

LA PROVA DEL TRASPORTO NELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

LA PROVA DELL'USCITA NELLE ESPORTAZIONI





Dott. Alberto Ramazzotto

I REQUISITI PER LA NON IMPONIBILITA' DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

01	02	03	04	05
Acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene	Onerosità dell'operazione	Soggettività passiva del cedente e del cessionario - Identificazione a fini IVA del cessionario in Stato UE diverso da quello del cedente ⁽¹⁾	Presentazione di un corretto elenco riepilogativo ⁽¹⁾	Movimentazione fisica dei beni da uno Stato membro ad altro Stato membro

TALI REQUISITI DEVONO CONCORRERE CONGIUNTAMENTE

⁽¹⁾ Nuovi requisiti introdotti dai c.d. 2020 Quick fixes e recepiti con il IL D.LGS 5/11/2021 n. 192 – si veda anche Risposta a interpello n. 230 del 1/3/2023



PROVA DEL TRASPORTO NELLE CESSIONI INTRAUE

La questione è alquanto rilevante, in quanto solo dove si può dimostrare che il bene ha raggiunto il diverso Stato membro di destinazione, la cessione gode dell'esenzione (non imponibilità) da IVA (art. 138, Dir. 2006/112/CE e art. 41, co. 1, lett. a), D.L. 331/1993).

Ante l'introduzione dell' art. 45-bis del Regolamento 2011/252/UE, la normativa comunitaria non prevedeva alcun adempimento o modalità specifica, lasciando eventuale facoltà agli Stati Membri di introdurre specifiche condizioni (ai sensi dell'art. 131 della Direttiva n. 2006/112/CE), pur nel rispetto dei principio di proporzionalità e di certezza del diritto.

L'inesplicabile silenzio del legislatore nazionale sulle modalità con cui provare l'avvenuto trasporto delle merci aveva creato oggettive difficoltà agli operatori che si sono trovati di fronte a disorganici tentativi di riempire il vuoto normativo con interventi di prassi spesso discordanti.

Questa lacuna ha dato origine a diverse interpretazioni in fase di verifica e di accertamento da parte degli organi preposti che hanno spesso disatteso le prove documentali esibite dal contribuente, ingenerando un notevole contenzioso.

FIRMA DEL CMR

Prassi ante 1/1/2020	Art. 45 <i>bis</i>	Prassi dopo 1/1/2020
Risoluzione AdE 28 novembre 2007 n. 345	Il trasportatore <i>anche se non esplicitamente precisato</i>	Circolare 12/2020 del 12/05/2020
<i>Firmato dal trasportatore e dal cessionario</i>		<i>Firmato dal trasportatore</i>
Risoluzione AdE 25 marzo 2013 n.19/E		Risposta n.117del 23/04/2020
<i>Firmato da cedente, trasportatore, cessionario</i>		<i>Firmato dal trasportatore e dal cessionario</i>
		Risposta n. 305 del 03/09/2020
		<i>Firmato dal trasportatore</i>
		Risposta n. 632 del 29/12/2020
		<i>Firmato dal trasportatore e dal cessionario</i>

QUICK FIXES

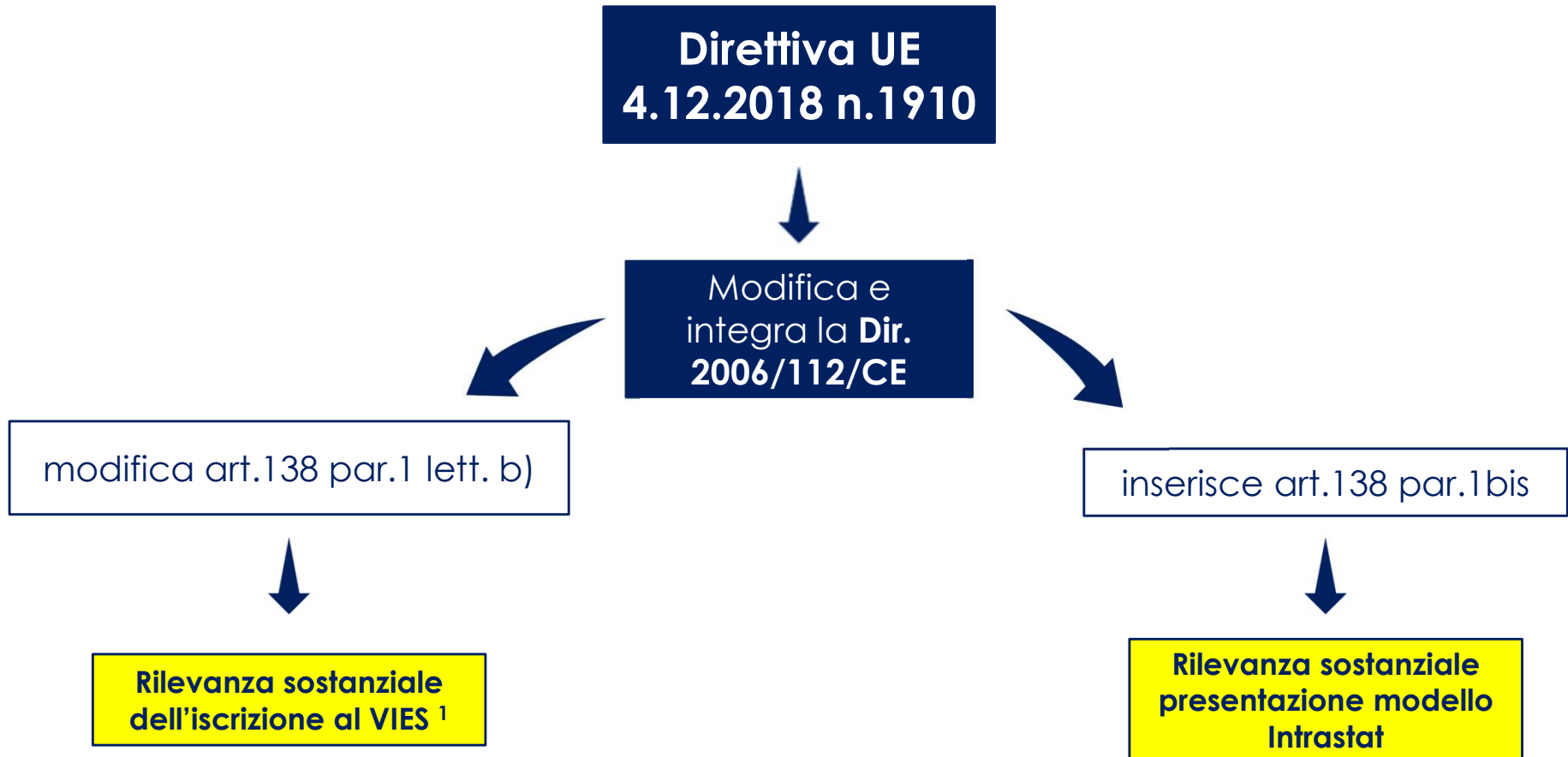
Nel novembre del 2016 il Consiglio Europeo aveva invitato la Commissione Europea a presentare proposte su alcuni miglioramenti dell'attuale sistema IVA. A tale proposito, erano state considerate quattro aree d'intervento:

- il numero di identificazione IVA del cliente quale condizione *sostanziale aggiuntiva* per l'applicazione dell'esenzione (non imponibilità) per una fornitura intracomunitaria di beni ;
- l'applicazione armonizzata delle norme IVA nel determinare il trattamento IVA delle operazioni a catena, comprese le transazioni triangolari;
- la modifica delle norme in materia di IVA al fine di consentire una semplificazione del regime di call-off stock in modo più uniforme nell'UE;
- ***la definizione di un quadro comune di criteri raccomandati per le prove documentali necessarie per richiedere l'esenzione (non imponibilità) per le forniture intracomunitarie.***

Il 4 ottobre 2017 la Commissione ha proposto modifiche alla direttiva IVA e al regolamento di applicazione dell'IVA per le quattro aree summenzionate nei documenti 4.10.2017, n. COM(2017) 566 e 4.10.2017, n. COM(2017) 568 final.



Le modifiche pertinenti sono state adottate dal Consiglio Europeo il 4 dicembre 2018 e sono state denominate “**2020 Quick fixes**”.



¹Con la modifica all’art. 138, par.1, della Dir. 2006/112/CE la sussistenza di valido numero identificativo IVA del cessionario rappresenta nuovamente – dal 1° gennaio 2020 – ***un requisito essenziale per qualificare come non imponibile la cessione intracomunitaria.***

**Regolamento di esecuzione
4.12.2018, n. 2018/1912/UE**



**Integra il Regolamento di
esecuzione n. 2011/282/UE**



inserisce Sez. 2bis –
art.45 bis



Prova del trasporto

Il Regolamento ha portata generale, è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri dal 1° gennaio 2020 senza necessità di recepimento.

L'ART. 45 BIS DEL REG. 2011/282/UE

L'assenza di regole comunitarie codificate viene meno dall'1.1.2020 grazie alle modifiche che il Reg. 4.12.2018 n. 2018/1912/UE ha apportato al Reg. 15.3.2011, n. 2011/282/UE in forza dell'inserimento del nuovo art. 45 bis.

Alla luce della disposizione, ai fini della non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie, è possibile **presumere** (con presunzione comunque contestabile ⁽¹⁾) che i beni sono **stati spediti o trasportati da uno Stato membro in altro Stato membro se sono soddisfatte le condizioni elencate nell'art. 45-bis, paragrafo 1, lettere a) o b) (elementi di prova).**

Ovviamente, affinché la cessione intracomunitaria sia considerata esente (non imponibile) devono essere soddisfatte anche tutte le altre condizioni (acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene, onerosità dell'operazione, soggettività passiva del cedente e del cessionario, ecc...ecc...) .

Ove non sia possibile applicare la presunzione, spetterà al cedente dimostrare che le condizioni per l'esenzione, compresa anche quella del trasporto, sono soddisfatte.

⁽¹⁾ L'art. 45 bis testualmente recita : "Un'autorità fiscale può refutare le presunzioni di cui al paragrafo 1". Conseguentemente, **la presunzione è relativa.**

Gli Stati membri sono tenuti ad applicare l'articolo 45 bis. Ciò significa che, qualora siano soddisfatte le condizioni previste da tale disposizione, il cedente avrà diritto a beneficiare della **presunzione pertinente**. *Oltre a ciò, gli Stati membri potrebbero anche stabilire nella loro legislazione nazionale sull'IVA altre presunzioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alla presunzione prevista dall'articolo 45 bis del trattato CE.* A tale proposito, possono continuare ad essere applicate le norme nazionali sull'IVA esistenti che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili di quelle previste dall'articolo 45 bis del regolamento.



Se in possesso dei documenti previsti dal Regolamento, l'Amministrazione Finanziaria **non può richiedere altra documentazione probatoria**, ma solo confutare la presunzione o rifiutare la presunzione.

"Confutare la presunzione" significa che le autorità fiscali sono in grado di fornire gli elementi necessari a dimostrare oggettivamente che le merci non sono state effettivamente spedite o trasportate da uno Stato membro a una destinazione al di fuori del suo territorio ma all'interno della Comunità. Questo può ad esempio verificarsi quando, durante un controllo, le autorità fiscali scoprono che le merci sono ancora presenti nel magazzino del fornitore o le autorità fiscali sono a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha provocato la distruzione delle merci prima di lasciare il territorio.

"Rifiutare la presunzione" configura la situazione in cui un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti elencati nell'articolo 45 bis presentati come prove contiene informazioni errate o è addirittura falso.

ELEMENTI DI PROVA

art.45 *bis* lettera a)

art.45 *bis* lettera b)



- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore* ⁽¹⁾
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*;

- polizza assicurativa relativa alla spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni;
- ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato;

⁽¹⁾ Il Regolamento di esecuzione cita testualmente «lettera CMR riportante la firma», mentre nella Circolare AdE 12/2020 è stato aggiunta la locuzione «del trasportatore»

LA PROVA DEL TRASPORTO INTRAUE DAL 2020

*Trasporto eseguito da terzi
per conto del cedente*

*Trasporto eseguito da terzi
per conto dal cessionario
(clausola ex work)*

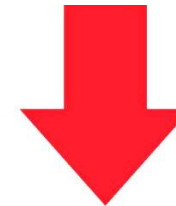
*Trasporto eseguito dal
cedente o dal cessionario
con mezzi propri*



art.45 bis lettera a)



art.45 bis lettera b)



nessun tipo di
presunzione applicabile

TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CEDENTE

Si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora:

- a) *il cedente certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da un terzo per suo conto;*
- b) *il cedente sia in possesso di almeno **due** elementi di prova – non contraddittori – rilasciati da due parti diverse che siano indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*
- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
 - polizza di carico;
 - fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
 - fattura emessa dallo *spedizioniere*;

art. 45-bis par.3 lett. a)

TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER **CONTO DEL CEDENTE**

IN ALTERNATIVA, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora:

- a) *il cedente certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da un terzo per suo conto;*
b) *Il cedente sia in possesso di almeno un elemento qualsiasi di prova rilasciato da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

art. 45-bis par.3 lett. a)

- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*;

- c) *il cedente sia in possesso di almeno un elemento qualsiasi di prova – non contraddittorio – rilasciati da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

art. 45-bis par.3 lett. b)

- polizza assicurativa della spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni;
- ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato;

TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CESSIONARIO

Si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora:

a) *il cedente sia in possesso di una dichiarazione scritta del cessionario rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione ⁽¹⁾, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti da un terzo per suo conto e che identifica lo Stato di destinazione e contenente:*

- la data del rilascio
- Il nome e indirizzo del cessionario
- la quantità e la natura dei beni
- la data e luogo di arrivo dei beni
- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto del cessionario
- in caso di cessione di mezzi di trasporto il loro numero di identificazione

b) *Il cedente sia in possesso di almeno **due** elementi qualsiasi di prova rilasciati da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*

art. 45-bis par.3 lett. a)

⁽¹⁾ Anche se l'acquirente fornisce al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore avvalersi della presunzione, purché siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all'articolo 45 bis del Regolamento.

IN ALTERNATIVA:

a) *il cedente sia in possesso di una dichiarazione scritta del cessionario rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione ⁽¹⁾, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti da un terzo per suo conto e che identifica lo stato di destinazione e contiene:*

- la data del rilascio
 - il nome e indirizzo del cessionario
 - la data e luogo di arrivo dei beni
 - in caso di cessione di mezzi di trasporto il loro numero di identificazione
- la quantità e la natura dei beni
identificazione della persona che accetta i beni per conto del cessionario

b) *Il cedente sia in possesso di almeno un elemento qualsiasi di prova rilasciato da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*.

art. 45-bis par.3 lett. a)

c) *il cedente sia in possesso di almeno un elemento qualsiasi di prova – non contraddittorio – rilasciati da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

- polizza assicurativa della spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni;
- ricevuta di un depositario nello stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale stato.

art. 45-bis par.3 lett. b)

⁽¹⁾ Anche se l'acquirente fornisce al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore avvalersi della presunzione, purché siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all'articolo 45 bis del Regolamento.



TRASPORTO A CURA DEL	DICHIARAZIONE DEL CEDENTE	DICHIARAZIONE DEL CESSIONARIO	ALMENO 2 DOCUMENTI DI CUI ALLA LETTERA A)	ALMENO 1 DOCUMENTO DI CUI ALLA LETTERA A) E ALMENO 1 DOCUMENTO DI CUI ALLA LETTERA B)
CEDENTE	✓		✓	
CEDENTE	✓			✓
CESSIONARIO		✓	✓	
CESSIONARIO		✓		✓





TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI **PER CONTO DEL CEDENTE**

Dichiarazione rilasciata dal cedente attestante che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto

Documenti relativi al trasporto o spedizione, quali un documento o una lettera CMR firmata dal **TRASPORTATORE**

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE**




IN ALTERNATIVA

Dichiarazione rilasciata dal cedente attestante che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto

Documenti bancari attestanti il pagamento **PER LA SPEDIZIONE O IL TRASPORTO DEI BENI**

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE**

Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario 

Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro dal cedente e dal cessionario 

IL REGOLAMENTO NON RICHIEDE LA FIRMA DEL CESSIONARIO SU ALCUN DOCUMENTO



TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CESSIONARIO

Dichiarazione scritta rilasciata dal cessionario entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto

Documenti relativi al trasporto o spedizione, quali un documento o una lettera CMR firmata dal **TRASPORTATORE**

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE**



Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario



Dichiarazione scritta rilasciata dal cessionario entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto

Documenti bancari attestanti il pagamento per la **SPEDIZIONE O IL TRASPORTO DEI BENI**

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE**



Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario



IN ALTERNATIVA



DIFFICILMENTE APPLICABILI

I DOCUMENTI SONO A MANI DEL CESSIONARIO



D.Lgs 87/2024 ART.2

Nel caso di cessioni intra-Ue di beni con trasposto a cura del cessionario o di un terzo per suo conto, se il bene non risulta pervenuto in un altro Stato UE entro 90 giorni dalla consegna si applica in capo al cedente una sanzione pari al 50% dell'imposta.

La novità è contenuta nell'art 7, comma 1 del DLgs.471/1997 al secondo periodo, introdotto dall'art. 2 del D.lgs. 87 del 14/06/2024,

Intervenendo sul disposto dell'art. 7 , comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997, il legislatore ha esteso le sanzioni previste per le esportazioni ex works, estendendo parte delle stesse anche alle cessioni indirette intra-UE di beni.


La novità decorre dal 1° settembre 2024.

Pertanto, qualora non si ottenga la prova ⁽¹⁾ che il bene sia pervenuto in altro Stato UE con trasporto a cura del cessionario o di un terzo per suo conto entro i 90 giorni dalla consegna, ovvero la stessa pervenga **oltre i 90 giorni** dalla data di consegna, il contribuente incorre nella sanzione dal **50% del tributo**, a meno che **entro i successivi 30 giorni dallo spirare dei 90 giorni successivi** alla consegna non provveda alla regolarizzazione della fattura ed al versamento dell'imposta.


(1) Trattasi di evidente caso di «probatio diabolica» in quanto l'onere della prova risulta eccessivamente gravoso o impossibile da adempiere.

SUGGERIMENTI

Risposta interpello n. 100 dell' 8 aprile 2019

PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE	PARERE ADE
<i>dichiarazione del cessionario attestante che le merci indicate nelle fatture sono regolarmente pervenute presso nel mese di In data Tale dichiarazione timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario rispedita al cedente.</i>	

Risposta interpello n. 141 del 3 marzo 2021

PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE	PARERE ADE
<i>attestazione del cessionario che conferma l'avvenuta ricezione della merce nell'altro Stato Membro, contenente:</i> <ul style="list-style-type: none">• <i>Identificativo del cessionario</i>• <i>Numero di partita IVA del cessionario</i>• <i>Numero , data e importo della fattura di vendita</i>• <i>Dichiarazione di aver ricevuto i beni relativi alla citata fattura</i>• <i>Timbro e firma del cessionario</i>	

Risposta della GdF nel Videoforum di Italia Oggi del 13/01/2020

<i>anche una dichiarazione rilasciata dall' acquirente attestante l'arrivo delle merci può essere un documento utile alla dimostrazione dell'effettiva movimentazione della merce.</i>
--

Nuovo art. 45 bis del Reg. 15.3.2011, n. 2011/282/UE

Tra le presunzioni, per provare il regime unionale di esenzione da IVA ex art. 138 della direttiva 2006/112/Ce è richiesto che:

il cedente sia in possesso di una dichiarazione scritta del cessionario rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo⁽¹⁾ alla cessione che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto e che identifica lo Stato di destinazione e contenente:

la data del rilascio

Il nome e indirizzo del cessionario

la quantità e la natura dei beni

la data e luogo di arrivo dei beni

l'identificazione della persona che accetta i beni per conto del cessionario

in caso di cessione di mezzi di trasporto il loro numero di identificazione

(1) Trattasi di un termine ordinario

LE TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE

Le “triangolazioni” comunitarie e le “triangolazioni” interne intracomunitarie

Gli articoli 40 e 58 del D.L. 331/93 prevedono l'applicazione della non imponibilità per le operazioni triangolari ossia per quelle cessioni di beni effettuate, anche tramite commissionari, nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.

Un' operazione triangolare comunitaria presuppone l'esistenza di tre tipologie di soggetti:

- **il primo cedente**, soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che cede il bene al promotore della triangolazione e lo consegna al cessionario comunitario;
- **il promotore** della triangolazione, anch'egli soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che acquista il bene dal primo cedente e lo rivende al cessionario comunitario ma che non entra mai in possesso fisico del bene (requisito obbligatorio nella triangolazione comunitaria interna);
- **il cessionario comunitario**, anche quest'ultimo soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che acquista il bene dal promotore della triangolazione ma lo riceve dal primo cedente.

Nel caso in cui il primo cedente sia un operatore nazionale e il promotore della triangolazione un operatore comunitario, si parlerà di operazione triangolare comunitaria.



ITA1 → fattura non imponibile art. 41 co.1 D.L. 331/93 a FR;

Nel caso in cui il primo cedente e il promotore della triangolazione siano operatori italiani, si parlerà di operazione triangolare comunitaria interna o nazionale.



ITA1 → fattura non imponibile art. 58 co.1 D.L. 331/93 a ITA2;

ITA2 → fattura non imponibile art. 41 co.1 D.L. 331/93 a FR;

La prova del trasferimento fisico dei beni in altro paese UE nelle triangolazioni

Elemento essenziale per la configurazione di questa tipologia di operazioni, oltre a quanto già analizzato in merito alle cessioni intracomunitarie, è il trasferimento fisico dei beni dallo Stato membro di partenza allo Stato membro di destinazione, a condizione ovviamente che siano due Stati differenti.

Triangolazioni comunitarie

Alla luce, come detto, del silenzio del legislatore sia comunitario che nazionale, si ritengono valide le considerazioni fatte in relazione alla prova del trasporto fisico dei beni al di fuori del territorio nazionale per le cessioni intracomunitarie. Varranno quindi quei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale nonché dei documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Triangolazioni comunitarie interne

Nel caso particolare di una triangolazione comunitaria interna, se il trasporto è effettuato a cura o in nome del primo cedente, varranno le considerazioni esposte per le triangolazioni comunitarie (che richiamano pertanto le cessioni intracomunitarie).

Qualora invece il trasporto sia effettuato dal primo cedente su incarico del promotore residente attraverso anche trasportatori terzi, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che può essere utilizzato qualsiasi mezzo di prova utile a dimostrare il conferimento da parte del promotore dell'incarico del trasporto al primo cedente.

Saranno ritenuti ammissibili vari mezzi di prova, dalle semplici comunicazioni sino ad apposite clausole contrattuali, il tutto con la finalità di dimostrare sin dall'origine che l'intento delle cessione nazionale era quello di trasferire i beni direttamente in un altro Stato membro ad un cessionario non residente.

L'onere di provare la reale fuoriuscita dei beni dal territorio nazionale verso lo Stato membro di destinazione ricadrà su entrambi i soggetti residenti nel territorio dello Stato.

(Sentenza della Corte di Cassazione n. 4098 del 4 aprile 2000)

L' Agenzia delle Entrate ha specificato, richiamando una sentenza della Corte di Cassazione che la triangolazione comunitaria interna rimane una operazione non imponibile anche nel caso in cui sia il promotore nazionale della triangolazione a stipulare il contratto di spedizione o di trasporto con un soggetto terzo, per effetto di un mandato con rappresentanza conferitogli dal primo cedente.

Il promotore infatti in questo caso agirebbe come mero mandatario del primo cedente, non entrando mai in possesso del bene.

I REQUISITI DELLE ESPORTAZIONI

01	02	03	04
Il trasferimento della proprietà dei beni	Possono essere anche gratuite non rilevando l'onerosità dell'operazione	Non rileva la soggettività passiva del cessionario	La fuoriuscita dei beni dal territorio UE

TALI REQUISITI DEVONO CONCORRERE CONGIUNTAMENTE



DOGANA DI ESPORTAZIONE E DOGANA DI USCITA



DOGANA DI
ESPORTAZIONE

E l'ufficio doganale in cui si presenta la dichiarazione di esportazione, il quale assegna all'operazione un numero di riferimento MRN (*Movement Reference Number*). Ai fini dell'individuazione dell'ufficio doganale competente per la presentazione della dichiarazione di esportazione, la normativa doganale individua, quale primo criterio, quello del luogo in cui è stabilito l'esportatore (art. 221, Reg. UE 2015/2447).

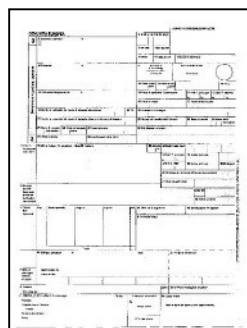


DOGANA DI
USCITA

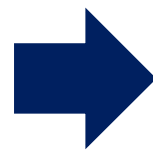
E' l'ufficio doganale competente per il luogo da cui le merci lasciano il territorio doganale dell'UE per una destinazione extra UE. Tale ufficio, dopo aver verificato che la merce presentata corrisponde a quella dichiarata, invia all'ufficio di esportazione il messaggio telematico "risultato di uscita".

fino al 30/06/2007

Come a suo tempo previsto dall'art.792 e seguenti del regolamento Cee 2454/93 (Disposizioni di applicazione del Codice Doganale Comunitario), l'operatore che effettuava un'esportazione era tenuto a presentare in Dogana la relativa dichiarazione su apposito stampato (denominato DAU)



PREDISPOSIZIONE
DEL DAU



DOGANA DI
ESPORTAZIONE

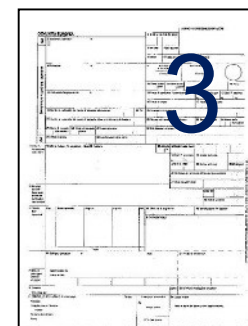
la terza copia del DAU doveva scortare le merci durante il trasporto alla Dogana di uscita



TRASPORTO A
CONFINE



IL 3° ESEMPLARE DEL
DAU SCORTA LA MERCE





l'operatore era tenuto a conservare, a titolo di prova dell'avvenuta uscita delle merci dal territorio comunitario, l'esemplare numero 3 del DAU riportante il "visto uscire" (timbro rotondo) apposto sul documento dalla Dogana di uscita dal territorio doganale comunitario.



L'assenza di tale attestazione non consentiva, all'operatore nazionale, di poter dimostrare, in sede di controllo da parte degli Uffici preposti, l'effettuazione dell'esportazione con conseguente assoggettamento ad IVA dell'operazione.

dal 01/07/2007 ECS fase 1

dal 01/07/2009 ECS fase 2

Con l'entrata in vigore, dal 01.07.2007 (fase 1) e successivamente, dal 01.07.2009 (fase 2), del nuovo sistema doganale E.C.S. (Export Control System), previsto dal Regolamento dell'Unione Europea 1875/2006, che gestisce lo scambio di dati tra gli uffici doganali di esportazione e gli uffici doganali di uscita nazionali e comunitari e che prevede l'obbligo di invio della dichiarazione doganale di esportazione in formato elettronico, sono intervenuti alcuni cambiamenti sostanziali per ciò che riguarda la prova dell'avvenuta esportazione.

▪ **FASE 1** : aveva lo scopo di fornire un controllo delle operazioni doganali di esportazione nonché essere lo strumento primario per la certificazione dell'uscita della merce dal territorio doganale della Comunità sia ai fini doganali che fiscali.

▪ **FASE 2** : tutelava gli adempimenti previsti dalla regolamentazione doganale comunitaria in materia di "sicurezza".

Con la nuova procedura, l'esemplare cartaceo n.3 del DAU è sostituito dal DAE (documento di accompagnamento all'esportazione) sul quale è riportato il codice MRN (*Movement Reference Number*), ovvero il numero assegnato a tutti i documenti informatizzati per l'esportazione.

Il DAE viene rilasciato dalla dogana di esportazione allo spedizioniere o direttamente all'esportatore e scorta la merce da questa dogana alla dogana d'uscita dalla UE. Non è più necessario che la dogana di uscita provveda all'apposizione materiale del c.d. "visto uscire", ma tale visto viene sostituito dal messaggio elettronico della dogana di uscita, detto "risultati di uscita".

COMUNITA' EUROPEA		DICHIARAZIONE		UFFICIO DI SPEDIZIONE/ESPORTAZIONE/DESTINAZIONE			
0 V 0 I 0 C 0 E 0 N 4 2 5 A 0 S 2 P 5 E D R g S - R D L A E E	3 Esemplare per lo speditore / Esportatore	2 Speditore / Esportatore N IT 04886790015 TIZIO E CAIO SRL CORSO RE UMBERTO 77 10128 TORINO IT		4 Dist. di carico 1 1 0			
		8 Destinataro N CN * WON TON LTD 66 NAI MAY ST TAI SUNG, HONK KONG CN		9 NULLA'OSTA DATA DI ACCETTAZIONE ai fini dei divieti economici e valutari 200913 Il Funzionario			
		14 Dichiarante / Rappresentante N 01279080244 T.Rep. 3 TRANSPPEED SPA VIA GOZZANO 11 10131 TORINO IT		15 Paese di spedizione/esportazione ITALIA		17 Paese di destinazione CN	
		18 Identità e nazionalità del mezzo di trasporto alla partenza/all'arrivo 000 IT 0		19 Ctr EDW TORINO		20 Condizioni di consegna	
		21 Identità e nazionalità del mezzo di trasporto attivo che attraversa la frontiera 000 IT		22 Moneta ed importo totale fatturato EUR 50233.24		23 Tassi di cambio	
		25 Modo di trasporto alla frontiera 4		26 Modo di trasporto interno 3		27 Luogo di carico / scarico	
		29 Ufficio d'uscita / di entrata IT137101 AER.TO MARCO POLO		30 Localizzazione delle merci 5553V		28 Dati finanziari e bancari PACCHI CON CINTINO TRANSPPEED	
		31 Colli e designazione delle merci IND. 1 PC PACCO CAFFETTIERE IN ALLUMINIO LA PRESENTE VALE COME ESONERO IVA		32 Articolo N 1 91021900		33 Codice delle merci 4099	
		44 Menzioni speciali/ Documenti presentati/ certificati ed autorizzazioni Y025-ITABOF100256-IT-2010-1;N380-54-IT-2013-1;Y900-1-IT-2013-1;Y903-IT-2013-1		34 C.P. d'origine IT TO		35 Massa lorda (kg) 9.34	
		47 Calcolo delle imposte		37 R E G I M E 1000 0 1.26		38 Massa netta (kg) 1.26	
48 Dilazione di pagamento		39 Contingenti		40 Dichiarazione sommaria / Documento precedente			
49 Identificazione del deposito		41 Unità supplementari		46 Valore statistico 42133.42			
50 Obbligato principale N.		Firma		C. UFFICIO DI PARTENZA REG: 1 T N. 48510E DEL 200913			
51 Uffici di passaggio previsti (e paesi)		52 Garanzia non valida per		53 Ufficio di destinazione (o paese)			
D/J CONTROLLO DELL'UFFICIO DI PARTENZA/DESTINAZIONE Trasmissione telematica - Autenticazione ai sensi dell'art. 199, comma 2, del regolamento CEE n.2454/93. Risultato Soggetti apposti Numero marche Dichiarazione considerata conforme - Codice di svincolo: 002HSH Termine (data limite) Firma		54 Luogo e data Firma e nome uo usuariano/c rappresentante					

es. : MRN 24ITQTG1T0061061E4

24	IT	QTG	1T	0061061	E	4
Anno di registrazione dell'operazione	codice ISO del paese di registrazione	codice ufficio di registrazione	tipologia registro meccanografico di allibramento	numero progressivo di registrazione	tipologia di operazione	

L'esportatore, tramite uno spedizioniere o in proprio, presenta le merci , la fattura e la relativa dichiarazione di esportazione in formato elettronico tramite le apposite funzionalità del sistema informatico dell'Agenzia AIDA ⁽¹⁾ e, ove richieste specifiche autorizzazioni o licenze, all'ufficio doganale di "esportazione" che, ai sensi del codice doganale comunitario, è l'ufficio doganale responsabile per il luogo ove l'esportatore è stabilito.



L'ufficio doganale di esportazione procede ad accettare la dichiarazione e ad effettuare l'analisi dei rischi ai fini fiscali e di sicurezza. All'operazione è assegnato automaticamente dal sistema AIDA un numero di riferimento MRN.

⁽¹⁾ **AIDA** (Automazione Integrata Dogane Accise), il sistema informatico dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è operativo dal 10 novembre 2003.

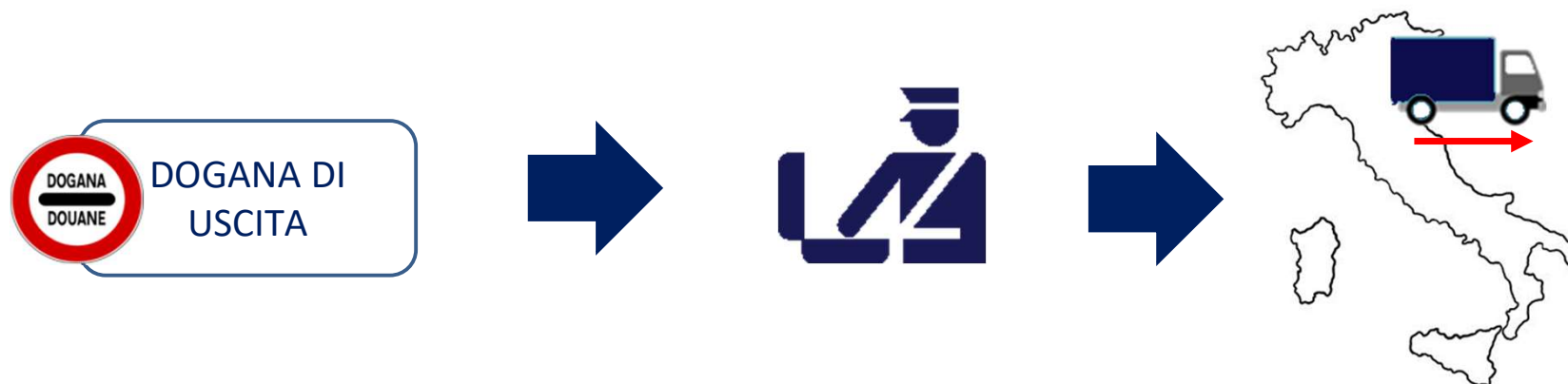
Espletati tali adempimenti, la dogana di esportazione svincola le merci per l'esportazione a condizione che esse lascino il territorio doganale alle stesse condizioni in cui si trovavano quando la dichiarazione di esportazione è stata accettata. Essa, inoltre, rilascia all'operatore il Documento di Accompagnamento Esportazione (DAE). e trasmette telematicamente gli elementi del DAE all'ufficio doganale di uscita



La merce ed il DAE devono essere presentati all'ufficio doganale di uscita che corrisponde, a parte alcune eccezioni, all'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita delle merci dal territorio doganale della Comunità.



L'ufficio doganale di uscita controlla che la merce presentata corrisponda con quella dichiarata, anche sulla base dell'analisi dei rischi, e verifica l'uscita fisica delle merci.



a seguito di ciò l'ufficio doganale di uscita invia il messaggio elettronico "risultato di uscita" tramite il sistema informatico doganale AIDA all'ufficio di "esportazione".



Se nel corso del controllo l'ufficio rileva:

- una **deficienza**: ne informa l'ufficio di esportazione (visto uscire parziale);
- una **eccedenza**: ne rifiuta l'uscita finché non siano state espletate le formalità di esportazione;
- una **differenza nella natura** delle merci: ne rifiuta l'uscita finché non siano state espletate le formalità di esportazione e ne informa l'ufficio esportazione.

Qualora vi sia il riferimento della conclusione dell'operazione con difformità riscontrate, l'operatore economico dovrà recarsi presso l'ufficio di esportazione per la rettifica della dichiarazione doganale.

In caso di esito positivo, il messaggio "uscita conclusa", registrato nella banca dati del sistema informativo doganale nazionale (AIDA), costituisce prova dell'uscita della merce dal territorio doganale della Comunità.

Lo spedizioniere trasmette all'esportatore copia del DAE da cui si rileva il codice MRN dell'operazione o comunica semplicemente il codice stesso con gli estremi della fattura.

Lo stato dell'operazione e, quindi, la presenza del predetto messaggio sono consultabili dagli operatori economici digitando il codice MRN sul sito dell'Agenzia delle Dogane alla sezione Servizi online – Tracciamento movimenti di esportazione o di transito (MRN).

TRACCIAMENTO DI MOVIMENTI DI
ESPORTAZIONE O DI TRANSITO (MRN)Tracciamento di movimenti di esportazione o di
transito (MRN)

Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (MRN)

Movimento di Esportazione

- Italia (MRN rilasciati da uffici italiani)
- Unione Europea

Notifica di esportazione del Movement Reference Number - (MRN)

I dati visualizzati sono ottenuti interrogando il sistema informativo nazionale delle dogane A.I.D.A. in tempo reale.

Si forniscono informazioni solo per MRN rilasciati da uffici italiani. Nel caso, invece, di MRN rilasciati da uffici di esportazione non italiani, occorre rivolgersi alle autorità estere competenti.

Digitare il Movement Reference Number (MRN)*:

15ITQTG1T0059809E9

procedi

USCITA CONCLUSA

Notifica di esportazione del Movement Reference Number - (MRN)

Valori per i quali si è effettuata la ricerca:

MRN: 15ITQTG1To059809E9

Ufficio delle Dogane di Vicenza

Ufficio di esportazione: IT135100 - VICENZA
Ufficio di uscita effettivo: IT137101 - AEROPORTO "MARCO POLO" DI
TESSERA
Uscita conclusa in data: 03/10/2015

Sezione operativa Territoriale dell' Ufficio
delle Dogane di Venezia

Uscita regolare

Notifica di esportazione del Movement Reference Number - (MRN)

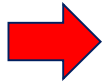
Valori per i quali si è effettuata la ricerca:

MRN: 15ITQTG1To059809E9

Ufficio di esportazione: IT135100 - VICENZA

Ufficio di uscita effettivo: IT137101 - AEROPORTO "MARCO POLO" DI
TESSERA

Uscita conclusa in data: 03/10/2015



La stampa di tale messaggio non è rilevante ai fini della prova dell'avvenuta esportazione (nota dell'Agencia delle Dogane n.3945/2007) La prova è infatti rappresentata dal dato contenuto nel sistema informativo dell'Agencia delle Dogane, quindi la stampa ha solo un significato di "promemoria".

E' importante, inoltre, che ci sia il perfetto collegamento del DAE con la fattura: a tal proposito il riferimento alla fattura è indicato nella casella 44 del DAE (codice N380), la descrizione delle merci e l'importo della fattura nella casella 31 . E' bene richiedere comunque una copia del DAE.

31 Colli e designazione delle merci	Marche e numeri - N. contenitori - Quantità e natura	52209.06	EURO	32 Articolo N°
	IND. 1 PC PACCO OROLOGI IN METALLO COMUNE LA PRESENTE VALE COME ESONERO IVA			1

44 Menzioni speciali/ Documenti presentati/ certificati ed autorizzazioni	Y025-ITAE0F100256-IT-2010-1;N380-10-IT-2013-1;Y900-1-IT-2013-1;Y903-1-IT-2013-1	10	Codice MS
			46 Valore statistico 52239.06

Qualora la dogana di uscita non fosse una dogana italiana (ad es. dogana olandese) è bene che le formalità doganali siano comunque espletate presso una dogana di esportazione nazionale con emissione del relativo DAE. Lo stesso sarà poi appurato in uscita presso la dogana di Rotterdam. Ciò consente di ottenere una prova valida dell'avvenuta esportazione dato che l'eventuale DAE con MRN emesso in Olanda non sarebbe leggibile dal sistema informatico italiano e non fornirebbe alcuna prova dell'avvenuta esportazione.

E' quindi fondamentale che i DAE vengano emessi in Italia per poter essere registrati nel database nazionale: gli stessi potranno poi essere appurati sia in una dogana di confine nazionale che in una dogana di confine di altro paese comunitario.” ⁽¹⁾

La procedura di follow-up

Ai sensi dell'art. 793 ter, la merce svincolata per l'esportazione deve uscire dal territorio doganale della Comunità entro 90 giorni ⁽²⁾ dalla data dello svincolo.

Nel caso in cui la merce sia uscita dal territorio doganale della comunità ma non sia presente a sistema alcun messaggio di uscita si attiva la procedura di “follow-up” presso l'ufficio doganale di esportazione.

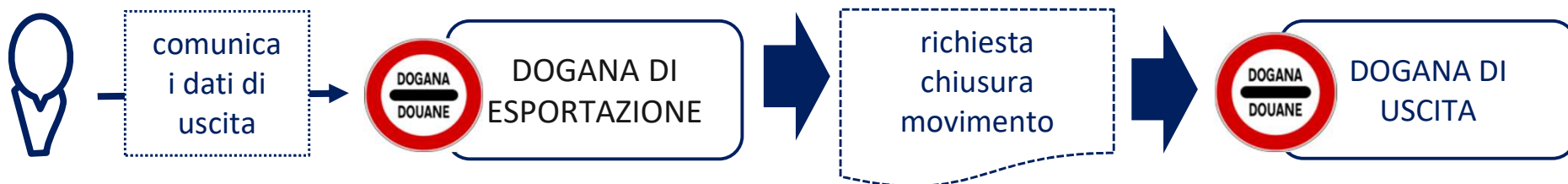
⁽¹⁾ la Circolare Agenzia Dogane n. 18/D del 29 dicembre 2010 afferma che qualora un esportatore venda la propria merce “ex-work” e l'acquirente estero sia il soggetto responsabile per il trasporto, quest'ultimo non ha diritto di decidere il luogo ove presentare la dichiarazione di esportazione.

⁽²⁾ Vedasi nuova interpretazione del termine Circ. n.98/E del 10/11/2014

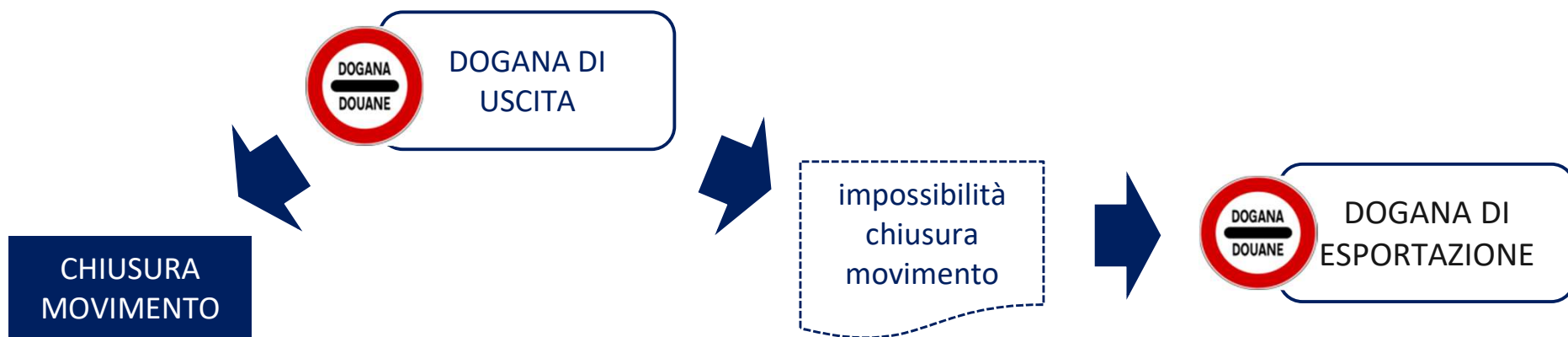
La procedura può essere attivata:

- dalla dogana di esportazione se entro 90 giorni dallo svincolo, non ha ricevuto il messaggio di uscita ;
- dall'operatore, anche prima dello scadere dei 90 giorni, qualora sia certo che la merce ha comunque lasciato il territorio comunitario, ma l'uscita non risulta ancora a sistema.

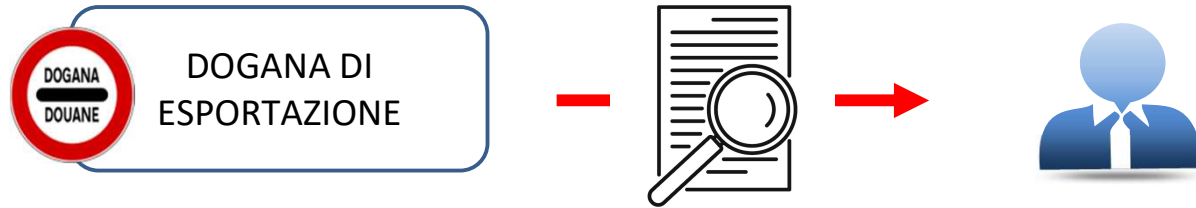
La dogana di esportazione, prima di attivare la procedura, interpella l'operatore per ottenere notizie sull'operazione richiedendo la data di uscita e la dogana di uscita. Ottenuti questi dati, invia alla dogana di uscita la richiesta di chiusura del movimento



La dogana di uscita, entro 10 giorni dalla richiesta, o chiude regolarmente l'operazione o ne comunica l'impossibilità alla dogana di esportazione

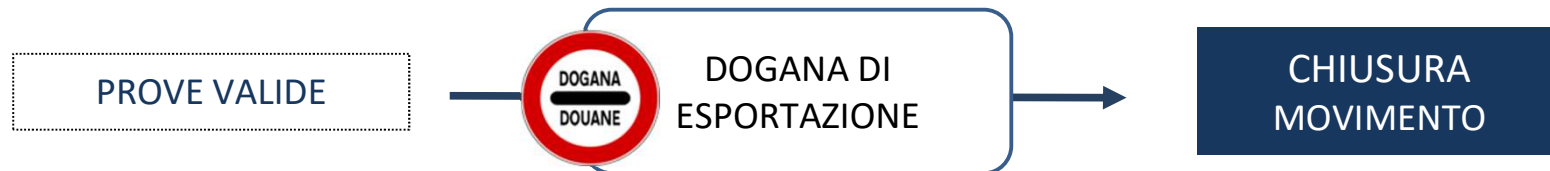


Nel caso in cui la dogana di uscita comunichi l'impossibilità di chiudere il movimento, la dogana di esportazione richiede all'esportatore o allo spedizioniere le prove alternative che devono essere fornite entro 30 giorni dalla richiesta



Le prove alternative da esibire sono:

- a) la prova del pagamento oppure la fattura di vendita, unitamente a
 - b) copia della bolla di consegna firmata e autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale comunitario oppure un documento di trasporto con attestazione di arrivo a destino del vettore.
- se le prove alternative confermano l'uscita della merce, la dogana di esportazione chiude regolarmente l'operazione.



- se le prove alternative non sono presentate, oppure
 - non dimostrano l'uscita della merce, oppure
 - sono riferite a merce diversa per natura da quelle presenti nella dichiarazione di esportazione,
- la dogana di esportazione annulla la dichiarazione doganale notificando l'annullamento all'operatore e alla dogana di uscita.



USCITA RESPINTA

Notifica di esportazione del Movement Reference Number - (MRN)

Valori per i quali si è effettuata la ricerca:

MRN: 15ITQTG1T0059809E9

Ufficio delle Dogane di Vicenza

Ufficio di esportazione: IT135100 - VICENZA
Ufficio di uscita effettivo: IT137101 - AEROPORTO "MARCO POLO" DI
TESSERA
Uscita respinta in data: 16/06/2015

Sezione operativa Territoriale dell' Ufficio
delle Dogane di Venezia

Uscita respinta

LE ESPORTAZIONI CON CLAUSOLA EXW

Le esportazioni a cura del cessionario non residente si verificano quando il cedente italiano effettua una cessione all'esportazione senza curarne la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio dell'Unione Europea.



ITA → fattura non imponibile art. 8 co.1 lett b) a USA

Per poter beneficiare della non imponibilità IVA, il cessionario non residente deve procedere all'esportazione della merce entro 90 giorni dalla consegna allo stato originario (ovvero merce che non deve subire delle lavorazioni).

Art.8, c1, lett.b) del DPR 633/72 regola le esportazioni c.d. indirette:

- l'acquirente deve essere un soggetto passivo non residente

L'uscita deve essere comprovata.

- se manca la prova
- o se l'esportazione avviene oltre i 90 giorni

viene meno il regime di non imponibilità ed il cedente deve regolarizzare l'operazione con l'applicazione dell'imposta entro i 30 giorni successivi allo scadere del novantesimo giorno al fine di evitare la sanzione del 50% dell'imposta relativa

La prova della fuoriuscita nelle esportazioni con clausola exw

Per il computo dei 90 ⁽¹⁾ giorni si ritiene rilevante la data risultante dal documento di consegna o di trasporto, che può essere il documento di trasporto (di cui al D.P.R. n. 472/1996) o la lettera di vettura internazionale (C.M.R.). Pertanto, a meno che dai suddetti documenti non si evinca la data di consegna, è irrilevante la data di emissione della fattura.

RISCHIO! → ITA rischia di perdere il controllo dell'operazione perché il cessionario potrebbe non consegnare la prova dell'uscita della merce.

Trascorsi 90 giorni se ITA non ha la prova dell'avvenuta esportazione (visto uscire) deve regolarizzare l'operazione applicando l'IVA.

In questo caso, la prova alternativa è rappresentata dalla vidimazione apposta dalla Dogana di uscita sulla copia della fattura del cedente (il DAE è infatti in possesso del cessionario che cura la spedizione).

⁽¹⁾ vedi infra la sentenza della Corte giustizia Unione Europea Sez. V, Sent., 19-12-2013, n. 563/12

Risoluzione 10/11/2014 n. 98/E Agenzia delle Entrate

Ribadisce:

- la legittimità del termine di 90 giorni entro la quale la merce deve essere esportata
- la correttezza della procedura di regolarizzazione ex art. 7, comma 1, del D.Lgs 471/97 da attuare ove, trascorsi i 90 giorni, non si abbia la prova che il bene è uscito dal territorio nazionale

Prendendo atto dell'indirizzo della Corte europea:

- ritiene che il regime di non imponibilità si applichi sia:
 - quando il bene sia esportato entro i 90 giorni, ma se ne acquisisca la prova oltre i 30 giorni previsti per la regolarizzazione ;
 - quando il bene esca dal territorio UE dopo i 90 giorni, purché sia acquisita la prova dell'esportazione

dal ?? AES fase 1

Rispetto all'attuale ECS fase2 la nuova fase funzionale AES fase1 prevede :

- nuove funzionalità che consentiranno, oltre alla presentazione della dichiarazione di esportazione, anche la relativa modifica e/o cancellazione;
- la possibilità di inviare telematicamente la dichiarazione anche prima della presentazione delle merci all'ufficio di esportazione;
- lo sdoganamento centralizzato.

Le applicazioni reingegnerizzate, quindi, consentiranno:

- l'acquisizione, la rettifica e l'annullamento di una dichiarazione attraverso un protocollo di colloquio, completamente digitalizzato, tra l'ufficio di esportazione ed il dichiarante;
- l'invio della dichiarazione in modalità "parcellizzata" (in più step) oppure in modalità "completa" (con la totalità dei dati);
- l'invio dei seguenti tipi di dichiarazione:
 - dichiarazione standard;
 - pre-dichiarazione;
 - dichiarazione semplificata;
 - dichiarazione complementare;
- nuove modalità di colloquio con i dichiaranti, basate sui più recenti standard internazionali (scambio di messaggi in formato XML tramite *web services*);
- il riconoscimento delle altre *Certification authorities* per l'identificazione e la firma digitale;
- il riconoscimento degli utenti tramite SPID, CNS o CIE.

