbero attestare l'avvenuta cessione intraunionale, acquisendo la documentazione probatoria successivamente o, comunque, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, mentre gli operatori certificati dovrebbero acquisirla immediatamente.

Non si deve dimenticare, infatti, che le disposizioni contenute nell'art. 45-*bis* in esame sono circoscritte alle operazioni tra soggetti passivi certificati (23), per gli altri soggetti valgono le norme vigenti, sulla base della Direttiva 2006/112/CE e le sentenze della Corte di Giustizia UE.

Per comprendere questa apparente contraddizione, a parere degli scriventi, è necessario tenere presente il fattore temporale, nel senso che il problema sollevato sarà sicuramente superato

(22) Il paragrafo 3 della norma in esame specifica che:

"3. Ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova del trasporto o della spedizione:

(a) i documenti firmati dall'acquirente o da una persona autorizzata ad agire per suo conto, che certificano l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato membro di destinazione;

(b) 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, una fattura emessa dallo spedizioniere, una polizza assicurativa relativa al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto o della spedizione dei beni;

(c) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;

(d) una ricevuta rilasciata nello Stato membro di destinazio-

ne che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro;

(e) un certificato rilasciato nello Stato membro di destinazione da un organo professionale di tale Stato membro, ad esempio da una camera di commercio o dell'industria, che conferma la destinazione dei beni;

(f) un contratto stipulato tra il venditore e l'acquirente o un ordine di acquisto in cui figura la destinazione dei beni;

(g) la corrispondenza tra le parti coinvolte nell'operazione in cui figura la destinazione dei beni;

(h) la dichiarazione IVA dell'acquirente che denuncia l'acquisto intracomunitario dei beni."

(23) "Per le situazioni che non sono coperte da tali presunzioni - ad esempio, perché i soggetti passivi interessati non possiedono lo *status* di soggetto passivo certificato - rimangono di applicazione le norme vigenti, secondo l'interpretazione che ne ha dato la Corte".

quando si passerà alla disciplina definitiva IVA, dove il regime della non imponibilità nelle cessioni tra operatori UE sarà applicato unicamente quando la transazione avviene tra soggetti passivi certificati. Diversamente, se l'art. 45-bis dovesse trovare applicazione con l'attuale disciplina transitoria, la circostanza di essere soggetti certificati rischierebbe (anche qui il condizionale è d'obbligo) di imporre ad essi adempimenti più cogenti rispetto ad operatori non certificati.

Passando ora alla seconda ipotesi disciplinata dall'art. 45-bis, dove è l'**acquirente il soggetto passivo certificato**, si rileva come la presunzione di avvenuta cessione intracomunitaria che giustifica l'applicazione del regime della non imponibilità, sia determinata dalla capacità dell'acquirente, soggetto passivo di altro Stato UE, di rilasciare al fornitore una **dichiarazione scritta** in cui si attesta che ha trasportato i beni direttamente (o che il trasporto è avvenuto per suo conto da parte di terzi) nello Stato membro di arrivo.

La dichiarazione deve essere rilasciata al fornitore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, il che impone la necessità di protocollare il documento ricevuto.

La Commissione sottolinea, altresì, come il termine stabilito per l'invio della dichiarazione consente al fornitore di emettere la **fattura in regime di non imponibilità IVA**, nella consapevolezza che i beni sono arrivati nell'altro Stato membro di destinazione.

Infatti, ai sensi dell'art. 222 della Direttiva 2006/112/CE, il fornitore può emettere la fattura entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si considera effettuata la cessione.

Non basta, oltre alla dichiarazione rilasciata dall'acquirente, soggetto passivo certificato, il fornitore deve essere in possesso di altri due documenti attestanti il trasporto e che sono elencati al paragrafo 3 del più volte citato art. 45-bis.

Da rilevare che nell'elencazione del menzionato paragrafo 3 sono presenti anche **documenti predisposti o controfirmati dall'acquirente**: ad esempio alla lett. a) del paragrafo 3 sono riconosciuti validi "i documenti firmati dall'acquirente o da una persona autorizzata ad agire per suo conto, che certificano l'avvenuta rice-

zione dei beni nello Stato membro di destinazione". Tuttavia, per questi non è previsto un termine entro il quale devono essere inviati al fornitore.

Questo ulteriore elemento corrobora, a parere degli scriventi, la tesi secondo la quale i documenti richiamati nel paragrafo 3, che attestano l'avvenuto trasporto o spedizione, possono essere richiesti anche *a posteriori* o, comunque, non nell'immediatezza della realizzazione della cessione intracomunitaria.

L'entrata in vigore della disposizione in esame è prevista per il 1° gennaio 2019, per cui si può presumere che in sede di discussione, in ambito unionale, ci sia ancora lo spazio per qualche ulteriore miglioramento.

Non di meno le norme contenute nella proposta di modifica del Reg. UE 282/2011 tendono a garantire l'applicazione uniforme delle disposizioni contenute nella Direttiva 2006/112/CE; peraltro, la natura interpretativa del Regolamento consente di contestualizzare con maggiore chiarezza anche la situazione attuale.

Per quanto riguarda l'Italia, ciò risulta molto utile avendo presente che la prova del trasporto di beni relativo a cessioni intraunionali è un argomento su cui si è molto dibattuto.

Brevemente, si ricorda che a partire dalla risoluzione del 28 novembre 2007, n. 345/E, l'Amministrazione finanziaria, nel rispondere ad un interpello, avallò la procedura adottata da un contribuente, in cui il documento di trasporto CMR, veniva firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta (24).

Questa presa di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate, determinò inaspettatamente un ampio contenzioso poiché numerosi verificatori cominciarono a pretendere dalle imprese che effettuavano cessioni comunitarie la lettera di vettura "camionistica", il c.d. CMR, vistato dall'acquirente operatore UE. In sua mancanza veniva contestata al fornitore nazionale l'errata applicazione del regime della non imponibilità di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993.

Si arrivò così ad una seconda risoluzione la n. 477/E del 15 dicembre 2008, dove l'amministrazione precisò che ai fini della prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria e dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato, la risoluzione n. 345/E/2007 aveva indicato l'esibizione del docu-

(24) Nella risoluzione 28 novembre 2007, n. 345/E, è stato affermato che "a tal fine può costituire idonea prova l'esibizione del documento di trasporto, 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".

mento di trasporto a titolo meramente esemplificativo.

Non solo, nella risoluzione n. 477/E veniva precisato che nei casi in cui il cedente nazionale non avesse provveduto direttamente al trasporto delle merci e non fosse in grado di esibire il predetto documento di trasporto, la prova avrebbe potuto essere fornita con **qualsiasi altro documento idoneo** a dimostrare che le merci fossero state inviate in altro Stato membro.

Infine, un'altra importante presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria è rinvenibile nella risoluzione n. 19/E del 24 marzo 2013, dove l'Agenzia delle entrate ha indicato, con maggiore puntualità, le **procedure da utilizzare** e la documentazione da acquisire, connessa ai trasporti di beni nelle cessioni intracomunitarie.

A supporto delle proprie indicazioni, l'amministrazione richiama alcuni orientamenti della Corte di Giustizia UE, secondo i quali è necessario che "il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore abbia provato che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione" (sentenza in causa C-409/04, caso Teleos, punto 42). E ancora, nella risoluzione si rimarca come i giudici comunitari precisano, altresì, che spetta al fornitore dei beni dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti, in quanto l'onere della prova del diritto di fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale (nel caso di specie del diritto alla non imponibilità IVA della cessione) grava su colui che chiede di fruire del siffatto diritto (ri-

chiamata sentenza C-409/04 e, da ultimo, sentenza in causa C-273/11, caso Mecsek-Gabona). Altro punto importante toccato nella risoluzione n. 19/E riguarda la mancanza di specifiche disposizioni normative nazionali in merito ai **documenti che il cedente deve conservare**, ed, eventualmente, esibire in caso di controllo, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato dell'Unione. Questo aspetto secondo l'amministrazione giustifica come "nei casi 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".

Queste indicazioni sono perfettamente in linea con quanto precisato nell'art. 45-*bis* il quale, peraltro, come si è precedentemente detto, fornisce un elenco di documenti da potere utilizzare ai fini probatori e che si suggerisce di preferire o privilegiare rispetto ad altri, nonostante la norma non sia ancora in vigore.

Un ultimo aspetto importante della risoluzione n. 19/E attiene al richiamo alla sentenza della Corte di Giustizia UE in causa C-146/05, caso Collée, dove è stato chiarito che la **prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria** può essere prodotta anche in un momento successivo all'operazione. Come già precedentemente rilevato si tratta dunque di una presa di posizione della massima importanza, poiché consente agli operatori economici di acquisire le prove dell'avvenuto trasporto anche in un periodo successivo alla conclusione della cessione intracomunitaria.