

*Prestazioni immobiliari  
La posizione della Corte di Giustizia UE  
e il Regolamento n. 1042 del 2013*

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

76

## OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE

**Sentenza della Corte di Giustizia del 27.06.2013**

La sentenza della Corte di Giustizia del 27 giugno 2013, nella causa C-155/12, riguarda la domanda di pronuncia pregiudiziale del **giudice polacco** volta a chiarire l'interpretazione degli articoli **44** (servizi generici nei rapporti B2B) e **47** (servizi immobiliari) della direttiva comunitaria del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, in relazione ad una prestazione di servizi di **stoccaggio merci**



# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

77

## OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE

Sentenza della Corte di Giustizia del 27.06.2013

L'attività oggetto della domanda pregiudiziale indicata con il termine “**stoccaggio merci**”, viene descritta come un **servizio complesso** che include, in particolare ...



... “il ricevimento delle merci in magazzino, la sistemazione delle stesse nelle apposite aree di stoccaggio, la **custodia**, l’imballaggio per i clienti, la consegna, lo scarico e il carico”, dove “la **messa a disposizione di aree di stoccaggio** rappresenta **soltanto uno dei tanti elementi** facenti parte del processo logistico”

Corte di Giustizia, sent. 27.06.2013, causa C-155/12, punto 10

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

78

## OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE

Sentenza della Corte di Giustizia del 27.06.2013

La società che gestisce l'attività di logistica (polacca, nel caso di specie), per fornire i propri servizi ...

... "ricorre peraltro al **proprio personale** nonché a materiali d'imballaggio i cui costi costituiscono una voce del corrispettivo del servizio"

Corte di Giustizia, sentenza 27.06.2013, causa C-155/12, punto 10

" **L'intento delle parti** non sarebbe di concedere ai beneficiari del servizio di cui trattasi diritti di utilizzazione dell'area di stoccaggio, ma unicamente di conservare le merci in condizioni inalterate e **di assicurare tutte le prestazioni complementari connesse** a un siffatto servizio."

Corte di Giustizia, sentenza 27.06.2013, causa C-155/12, punto 11

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

79

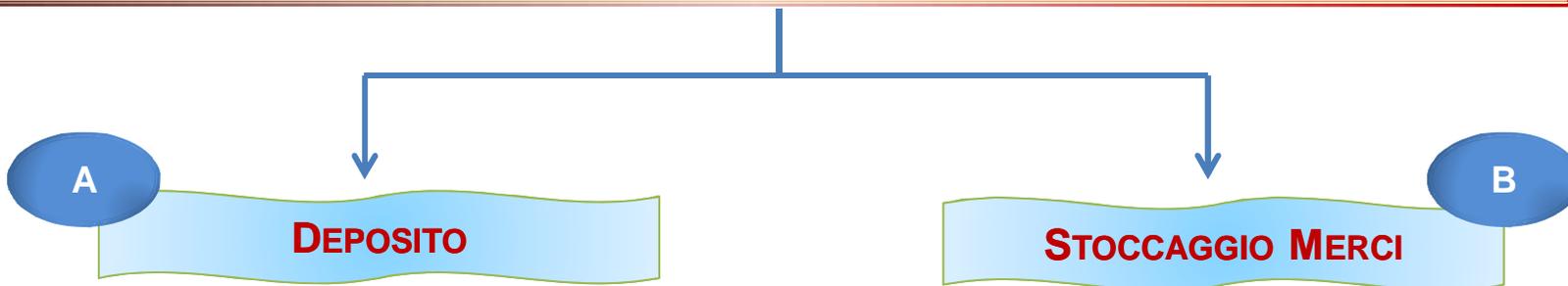
## OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE

### Deposito e stoccaggio di merci

La descrizione dell'attività oggetto della domanda lascia chiaramente intendere che il servizio prestato si caratterizza per essere un servizio **COMPLESSO**, il quale comprende una **pluralità** di attività fra loro connesse ed accomunate dal fatto che il loro svolgimento "ruota" attorno la struttura immobiliare (**area di stoccaggio**)



Gli elementi tipici del **contratto di deposito**, inteso nella sua accezione tipica (**art. 1766 C.c.**) di natura "statica", sono quelli indicati nel punto 10 della sentenza con i termini "**custodia**" e "**messa a disposizione di aree di stoccaggio**"



# *I servizi di deposito e stoccaggio di beni*

80

**OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE**

**Deposito e stoccaggio di merci**

A

**DEPOSITO**

## **IL SERVIZIO:**



Ha un nesso diretto con il bene immobile

È collegato a un bene immobile espressamente determinato

È **statico**, non prevedendo lo svolgimento di attività connesse ulteriori alla custodia dei beni; **non è un servizio complesso**

# *I servizi di deposito e stoccaggio di beni*

81

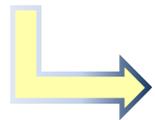
**OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE**

**Deposito e stoccaggio di merci**

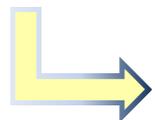
**B**

**STOCCAGGIO MERCI**

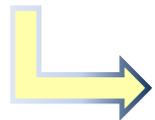
## **IL SERVIZIO:**



Ha un nesso diretto con il bene immobile



È collegato a un bene immobile espressamente determinato



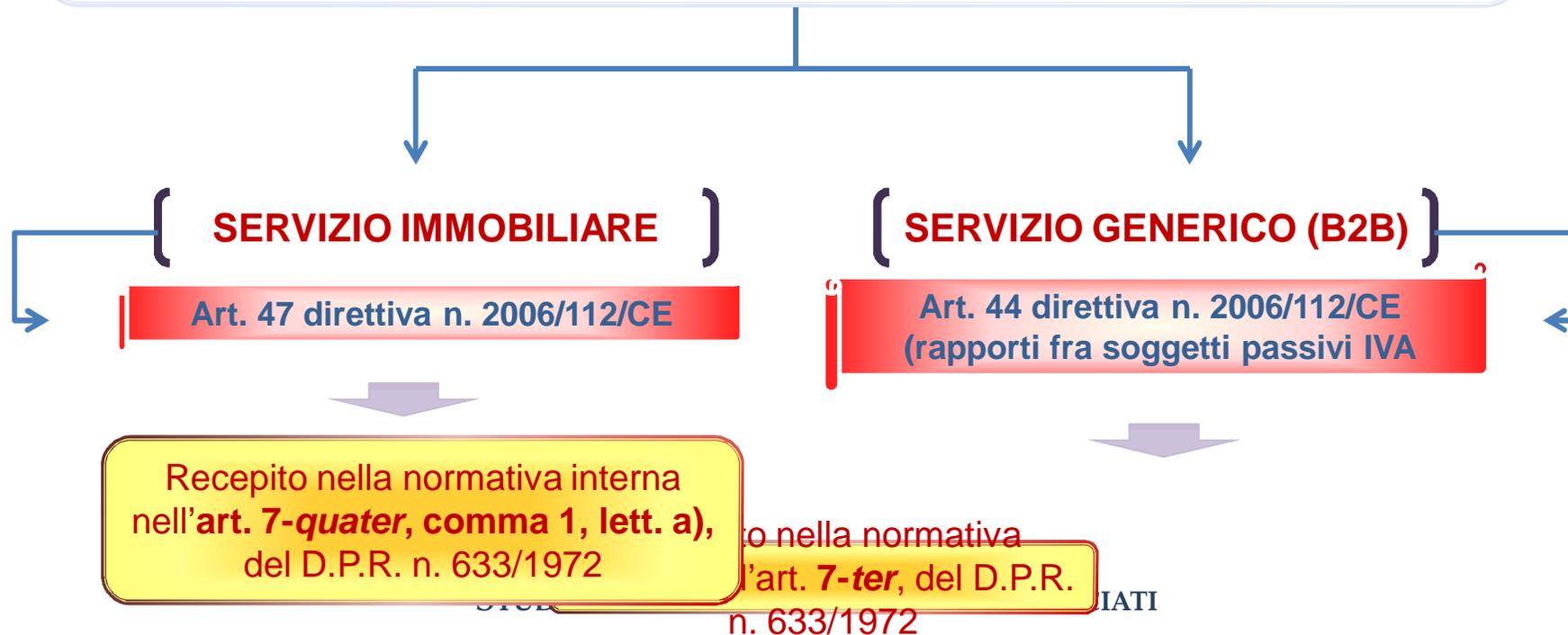
È **dinamico**, prevedendo lo svolgimento di attività connesse ulteriori alla custodia dei beni; è un **servizio complesso**

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

## OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE

### Normativa di riferimento

I servizi di **stoccaggio merci**, così come quelli di **deposito**, potrebbero essere considerati come servizi **immobiliari**, nei casi in cui prevalga la componente “*immobiliare*”, oppure come servizi “*generici*”, quando la componente immobiliare è solo un elemento della fattispecie negoziale “*complessa*”, caratterizzata dallo svolgimento di plurime attività fra loro connesse



# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

83

**OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE**

**Criteri di territorialità**

Il diverso inquadramento dei servizi di stoccaggio merci (e di deposito), disciplinati, quanto alla normativa interna, dall'art. **7-quater** oppure dall'art. **7-ter**, implica **regimi di tassazione IVA del tutto diversi**, a causa dei **differenti criteri di territorialità applicabili**

**A**

**SERVIZI IMMOBILIARI**

**B**

**SERVIZI GENERICI B2B**

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

84

## OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE

### Criteri di territorialità

A

### SERVIZI IMMOBILIARI

Servizi “**specifici**” con criterio territoriale derogatorio di quello generale di cui all’art 7-ter

Criterio basato su un requisito fisico, rappresentato dal **luogo** in cui è **situato l’immobile**

Criterio di natura **oggettiva**, che prescinde dall’elemento soggettivo delle parti coinvolte

Si applica l’IVA dello Stato membro in cui è situato l’immobile, **essendo influente il luogo di stabilimento del prestatore e del committente del servizio**

# *I servizi di deposito e stoccaggio di beni*

85

**OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE**

**Criteri di territorialità**

**SERVIZI GENERICI B2B**

**B**

Criterio generale di cui all'art. 7-ter, fondato, nei rapporti tra soggetti passivi (B2B), sul luogo di stabilimento del committente

Rileva l'elemento **soggettivo** in relazione al committente del servizio

Si applica l'IVA dello Stato membro in cui è stabilito il committente

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

86

## OGGETTO DELLA DOMANDA PREGIUDIZIALE

### Criteri di territorialità

I diversi criteri di territorialità di cui agli articoli 7-ter e 7-quater, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, implicano **conseguenze fiscali completamente diverse** in materia di fatturazione e di applicazione dell'IVA, generando problematiche a livello internazionale a causa delle possibili diverse interpretazioni adottate dagli Stati membri, determinate, nello specifico, dalle **difficoltà d'inquadramento** dei **servizi immobiliari**

### CASI EMBLEMATICI

SERVIZI DI DEPOSITO E  
STOCCAGGIO MERCI

SERVIZI FIERISTICI

REALIZZAZIONE. ALLESTIMENTO  
E LOCAZIONE DI STAND  
FIERISTICI

Corte di Giustizia,  
sentenza 27.06.2013,  
causa C-155/12,  
"RR Donnelley Global  
Turnkey Solutions Poland"

Corte di Giustizia,  
sentenza 09.03.2006,  
causa C-114/05,  
"Gillan Beach"

Corte di Giustizia,  
sentenza 27.10.2011,  
causa C-530/09,  
"Inter-Mark Group"

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

87

## GIURISPRUDENZA COMUNITARIA SUI SERVIZI IMMOBILIARI

Sulla natura delle prestazioni di servizi relative agli immobili si è pronunciata più volte la **Corte di Giustizia**, indicando criteri che, però, non si rivelano decisivi per individuarne l'esistenza con un sufficiente grado di certezza

### CRITERI

Il servizio deve presentare un **NESSO SUFFICIENTEMENTE DIRETTO** con un bene immobile

La prestazione di servizi deve essere **COLLEGATA** a un **BENE IMMOBILE ESPRESSAMENTE DETERMINATO**

La prestazione di servizi deve **AVERE PER OGGETTO IL BENE IMMOBILE stesso**

Questo avviene, in particolare, quando un bene immobile espressamente determinato deve essere considerato come **ELEMENTO COSTITUTIVO DI UNA PRESTAZIONE DI SERVIZI**, in quanto ne costituisce un **ELEMENTO CENTRALE** ed **INDISPENSABILE**

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

88

## NORMATIVA COMUNITARIA

### Vuoto Normativo

Gli interventi della Corte di Giustizia non sono riusciti a colmare il **vuoto normativo** determinato dall'assenza di disposizioni specifiche contenute nella direttiva comunitaria n. 2006/112/CE e nel regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del 15 marzo 2011



### Nuovo Regolamento

La difficoltà ad individuare i confini definitivi dei servizi relativi agli immobili e le problematiche interpretative avvertite a livello comunitario, hanno portato all'emanazione del **REGOLAMENTO DI ESECUZIONE (UE) N. 1042/2013** del Consiglio del **7 ottobre 2013**, pubblicato sulla G.U.U.E. del 26.10.2013, con cui vengono apportate **modifiche** al regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 e, in particolare, viene inserito il nuovo **art. 31 bis** dedicato alla **definizione** dei **servizi immobiliari**

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

89

## CIRCOLARE N. 28/E DEL 21.06.2011

Con la circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, nel paragrafo 1.4, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulla territorialità dei servizi di **deposito merci** resi da un soggetto passivo **olandese**, il quale aveva fatturato con addebito di IVA tale prestazione relativa a merci depositate in Olanda, in conformità alla legislazione locale secondo cui la stessa ha **natura immobiliare**



L'Agenzia delle Entrate ha richiamato il contenuto dell'**art. 1766 C.c.** ed ha sottolineato come le prestazioni di deposito di merci "*non possano ricondursi alla categoria delle prestazioni di servizi relative ai beni immobili*", ritenendo, in sostanza, che sia la **custodia** dei beni l'**obbligazione tipica** del soggetto depositario e non la mera concessione in uso del magazzino, da ciò derivandone la configurabilità di servizi "**generici**" ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972

Circolare n. 28/E del 21.06.2011

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

90

## CIRCOLARE N. 28/E DEL 21.06.2011

Secondo la circolare n. 28/E del 2011, pertanto, è il **committente italiano** che deve essere considerato il **debitore dell'imposta**, avendo comunque l'obbligo di applicare l'IVA italiana con il meccanismo del "**reverse charge**" nonostante riceva la fattura estera con addebito dell'imposta locale.

Circolare n. 28/E del  
21.06.2011



La violazione dell'**obbligo di "reverse charge"**, infatti, ...

... "comporta l'applicazione della disciplina sanzionatoria di cui al comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471"

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

91

SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 27.06.2013

## Primo step

Preso atto dell'esistenza di una prestazione complessa, comprensiva di più tipologie di servizi (**punto 19**), e richiamata brevemente la giurisprudenza comunitaria in materia, la Corte di Giustizia giunge ad un primo approdo interpretativo, affermando come ...

*... “la prestazione complessa di stoccaggio in esame nel procedimento principale configuri un'**unica operazione** la cui **prestazione principale** consiste nello stoccaggio merci”*

Corte di Giustizia, sent. 27.06.2013,  
causa C-155/12, punto 26

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

92

SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 27.06.2013

## Secondo step

La Corte, poi, precisa che ...

... “dovesse risultare che i beneficiari di una simile prestazione di stoccaggio **non hanno, per esempio, alcun diritto di accesso alla parte dell’immobile in cui sono stoccate le loro merci** o che **l’immobile** sul quale o nel quale le medesime devono essere stoccate **non costituisce un elemento centrale e indispensabile della prestazione di servizi**, cosa che spetta ai giudici nazionali verificare, una prestazione di servizi come quella in esame nel procedimento principale **non può rientrare nell’ambito di applicazione dell’articolo 47** della direttiva Iva” ...

Corte di Giustizia, sent. 27.06.2013,  
causa C-155/12, punto 38

... e, quindi, non può costituire un servizio immobiliare

# *I servizi di deposito e stoccaggio di beni*

93

**SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 27.06.2013**

## **Terzo step**

La sentenza si conclude evidenziando che il servizio complesso di stoccaggio dei beni, in cui è compresa l'attività di custodia degli stessi, **può** costituire una prestazione immobiliare **solamente nel caso** in cui **lo stoccaggio ...**

**... “costituisce la prestazione *principale* di un'operazione unica e ai suoi beneficiari viene riconosciuto il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato”**

Corte di Giustizia, sentenza 27.06.2013,  
causa C-155/12

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

94

**SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 27.06.2013**

La sentenza, pur non essendo di immediata e semplice lettura, inquadrata nell'ottica delle precedenti pronunce in tema di servizi complessi, può essere interpretata nei seguenti termini:



Ipotesi a

Se la **volontà delle parti** è quella di stipulare un accordo avente ad oggetto l'effettuazione di **servizi logistici**, articolati nelle varie attività che gli stessi implicano (carico delle merci, sistemazione nel deposito, custodia delle stesse, consegna e scarico del magazzino), dove **l'utilizzo del bene immobile** adibito fisicamente a deposito **è riservato al fornitore del servizio**, al servizio stesso **non può essere attribuita natura immobiliare**, non costituendo l'uso dell'immobile il fine principale perseguito dal committente

**Servizio NON immobiliare**

Il bene immobile **non rappresenta**, in quanto tale, **l'oggetto** della prestazione di servizi richiesta dal committente e non può costituire un servizio immobiliare ai sensi dell'art. 47 della direttiva n. 2006/112/CE

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

95

SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 27.06.2013

Ipotesi b

Se, invece, l'**uso del bene immobile** è l'utilità che può trarre direttamente da esso il committente ed è il servizio **principale** per il quale viene determinato il corrispettivo, si configura un **servizio immobiliare**.

Servizio immobiliare

Nella sentenza viene sottolineata la necessità che tale **uso diretto** sia riscontrabile nel fatto che al committente del servizio venga "**riconosciuto il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato**", dove l'espressione "**espressamente determinato**" indica chiaramente come sia il singolo e specifico immobile ad essere d'interesse del committente

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

96

**SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 27.06.2013**

L'ipotesi **(B)** è quella della **locazione immobiliare**, dove non è ravvisato un servizio complesso



Più complicate sono le situazioni dove l'uso diretto del bene immobile è un elemento che, unitamente ad altri, concorre a formare un **servizio complesso** percepito come prestazione economicamente e sostanzialmente **unitaria** nell'ottica del beneficiario

## **SERVIZI FIERISTICI**

Tale situazione è quella che si presenta per i **SERVIZI FIERISTICI**, intesi come servizi **complessi** nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, il regime IVA dei quali implica notevoli problemi nei rapporti internazionali, a causa delle **differenti interpretazioni** adottate dalle Amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

97

**SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 27.06.2013**

Per i **servizi fieristici**, in sostanza, occorre verificare se la **concessione in uso diretto del bene immobile** sia il servizio **prevalente** nell'ottica economica e contrattuale delle parti o, diversamente, costituisca un **semplice elemento** fra le varie tipologie di servizi che costituiscono la prestazione complessa richiesta dal committente

## Conclusioni

Dalla sentenza, pertanto, si evince che occorre **verificare caso per caso il contenuto del contratto**, in riferimento alle clausole da cui desumere la **reale volontà delle parti**, per valutare se si è in presenza o meno di un servizio di natura immobiliare

**N.B.**

Verificare sempre la **REALE VOLONTÀ DELLE PARTI ESPRESSA NEL CONTRATTO!**

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

98

## REGOLAMENTO D'ESECUZIONE (UE) N. 1042/2013

Il **nuovo** regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio del 7 ottobre 2013 (pubblicato sulla G.U.U.E. del 26.10.2013), con cui viene modificato il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, interviene direttamente sui **servizi immobiliari e sulla nozione di bene immobile**, dedicando ad essi due **nuovi** articoli aggiunti nel testo del precedente regolamento n. 282/2011

### Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

#### Due nuovi articoli:

Articolo 13 *ter*

Relativo alla definizione di "**beni immobili**"

Articolo 31 *bis*

Relativo alla definizione dei servizi "**relativi**" a beni immobili, con individuazione di esempi costituenti "*un elenco non esaustivo*" (dodicesimo "considerando")

Finalità del nuovo Regolamento

L'obiettivo è garantire un trattamento fiscale **uniforme** alle prestazioni di servizi immobiliari, in considerazione delle diversità riscontrate nelle legislazioni e nelle prassi amministrative dei singoli Stati membri

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

99

## REGOLAMENTO D'ESECUZIONE (UE) N. 1042/2013

Ai sensi dell'art. 3 del nuovo regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013, gli articoli **13 ter** e **31 bis** inseriti nel regolamento n. 282/2011, si applicano a decorrere **DAL 1 GENNAIO 2017**, invece che dal 1 gennaio 2015 (decorrenza ordinaria)



L'**entrata in vigore** della nozione di **bene immobile** e della definizione delle prestazioni di **servizi immobiliari** è stata **posticipata** dal legislatore comunitario tenendo conto delle ...

... "conseguenze rilevanti nella legislazione e sulle prassi amministrative degli Stati membri" ai quali si è voluto "consentire una transizione agevole"

Regolamento d'esecuzione  
(UE) n. 1042/2013,  
diciottesimo "considerando"

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

100

## REGOLAMENTO D'ESECUZIONE (UE) N. 1042/2013

Il nuovo regolamento **recepisce**, di fatto, il contributo interpretativo delle **sentenze** emesse dalla **Corte di Giustizia** in merito:



I servizi sopra elencati vengono indicati espressamente nell'**art. 31 bis**, nel tentativo di risolvere i dubbi interpretativi in materia, anche se alcuni di questi avrebbero meritato una norma più precisa che eliminasse alla radice ogni possibile incertezza

# I servizi di deposito e stoccaggio di beni

101

## REGOLAMENTO D'ESECUZIONE (UE) N. 1042/2013

Le nuove disposizioni del regolamento (UE) n. 1042/2013 contribuiscono a disegnare un quadro interpretativo **più completo e dettagliato**, di cui le Amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri dovranno tenere **obbligatoriamente** conto.

Per l'**Italia**, ad esempio, si tratta di "aggiornare" l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate sui servizi di **deposito di merci** con la circolare n. 28/E del 2011

PER  
L'ITALIA

( Il regolamento non pare, però, del tutto risolutivo )

Si avverte, infatti, la necessità di chiarire definitivamente se i **servizi fieristici non possano mai rientrare nei servizi immobiliari**, riconoscendone la natura di prestazioni complesse costituenti servizi "generici", come sembra dal testo letterale della norma (**art. 31 bis, par. 2, lett. h**)

RIMANE L'INCOGNITA  
"SERVIZI FIERISTICI"

*L'irregolare fatturazione delle operazioni e  
la detraibilità dell'IVA  
alla luce della sentenza  
della Corte di Giustizia dell'8 maggio 2013*

# Irregolare fatturazione delle operazioni

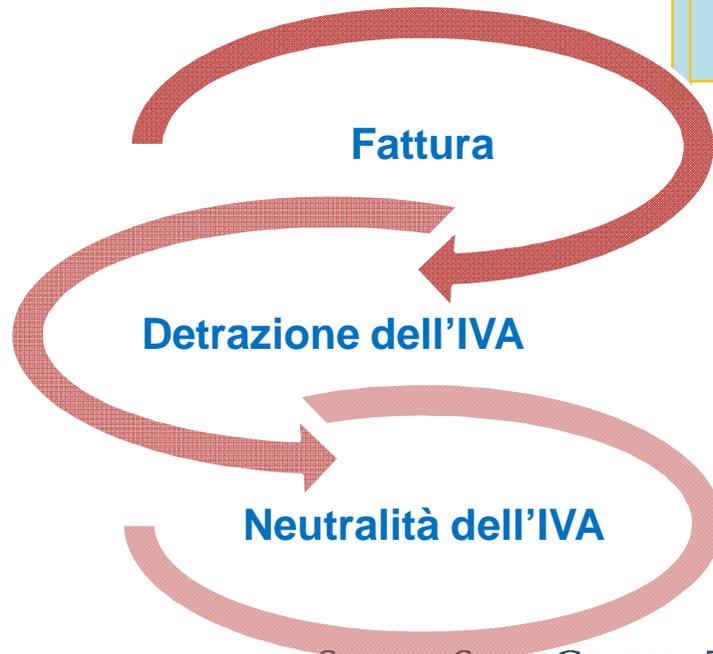
103

## IL RUOLO DELLA FATTURA

La **FATTURA** è il documento fondamentale per **consentire al soggetto passivo** di poter **detrarre l'imposta** e, in tal modo, tramite la detrazione, «sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche.

*Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la **neutralità** dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, ... , purchè queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA»*

Corte di Giustizia, sentenza 08.05.2013, causa C-271/12, "Petroma Transports SA"



# Irregolare fatturazione delle operazioni

104

## IL RUOLO DELLA FATTURA

Per poter esercitare il diritto alla detrazione,  
il soggetto passivo deve essere in possesso di una **FATTURA REDATTA** in **CONFORMITÀ** a quanto previsto dalla **NORMA COMUNITARIA**

### DIRETTIVA N. 2006/112/CE

#### Art. 178, par. 1, lett. a)

“Per poter esercitare il diritto alla detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

**a)** per la detrazione di cui all'art. 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, **essere in possesso di una fattura** redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6”

### DIRETTIVA N. 77/388/CEE (cd. “VI direttiva IVA”)

#### Art. 18, par. 1, lett. a)

“Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve:

**a)** Per la deduzione di cui all'art. 17, paragrafo 2, lettera a), **essere in possesso di una fattura** redatta ai sensi dell'art. 22, paragrafo 3”

# Irregolare fatturazione delle operazioni

105

## IL CONTENUTO DELLA FATTURA

Il **CONTENUTO OBBLIGATORIO** della fattura è regolato dalla **NORMATIVA COMUNITARIA**, recentemente modificata con le integrazioni apportate dalla **direttiva 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE** in tema di fatturazione, nonché dalla **NORMATIVA INTERNA** anch'essa modificata, a decorrere dalle operazioni effettuate a partire dal 1 gennaio 2013, dalla legge 24 dicembre 2012, n. 228 (cd. "**legge di stabilità 2013**")

### NORMATIVA COMUNITARIA

#### Art. 226 direttiva n. 2006/112/CE

“Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono **obbligatorie** ai fini dell'IVA soltanto le **indicazioni** seguenti: ...

**6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi. ...”**

Corrisponde al contenuto dell'**art. 22, paragrafo 3, lett. b) della sesta direttiva**

### NORMATIVA INTERNA

#### Art. 21, comma 2, D.P.R. n. 633/1972

“La fattura contiene le seguenti indicazioni: ...

**g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione; ...”**

# Irregolare fatturazione delle operazioni

106

**LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'8.05.2013**

## La fattispecie

La Corte di Giustizia, con la sentenza dell'8 maggio 2013, causa C-271/12 "Petroma Transports SA", si è pronunciata sulla relazione tra l'**EMISSIONE DI FATTURE INCOMPLETE** e il **DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA** in esse addebitata da parte del soggetto che le riceve e paga l'imposta, quando il soggetto emittente le ha **successivamente completate** con i dati mancanti ma **dopo** che l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata sul diniego alla detrazione

Nelle fattispecie oggetto della causa, il giudice nazionale (belga, nel caso di specie) aveva negato il diritto alla detrazione ai soggetti passivi destinatari, in quanto le fatture non erano sufficientemente precise e complete, non indicando il prezzo unitario ed il numero di ore di lavoro svolte dai membri del personale delle società prestatrici di servizi,

... *"impedendo così qualsiasi controllo dell'esatta riscossione dell'imposta da parte dell'amministrazione tributaria"*

**Corte di Giustizia, sentenza 08.05.2013,  
causa C-271/12, punto 32**

# Irregolare fatturazione delle operazioni

107

**LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'8.05.2013**

## La fattispecie

L'Amministrazione finanziaria belga aveva contestato, sotto il profilo delle imposte dirette e dell'IVA (quanto alla detrazione dell'imposta da parte delle società committenti), le fatture **infragrupo** ...

... *“principalmente per il fatto che tali fatture erano **incomplete** e che non si poteva accertare che esse corrispondevano a **prestazioni effettive**”*

Le fatture contenevano *“ un importo complessivo, senza indicazione del prezzo unitario e del numero di ore di lavoro svolte”*

Corte di Giustizia, sentenza 08.05.2013,  
causa C-271/12, punto 12

**Problema!**

**VENGONO CONTESTATE LE FATTURE INFRAGRUPPO PERCHÉ  
INCOMPLETE**

# Irregolare fatturazione delle operazioni

108

LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'8.05.2013

## La fattispecie

Le società fornitrici avevano prodotto **contratti**, sotto forma di **scrittura privata**, presentati **tardivamente**, **dopo** l'effettuazione dei controlli fiscali e **dopo** le comunicazioni delle "regolarizzazioni" che l'Amministrazione finanziaria contava di effettuare e, quindi, considerati **privi di data certa** e non opponibili a terzi, nonché ...

... "fatture completate **dopo** la loro emissione, nella fase del procedimento amministrativo, con menzioni apposte a mano relative al **numero di ore** di lavoro svolte dai membri del personale, alla **tariffe oraria** del lavoro ed alla **natura dei servizi resi**", ritenute prive di qualsiasi valore probatorio

Corte di Giustizia, sentenza 08.05.2013,  
causa C-271/12, punto 14

# Irregolare fatturazione delle operazioni

109

LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'8.05.2013

Le domande di pronuncia pregiudiziale

DUE QUESTIONI

PRIMA QUESTIONE

Se può essere negata la detrazione dell'IVA in capo ai destinatari dei servizi che sono in possesso di fatture "**lacunose**" ma completate successivamente, con informazioni dirette a provare l'effettività, natura e importo dei servizi fatturati

SECONDA QUESTIONE

Se, negata la detrazione dell'imposta in capo ai destinatari dei servizi, al fine di assicurare il principio di **neutralità** dell'IVA, lo Stato membro può concedere ai fornitori dei servizi contestati, il rimborso dell'IVA dai medesimi versata

# Irregolare fatturazione delle operazioni

110

**LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'8.05.2013**

**Rettifica della fatturazione**

Nella sentenza si afferma che

... "il sistema comune dell'IVA **non vieta** di procedere alla **rettifica** di fatture erronee"

Corte di Giustizia, sentenza 08.05.2013,  
causa C-271/12, punto 34

1

Sono soddisfatte tutte le condizioni **sostanziali** per poter beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA

**QUANDO**

2

Le rettifiche sono effettuate **prima** dell'adozione di provvedimenti da parte dell'Amministrazione fiscale, trasmettendo la **fattura rettificata**

Verificandosi le **due condizioni**, il diritto alla detrazione **non può essere negato** al destinatario della fattura "per il fatto che la fattura iniziale conteneva un errore" (conforme a sentenza del 15 luglio 2010, causa C-368/09, "Pannon Gép Centrum Kft", punti 43/45)

# Irregolare fatturazione delle operazioni

111

**LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'8.05.2013**

**Divieto di detrazione**

Se le informazioni dirette a giustificare le prestazioni di servizi e le fatture rettificative, idonee a completare il contenuto delle fatture originarie, sono state presentate **DOPO** che l'Amministrazione finanziaria ha adottato la propria decisione di diniego del diritto di detrazione dell'IVA, le stesse non sono valide a "sanare" l'irregolarità delle fatture originarie incomplete (**punto 35**)

Le fatture incomplete **non consentono all'Amministrazione finanziaria "di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA nonché il suo controllo"**

Corte di Giustizia, sentenza 08.05.2013, causa C-271/12, punto 35

Il diritto di detrazione **può essere negato** ai soggetti passivi, destinatari di servizi, in possesso di fatture **incomplete**, anche se vengono trasmesse fatture rettificative e fornite informazioni supplementari sulle operazioni fatturate **dopo** l'adozione del provvedimento di diniego alla detrazione

# Irregolare fatturazione delle operazioni

112

**LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'8.05.2013**

**Negazione del diritto al rimborso**

La sentenza afferma che il **PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ** dell'IVA **NON OSTA** al fatto che l'Amministrazione finanziaria **NEGHI IL RIMBORSO DELL'IVA** versata da un fornitore di servizi quando, **in presenza di prestazioni di servizi effettivamente rese (con IVA esigibile correttamente versata)**, l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA addebitata su tali servizi è stato **negato** al committente degli stessi servizi *“per **irregolarità** contestate nelle fatture emesse”* dal prestatore

**Corte di Giustizia, sentenza 08.05.2013, causa C-271/12, punto 44**

*La prova  
delle cessioni intracomunitarie  
alla luce  
degli ultimi interventi interpretativi e  
giurisprudenziali*

# La prova delle cessioni intracomunitarie

114

## PRASSI E GIURISPRUDENZA

In tema di prove delle **CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI** e, quindi, dell'**AVVENUTO TRASFERIMENTO FISICO** di questi nello Stato membro comunitario di destinazione, nel 2013 si sono pronunciate nuovamente l'**Agenzia delle Entrate** e la **Corte di Cassazione**

### AGENZIA DELLE ENTRATE

**RISOLUZIONE N. 19/E  
DEL 25 MARZO 2013**

segue le precedenti risoluzioni della stessa Agenzia:

- ✓ n. 345/E del 28.11.2007
- ✓ n. 477/E del 15.12.2008
- ✓ n. 123/E del 06.05.2009

### CORTE DI CASSAZIONE

**SENTENZA N. 12964  
DEL 24 MAGGIO 2013**

richiama le precedenti sentenze:

- ✓ n. 1670 del 24 gennaio 2013
- ✓ n. 13457 del 27 luglio 2012

# La prova delle cessioni intracomunitarie

115

## GIURISPRUDENZA

Con la **sentenza n. 12964 del 24 maggio 2013**, la Corte di Cassazione riassume e ribadisce la sua più recente e consolidata giurisprudenza in tema di **ONERE DELLA PROVA** e dimostrazione della **BUONA FEDE**

## ONERE DELLA PROVA

### TRASFERIMENTO FISICO DEI BENI

In **primo luogo**, il fornitore ha l'onere di provare, con ogni mezzo a sua disposizione, l'effettivo **TRASFERIMENTO FISICO DEI BENI** nello Stato membro di destinazione

In **secondo luogo**, qualora venga accertato che la movimentazione effettiva dei beni non è invece avvenuta, il fornitore ha l'onere di **PROVARE** la sua **BUONA FEDE**, avendo adottato le più opportune cautele per evitare di essere coinvolto in una frode

### BUONA FEDE

# La prova delle cessioni intracomunitarie

116

## GIURISPRUDENZA

### Dimostrazione della buona fede

Quanto alla dimostrazione della **BUONA FEDE**,  
la Corte di Cassazione afferma che si deve escludere

*“che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigativa sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario”*,

mentre è dovere del fornitore

*“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”*.

Cassazione, sentenza  
n. 12964 del 24.05.2013

# La prova delle cessioni intracomunitarie

117

**GIURISPRUDENZA**

**Dimostrazione della buona fede**

Viene sottolineata la **necessità** di adottare una procedura di controllo, di richiesta d'informazioni e di formalizzazione corretta dei documenti amministrativi, contabili e contrattuali, improntata alla **DILIGENZA** dell'operatore **COMMERCIALE PROFESSIONALE**, per provare la **BUONA FEDE**

- Procedura di controllo
- Richiesta di informazioni
- Formalizzazione corretta dei documenti amministrativi, contabili e contrattuali

**DILIGENZA**

**BUONA FEDE**

dell'operatore commerciale professionale

# La prova delle cessioni intracomunitarie

118

**GIURISPRUDENZA**

**Dimostrazione della buona fede**

***DILIGENZA dell'operatore commerciale professionale***

Dimostrazione che il fornitore ha adottato:

***“tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata” non conduca “a partecipare ad una frode”***

**Corte di Giustizia,  
sentenza 27.09.2007,  
causa C-409/04, “Teleos plc.”**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

119

**GIURISPRUDENZA**

**Dimostrazione della buona fede**

***DILIGENZA dell'operatore commerciale professionale***

In tale ottica è opportuno utilizzare un **manuale di procedure interne** per la formalizzazione e documentazione delle operazioni intracomunitarie, **oltre** ad osservare gli **adempimenti obbligatori** ai sensi di legge:

1

Richiesta del codice identificativo IVA dell'acquirente

2

Conferma dell'esistenza di tale codice presso l'Agenzia delle Entrate

3

Compilazione e presentazione dei modelli Intrastat delle cessioni di beni

# La prova delle cessioni intracomunitarie

120

## GIURISPRUDENZA

### Principi di giurisprudenza comunitaria

La giurisprudenza comunitaria ha cercato di coprire un “vuoto” normativo, in quanto la direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, **NON PREVEDE UNA REGOLAMENTAZIONE SPECIFICA IN MATERIA DI PROVE** da fornire per giustificare il **regime di esenzione** (“*non imponibilità*” per la norma interna) applicabile alle cessioni intracomunitarie di beni



**Art. 131,  
direttiva 2006/112/CE**

L'**art. 131** della direttiva n. 2006/112/CE lascia agli Stati membri la **FACOLTÀ** di disciplinare le condizioni per la corretta applicazione del regime di esenzione e, nello stesso tempo, per “*prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso*”

# La prova delle cessioni intracomunitarie

121

## GIURISPRUDENZA

### Principi di giurisprudenza comunitaria

Il legislatore nazionale **NON SI È AVVALSO DELLA FACOLTÀ** prevista nell'art. 131 della direttiva n. 2006/112/CE e **NON HA PREVISTO OBBLIGHI SPECIFICI** in materia di **documentazione da utilizzare e conservare** al fine di poter dare la **prova del trasferimento fisico dei beni** nello Stato membro di destinazione

Il legislatore nazionale

**NO OBBLIGHI SPECIFICI  
NELLA NORMATIVA INTERNA!**

**Importante!**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

122

## GIURISPRUDENZA

### Principi di giurisprudenza comunitaria

L'**ONERE DI PROVARE** che i beni sono usciti dallo Stato membro di partenza e sono giunti nello Stato membro di destinazione spetta al **FORNITORE** e non all'Amministrazione Finanziaria

Onere della prova

Giurisprudenza comunitaria e nazionale consolidate e coerenti

# La prova delle cessioni intracomunitarie

123

## GIURISPRUDENZA

### Principi di giurisprudenza comunitaria

La Corte di Giustizia, con la sentenza del 27 settembre 2007, nella causa C-146/05, “*Albert Collée*” (punto 22), ha precisato che il regime di esenzione previsto per le cessioni intracomunitarie rappresenta una **DEROGA** al **meccanismo ordinario di applicazione dell’IVA** e

*“trova il suo fondamento nel regime transitorio dell’Iva applicabile al commercio intracomunitario nell’ambito del quale la tassazione degli scambi tra gli Stati membri riposa sul principio dell’attribuzione del gettito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale”.*

Corte di Giustizia, sentenza 27.09.2007, causa C-146/05, “*Albert Collée*”

**Deroga al regime ordinario di applicazione dell’IVA**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

124

## GIURISPRUDENZA

### Principi di giurisprudenza comunitaria

L'**ESENZIONE** per le cessioni intracomunitarie è una **DEROGA** alla regola generale di tassazione nello Stato membro in cui i beni si trovano al momento iniziale della spedizione o trasporto



Spetta al **SOGGETTO CHE INTENDE AVVALERSI DELLA DEROGA**, per beneficiare del regime di esenzione, **provare l'effettivo trasferimento fisico dei beni**

*“in ragione del principio generale di cui all'art. 2697 c.c., secondo il quale l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è a carico di chi invoca la deroga”*

Cassazione, sentenza  
n. 13457 del 27.07.2012

**Deroga al  
regime ordinario di  
applicazione dell'IVA**

## GIURISPRUDENZA

### Principi di giurisprudenza comunitaria

Secondo la giurisprudenza comunitaria, **AL FORNITORE DEI BENI**,  
sebbene gravato dall'onere della prova,  
**NON POSSONO** essere richiesti  
adempimenti **TROPPO COMPLESSI**  
che rendano eccessivamente difficile ed oneroso fornire  
la **dimostrazione** del trasferimento fisico dei beni e,  
in seconda istanza, in assenza di tale dimostrazione,  
la **prova** della sua **buona fede** ed estraneità alle frodi

# La prova delle cessioni intracomunitarie

126

GIURISPRUDENZA

Principi di giurisprudenza comunitaria

BUONA FEDE

Può dimostrare  
la sua buona fede il fornitore che abbia ...

... “adottato **tutte** le misure **ragionevoli in suo potere** al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata” non lo conduca “a partecipare ad una frode”

Corte di Giustizia, sentenza 27.09.2007,  
causa C-409/04, “Teleos plc.”

# La prova delle cessioni intracomunitarie

127

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'**Amministrazione finanziaria** è intervenuta più volte in tema di prove da fornire per le cessioni intracomunitarie di beni, con **risoluzioni ministeriali** relative, principalmente, ad istanze d'interpello presentate dai contribuenti

Risoluzione n. 345/E  
del 28.11.2007

Risoluzione n. 477/E  
del 15.12.2008

Risoluzione n. 123/E  
del 06.05.2009

Risoluzione n. 19/E  
del 25.03.2013

### PROBLEMATICATA MOLTO DELICATA!

Sul tema delle prove delle cessioni intracomunitarie si è pronunciata anche **Assonime** con la **circolare n. 41 del 27 giugno 2008**, a commento della prima risoluzione n. 345/E del 28.11.2007 dell'Agenzia delle Entrate, e, successivamente, con la **circolare n. 20 dell'01.07.2013**, dopo l'uscita dell'ultima risoluzione n. 19/E del 25.03.2013 e la pubblicazione della sentenza n. 12964 del 24.05.2013 della Corte di Cassazione

# La prova delle cessioni intracomunitarie

128

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Interventi disorganici

Tranne il caso della risoluzione n. 477/E del 15.12.2008, l'Agenzia si è pronunciata in risposta ad **istanze d'interpello** poste in relazione a **casi specifici** con soluzioni interpretative "preconfezionate" dai contribuenti

**Problema!**

**ASSENZA DI UN QUADRO GENERALE INTERPRETATIVO!**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

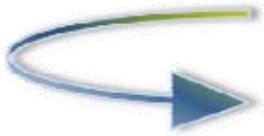
129

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Casistica esaminata nelle risoluzioni

#### Risoluzione n. 345/E del 28.11.2007

Istanza d'interpello, relativa alla specifica procedura ivi indicata, che prevede il CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta



Non ci sono riferimenti né alle modalità del trasporto, né ai termini di resa utilizzati

#### Risoluzione n. 477/E del 15.12.2008

Risposta a nota con cui si chiedono chiarimenti alla luce della risoluzione n. 345/E del 28.11.2007 ed in riferimento al **settore ceramico** caratterizzato da cessioni con termine di resa "**franco fabbrica**" e difficoltà nel riuscire ad ottenere dai clienti la copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario per ricevuta

Specifico per il "**franco fabbrica**"



# La prova delle cessioni intracomunitarie

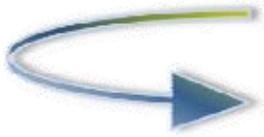
130

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Casistica esaminata nelle risoluzioni

#### Risoluzione n. 123/E del 06.05.2009

Istanza d'interpello relativa ad importazioni di beni in Italia da parte del rappresentante fiscale, ivi nominato, di un operatore residente in San Marino, dove si cita l'utilizzo del CMR



Viene considerato idoneo l'utilizzo del CMR

#### Risoluzione n. 19/E del 25.03.2013

Istanza d'interpello di un contribuente che adotta diverse modalità di trasporto ("franco destino" e "franco fabbrica") e che, in ogni caso, emette un documento di trasporto normalmente firmato anche dal trasportatore per presa in carico

I documenti utilizzati possono includere o meno il CMR e possono essere forniti in formato elettronico e non cartaceo



# La prova delle cessioni intracomunitarie

131

**PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

**Il ruolo del CMR nel trasporto su strada**

**La prova ed  
il documento  
di trasporto**

La **validità** del CMR quale strumento idoneo a provare l'uscita dei beni dal territorio dello Stato con destinazione all'estero, è stata sempre confermata dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha sottolineato l'importanza del documento di trasporto



I documenti di trasporto (tra cui il CMR), però, **POSSONO** costituire una prova idonea ma **NON SONO GLI UNICI** documenti utilizzabili per dimostrare l'avvenuto trasferimento fisico dei beni

Tale possibilità è affermata espressamente nella prima risoluzione n. 345/E del 28.11.2007 e nella risoluzione n. 123/E del 06.05.2009

**Risoluzione n. 345/E  
del 28.11.2007**

**Risoluzione n. 123/E  
del 06.05.2009**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

132

La prova ed  
il documento  
di trasporto

PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

A rafforzare il concetto che il documento di trasporto **PUÒ ESSERE** un idoneo mezzo di prova **MA NON È L'UNICO**, sono le esplicite affermazioni contenute nella risoluzione n. 123/E del 06.05.2009 e, soprattutto, nella risoluzione n. 477/E del 15.12.2008, che mettono in evidenza anche l'**IMPORTANZA** della **DOCUMENTAZIONE ALTERNATIVA**

Risoluzione n. 129/E  
del 06.05.2009

La prova dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Stato membro **"potrà essere fornita, tra l'altro, dalla lettera di vettura camionistica che indichi come luogo di partenza il confine italo-sammarinese e destinazione lo Stato comunitario di arrivo dei beni"**

Risoluzione n. 477/E  
del 15.12.2008

Sebbene in riferimento a casi di cessioni con termine di resa **"franco fabbrica"**, l'Agenzia afferma un concetto di carattere generale e, richiamando espressamente la risoluzione n. 345/E del 2007, afferma che questa **"ha indicato l'esibizione del documento di trasporto a titolo meramente esemplificativo"**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

133

La prova ed  
il documento  
di trasporto

PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

Con la **risoluzione n. 477/E del 15 dicembre 2008** l'Agenzia si spinge molto avanti e, con riferimento a **vendite** di beni con **termine di resa "franco fabbrica"**, sottolinea che **IL DOCUMENTO DI TRASPORTO NON È NECESSARIO**



*"Pertanto, 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"*

Risoluzione n. 477/E  
del 15.12.2008

# La prova delle cessioni intracomunitarie

134

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

Nonostante la presa di posizione dell'Agenzia sull'argomento, permangono molte **incertezze**

#### DOCUMENTI DI PROVA

**NON** vengono indicati i possibili **DOCUMENTI ALTERNATIVI A QUELLI DI TRASPORTO, IDONEI** a fungere da **PROVA**

#### MANCANZA DEL DOCUMENTO DI TRASPORTO

**Limitatamente** alle vendite "*franco fabbrica*", in cui **normalmente** il fornitore non provvede direttamente (con propri mezzi) o tramite terzi (vettori) al trasporto dei beni, **È AMMISSIBILE** che **MANCHI IL DOCUMENTO DI TRASPORTO**

**Dubbi**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

135

PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

L'interpretazione fornita con la **risoluzione n. 477/E del 15 dicembre 2008** è ispirata ad una **RATIO LIBERALE**, avvalorata, indirettamente, anche dalla risoluzione n. 123/E del 6 maggio 2009



Risoluzione n. 477/E del 15.12.2008

Risoluzione n. 123/E del 06.05.2009



TRANQUILLITÀ APPARENTE

# La prova delle cessioni intracomunitarie

136

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

A

#### Il fornitore NON CURA il trasporto

Nelle cessioni dove  
il fornitore  
**non cura il trasporto, né in proprio  
né tramite terzi,**  
il documento di trasporto  
(incluso il CMR)  
**NON SEMBRA NECESSARIO**

B

#### Il fornitore CURA il trasporto tramite terzi

Nelle cessioni dove  
il fornitore  
**cura il trasporto incaricando terzi  
(vettori)**  
il documento di trasporto  
(incluso il CMR)  
**PUÒ ESSERE**  
un documento idoneo a provare  
il trasferimento del bene

Assonime, circolare n.  
41/2008, par. 2

Possono essere validi anche altri documenti di  
trasporto, come il DDT opportunamente  
*“integrato con l’indicazione del luogo  
di consegna del bene”*

STUDIO SIRRI-G.

# La prova delle cessioni intracomunitarie

137

PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

OTTICA LIBERALE

In tale ottica liberale, nel cui ambito il documento di trasporto non è necessario, per i trasporti non curati dal fornitore, o può essere uno (fra gli altri) dei vari tipi di documenti utilizzabili ai fini probatori, nel caso di trasporto affidato dal fornitore a terzi, sembrava un adempimento **non strettamente obbligatorio** disporre di una **copia del CMR con firma del destinatario** dei beni, sebbene sicuramente utile in un'ottica prudenziale

# La prova delle cessioni intracomunitarie

138

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

La **risoluzione n. 19/E del 25 marzo 2013**, sebbene in modo indiretto e non chiaro, introduce un elemento interpretativo che pare vada nella **direzione opposta** all'orientamento consolidato precedente

L'Agenzia ritiene valido, in assenza del CMR, un insieme di documenti "dal quale si possano ricavare le **medesime informazioni** presenti nello stesso e le **firme** dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e **cessionario**)"

Risoluzione n. 19/E  
del 25.03.2013

**II RIFERIMENTO ALLA FIRMA DEL CESSIONARIO**, sebbene indicata nella parentesi, introduce un elemento interpretativo che sarebbe a favore della necessità, per il cedente, di **AVERE COPIA DEL CMR FIRMATO DAL CLIENTE DESTINATARIO DEI BENI**, considerato che le informazioni ritraibili dal complesso di documenti alternativi al CMR devono comunque essere le stesse presenti su tale documento

# La prova delle cessioni intracomunitarie

139

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

Nel quesito oggetto d'interpello, fra i documenti considerati da cui ricavare gli **STESSI ELEMENTI PRESENTI NEL CMR**, figurano, fra gli altri:

il DDT (firmato o meno per ricezione dal cliente)

l'attestazione del cliente che conferma l'avvenuta ricezione della merce

Inoltre, viene specificato come, in assenza di DDT con la firma del cliente per ricezione, tale mancanza possa essere ...

... "colmata da una **dichiarazione del cliente** medesimo che attesti l'avvenuta ricezione della merce"

Risoluzione n. 19/E  
del 25.03.2013

# La prova delle cessioni intracomunitarie

140

PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il ruolo del CMR nel trasporto su strada

L'Agenzia, pertanto, dimostra di **avallare** una procedura amministrativa  
**nel cui ambito esiste in ogni caso**  
un **DOCUMENTO FIRMATO** dal **CLIENTE**  
**CHE ATTESTA IL RICEVIMENTO DEI BENI**

**N.B.**

Sulla base di quanto si può desumere dalla risposta all'interpello,  
quindi, **PARREBBE NECESSARIA**  
l'acquisizione del **CMR**  
**CON LA FIRMA DEL DESTINATARIO FINALE**

# La prova delle cessioni intracomunitarie

141

## PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Documenti probatori

Documentazione da conservare

Sulla base della **prassi amministrativa in materia** di prove delle cessioni intracomunitarie e della **giurisprudenza nazionale e comunitaria**, anche in merito al concetto della buona fede connesso all'obbligo di diligenza del fornitore, si ritiene utile conservare la seguente documentazione

### ADEMPIMENTI OBBLIGATORI DI LEGGE

Richiesta del codice identificativo IVA dell'acquirente

Art. 50, comma 1, D.L. n. 331/1993

Conferma della validità del codice identificativo IVA presso l'Agenzia delle Entrate

Art. 50, comma 2, D.L. n. 331/1993

I modelli Intrastat delle cessioni intracomunitarie

Art. 50, comma 6, D.L. n. 331/1993

STUDIO SIRRI-GAVELLI-ZAVATTI

# La prova delle cessioni intracomunitarie

142

**PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

**Documenti probatori**

**PRASSI CONTABILE, AMMINISTRATIVA E CONTRATTUALE**



1

**Fatture di vendita**

Fatture di vendita con idonea annotazione  
("operazione non imponibile")



2

**Documentazione bancaria**

Documentazione bancaria attestante i pagamenti  
coerente con le risultanze contabili



3

**Documentazione amministrativa,  
commerciale e contrattuale**

Documentazione amministrativa, commerciale e contrattuale  
relativa alla cessione dei beni ed al trasporto degli stessi  
nell'altro Stato membro

# La prova delle cessioni intracomunitarie

143

**PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

**Documenti probatori**

Ai fini della dimostrazione della **DILIGENZA** e della **BUONA FEDE** del fornitore è sicuramente utile che siano adottate procedure interne di controllo per le operazioni con l'estero, sia intracomunitarie che extracomunitarie

**DILIGENZA**

**BUONA FEDE**

**MANUALE DELLE PROCEDURE PER I RAPPORTI CON L'ESTERO**

*Esportazioni “franco valuta” e  
operazioni triangolari  
solo con due vendite  
(la recente presa di posizione  
della Corte di Cassazione)*

# Cessioni all'esportazione

145

## Definizione

art. 8, D.P.R. n. 633/1972

L'espressione utilizzata nella normativa IVA è quella di "**CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE**", da ciò deducendosi una differenziazione rispetto alla più ampia portata che il termine "esportazione" ha nella disciplina doganale.

### Oggetto

Cessione all'esportazione

In linea di principio, le cessioni all'esportazione devono avere ad oggetto **beni** usciti dal territorio dell'Unione europea che hanno dato luogo ad **esportazioni definitive dal punto di vista doganale**.

Un'**ESPORTAZIONE DEFINITIVA DOGANALE**, invece, non implica necessariamente la realizzazione di una cessione all'esportazione in senso

Esportazione definitiva doganale

# Cessioni all'esportazione

146

## Definizione

art. 8, D.P.R. n. 633/1972

L'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 disciplina le cessioni all'esportazione **non imponibili**, per configurare le quali devono **ricorrere contemporaneamente DUE CONDIZIONI**:

➡ **trasferimento FISICO DEI BENI AL DI FUORI DEL TERRITORIO COMUNITARIO**, con la relativa uscita risultante dalla documentazione doganale;

➡ **trasferimento** dei beni a titolo **TRASLATIVO DELLA PROPRIETÀ**, inteso nell'accezione giuridica di matrice civilistica.

**Trasferimento dei beni**

# Cessioni all'esportazione

147

## Definizione

art. 8, D.P.R. n. 633/1972

L'ulteriore requisito dell'“**ONEROSITÀ**”, ossia che alla cessione corrisponda un pagamento proveniente dall'estero con relativa rimessa valutaria, **NON** appare **ESSENZIALE** ai fini della rilevanza ai fini IVA dell'operazione. **Onerosità**



Può, pertanto, essere emessa fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 **ANCHE** nel caso di **CESSIONI GRATUITE**.

L'irrilevanza del requisito dell'onerosità sembra confermata anche dall'Amministrazione finanziaria la quale, sebbene in tema di operazioni triangolari, ha ribadito che i beni possono essere inviati all'estero gratuitamente, con la procedura del cosiddetto “**franco valuta**” (C.M. n. 12 del 9 aprile 1981 e R.M. n. 416596 del 4 novembre 1986).

# Cessioni all'esportazione

148

## Definizione

art. 8, D.P.R. n. 633/1972

Il requisito dell'“**onerosità**” di una cessione all'esportazione non imponibile assume, però, rilevanza ai fini del cosiddetto “**plafond**” degli esportatori abituali.

L'assenza del corrispettivo rende, infatti, le operazioni “*franco valuta*” **ininfluenti** ai fini della formazione del “*plafond*” (nota Ministero delle finanze n. 10367 dell'11 febbraio 1998).

**Plafond**

L'**ONEROSITÀ**, quindi, è il terzo requisito che, unitamente al **TRASFERIMENTO FISICO DEI BENI FUORI DEL TERRITORIO COMUNITARIO** ed alla **TRASLAZIONE DELLA PROPRIETÀ**, consente di configurare una **cessione all'esportazione a tutti gli effetti IVA**.

## Esportazioni «franco-valuta»

Sono le esportazioni che avvengono **senza** che sia **pagato un corrispettivo** quando si effettua la **procedura doganale di esportazione definitiva**.

Un esempio tipico è quello dei trasferimenti di beni all'estero in depositi situati in Paesi extracomunitari in attesa di una futura (e programmata) vendita.

**Trasferimento di beni  
all'estero in deposito**

La logica dei trasferimenti **in c/deposito all'estero** è quella di razionalizzare la logica distributiva delle merci all'estero, semplificando le procedure e riducendo i costi di spedizione e trasporto.

**Trasferimento di beni all'estero in deposito**

**Esportazioni «franco-valuta»**

I **beni trasferiti all'estero in conto deposito** rimangono di proprietà dell'impresa che provvede alla relativa vendita; l'effetto traslativo della proprietà si verifica (eventualmente) solo in un momento successivo, allorchè viene individuato il cliente.

**Solo** con la **CESSIONE AL CLIENTE ESTERO** sorge l'obbligo di **emettere la "fattura"**.

**La cessione e la fattura**

Prima del momento della cessione, deve essere semplicemente "*monitorato*" il trasferimento fisico dei beni dall'impresa al deposito all'estero.

# Cessioni all'esportazione

151

## Esportazioni «franco-valuta»

Risoluzione  
n. 520657 del 4.12.1975

La **R.M. n. 520657 del 4 dicembre 1975**

affronta il problema del rapporto esistente tra

le operazioni di esportazione dei beni, destinati in **deposito “franco valuta”**,  
ossia senza il pagamento di corrispettivi provenienti dall'estero,

e

le successive fatturazioni nei confronti dei clienti esteri (oppure nei confronti  
dei propri commissionari, se l'invio dei beni all'estero avviene in favore del  
commissionario non residente), una volta avvenuta la vendita dei beni in  
precedenza esportati.

N.B.

Sebbene **SUPERATA DALLA PIÙ RECENTE EVOLUZIONE INTERPRETATIVA IN  
MERITO AGLI ASPETTI SPECIFICI DELLA FATTURAZIONE**, la risoluzione rimane  
comunque valida con riferimento agli adempimenti operativi e procedurali da osservare

## Esportazioni «franco-valuta»

- In particolare, secondo la **R.M. n. 520657 del 4 dicembre 1975** all'atto dell'invio all'estero dei beni si configura **UN'ESPORTAZIONE DEFINITIVA DAL PUNTO DI VISTA DOGANALE**, con emissione del relativo documento in cui l'operazione viene catalogata fra le transazioni che **comportano un trasferimento della proprietà, sia pure successivo e solo previsto**, per le quali avrà luogo un futuro pagamento.
- In **assenza di fattura di vendita (non ancora emessa)**, è necessario elencare i beni oggetto di esportazione definitiva in apposita "**lista valorizzata**", redatta su carta intestata del soggetto esportatore, od in altro documento di analogo contenuto.

**Risoluzione  
n. 520657 del 4.12.1975**

**Lista valorizzata**

# Cessioni all'esportazione

153

## Esportazioni «franco-valuta»

All'atto della vendita, **quando i beni già si trovano all'estero**, dovrà essere **emessa la relativa fattura**.

Fattura

Per poter dimostrare il necessario **collegamento** fra le operazioni, la risoluzione prevede la seguente procedura:

- ✓ **ANNOTAZIONE IN APPOSITO REGISTRO**, tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, delle **spedizioni all'estero in c/deposito**, riportando per ogni singola annotazione **gli estremi del documento doganale di esportazione**;
- ✓ **EMISSIONE SUCCESSIVA DELLA FATTURA DI VENDITA**, la quale rechi il **referimento alla relativa annotazione nel registro** riguardante gli stessi beni oggetto di fatturazione.

Risoluzione  
n. 520657 del 4.12.1975

# Cessioni all'esportazione

154

## Esportazioni «franco-valuta»

Con specifico riferimento alla fatturazione in regime di non imponibilità ex art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, la R.M. n. 520657/1975 è **stata superata dal nuovo orientamento interpretativo** consolidatosi negli anni dal 1997 al 2005, secondo cui la **cessione dei beni esistenti all'estero** deve essere considerata un'**OPERAZIONE FUORI CAMPO IVA ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.**

**Attenzione, però, alle ulteriori precisazioni di cui alla risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013**

Da ultimo, l'Agenzia delle entrate, nel pronunciarsi in merito alla fattispecie del **consignment stock agreement** in Paesi extracomunitari, con la **risoluzione n. 58 del 5 maggio 2005**, ha ribadito la **non applicabilità dell'art. 8** del decreto IVA per le **cessioni di beni esistenti in Paesi non appartenenti alla U.E., presso depositi propri.**

**Risoluzione n. 58 del 5.05.2005**

## Esportazioni in triangolazione

L'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 comprende  
tra le **ESPORTAZIONI DIRETTE**  
anche quelle definite **"IN TRIANGOLAZIONE"**,  
richiamando espressamente le cessioni effettuate mediante trasporto o  
spedizione di beni al di fuori del territorio comunitario  
*"a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari,*  
***anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi"***.

Definizione

# Cessioni all'esportazione

156

## Esportazioni in triangolazione

I soggetti sono tre:

- il **fornitore** dei beni **italiano**;
- il **promotore** dell'operazione triangolare **italiano**;
- l'**acquirente** destinatario finale dei beni **extracomunitario**.

Soggetti nella  
triangolazione

L'operazione si articola su **due rapporti autonomi, ma tra loro collegati dal punto di vista operativo**, in quanto il promotore della triangolare incarica il proprio fornitore di provvedere al trasporto od alla spedizione dei beni nel Paese extracomunitario direttamente o tramite terzi per suo conto.

# Cessioni all'esportazione

157

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

A differenza di quanto avviene per le triangolari **comunitarie** e le triangolari «**nazionali**», dove è necessaria la presenza di tre soggetti passivi IVA al fine di realizzare le cessioni e gli acquisti intracomunitari (con transazioni a titolo oneroso), nelle **triangolari in esportazione** la norma **non prevede espressamente** una **seconda cessione a titolo oneroso** effettuata ad un soggetto terzo.

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

La stessa **Amministrazione finanziaria** in numerose pronunce, secondo un orientamento consolidato da molti anni, ha più volte dimostrato di **non ritenere rilevante**, ai fini della configurabilità dell'operazione triangolare e, più specificamente, ai fini della non imponibilità della cessione al **promotore residente**, **il fatto che quest'ultimo effettui l'acquisto dei beni in vista di una contestuale rivendita**, ben potendo l'invio dei predetti beni dipendere da necessità del promotore di disporne all'estero **per esigenze proprie**.

C.M. n .12 del 09.04.1981; R.M. n. 416596 del 04.11.1986;  
R.M. n. VII-15-58 del 15.09.1993; R.M. n. 72/E del 26.05.2000  
confermata con R.M. n. 223 del 10.08.2007

# Cessioni all'esportazione

159

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

Ai fini della triangolare in esportazione, quindi, rileverebbero gli **ASPETTI OGGETTIVI** dell'operazione intesi nella loro materialità, rappresentati dall'**USCITA FISICA** dei beni dal territorio comunitario per effetto del **trasporto unico**, con conseguente **CONSUMO DEI BENI STESSI ALL'ESTERO**

(R.M. n. 357136 del 3 marzo 1986)

Risoluzione n. 357136  
del 3.03.1986

Nella triangolare all'esportazione, inoltre, **NON SAREBBE NECESSARIO** che il **cessionario/promotore residente** abbia la **qualifica di SOGGETTO PASSIVO D'IMPOSTA**, proprio per il carattere oggettivo dell'operazione disciplinata nell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972

(R.M. n. 357136 del 03.03.1986; R.M. n. 416596 del 04.11.1986  
e R.M. n. VII-15-58 del 15.09.1993).

# Cessioni all'esportazione

160

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

L'orientamento consolidato dell'Amministrazione finanziaria è stato posto in discussione dalla **risoluzione n. 17/E del 23 gennaio 2009**, con cui l'Agenzia delle entrate si è pronunciata su una particolare ipotesi di triangolazione con Paese di destinazione la **Repubblica di San Marino**.

Ancora più tranciante è la posizione della Cassazione nella sentenza n. 22172 del 27 settembre 2013

**Risoluzione n. 17/E del 23.01.2009**

## Esportazioni indirette

Sono disciplinate nel **primo comma dell'art. 8 alla lettera b)**:

*“le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea **entro 90 giorni dalla consegna**, a cura del **cessionario non residente** o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; **l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura**”.*

# Cessioni all'esportazione

162

## Esportazioni indirette

### Status dei beni esportati

### Requisiti oggettivi necessari

I **beni devono essere esportati nello STATO ORIGINARIO**, in quanto non è espressamente previsto, **a differenza della lettera a)**, che gli stessi possano essere sottoposti a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni (C.M. n. 26/411138 del 3 agosto 1979).

I **beni devono essere esportati entro il termine di 90 giorni dalla loro consegna al cessionario**; se la data di consegna non risulta da un apposito documento, il termine decorre dalla data della fattura (C.M. n. 26/411138 del 3 agosto 1979).

C.M. 26/411138  
del 3.08.1979

Compatibilità con  
la disciplina comunitaria  
Sentenza Corte UE  
19 dicembre 2013, C-563/12

Termine di consegna  
dei beni al cessionario

& ASSOCIATI