



Martedì 26/03/2013

La prova della cessione intracomunitaria

A cura di: Meli e Associati

Risoluzione n. 19E del 25 marzo 2013.

L'Agenzia Entrate, con la R.M. 19/E del 25 Marzo 2013 ha fornito chiarimenti in merito alla prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria, con particolare riferimento alle vendite effettuate con clausola "franco fabbrica".

Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a), del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi d'imposta.

In base a tale articolo, per la realizzazione di una cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione di fattura non imponibile Iva, devono sussistere i seguenti requisiti:

- onerosità dell'operazione;
- acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario;
- effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

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

La Direttiva 2006/112/CE non predetermina la forma e la tipologia della prova atta a dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato Membro, lasciando invece che siano gli Stati membri a definire ciò, nel momento in cui fissano le condizioni e i requisiti per l'applicazione del regime di non imponibilità, nel rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate (cfr. sentenze della Corte di Giustizia del 27 settembre 2007 in causa C-146/05, punti da 24 a 26 e in causa C-184/05, punti da 25 a 27).

Secondo l'orientamento della Corte di Giustizia UE, è necessario che "il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore abbia provato che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione" (sentenza in causa C- 409/04, punto 42). Spetta al fornitore dei beni dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti, in quanto l'onere della prova del diritto di fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale (nel caso di specie del diritto alla non imponibilità IVA della cessione) grava su colui che chiede di fruire del siffatto diritto (sentenza 27/09/2007 causa C- 409/04, Teleos e, da ultimo, sentenza 06/09/2012 causa C- 273/11, Mecsek-Gabona).

La normativa italiana non contiene alcuna specifica previsione in merito ai documenti che il cedente deve conservare, ed eventualmente esibire in caso di controllo, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in



un altro Stato comunitario.

Alcuni chiarimenti sono stati forniti in proposito dalle risoluzioni n. 345/E del 28 novembre 2007 e n. 477/E del 15 dicembre 2008.

La risoluzione n. 345 del 2007 individua, quale prova idonea a dimostrare l'uscita delle merci dal territorio dello Stato, il documento di trasporto e sancisce inoltre l'obbligo per il cedente di conservare, oltre agli elenchi Intrastat e alle fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie effettuate e la copia di tutti gli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione ed al trasporto dei beni in un altro Stato membro.

La successiva risoluzione n. 477 del 2008, nell'affrontare lo specifico caso relativo alle cessioni franco fabbrica, nelle quali "il cedente nazionale si limita a consegnare i beni al vettore incaricato dal cliente e molto difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario per ricevuta", chiarisce che il riferimento al predetto documento, contenuto nella risoluzione n. 345 del 2007, è stato effettuato a titolo meramente esemplificativo.

Ne consegue che "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".

La risoluzione n. 19 del 2013 chiarisce che, alla luce dell'evoluzione della prassi commerciale, anche il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale.

Analogamente, costituisce un mezzo di prova equivalente al CMR cartaceo, "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). Tra questi, risulta ammissibile anche l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro".

La risoluzione precisa inoltre che i documenti in questione (CMR in formato elettronico ovvero informazioni tratte dal sistema informatico del vettore) non hanno le caratteristiche tali per essere considerati documenti informatici, in quanto privi di "riferimento temporale" e di "sottoscrizione elettronica".

Tali documenti, pertanto, sono da qualificarsi, sotto il profilo giuridico, come documenti analogici che devono essere materializzati su un supporto fisico per essere considerati giuridicamente rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

Per quanto riguarda gli obblighi di conservazione ed esibizione delle prove, a seguito di eventuale richiesta di controllo dell'Amministrazione, risoluzione n. 19 del 2013 evidenzia che la Corte di Giustizia, nella sentenza in causa C-146/05, ha chiarito che la prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria può essere prodotta anche in un momento successivo all'operazione. In tale causa la Corte ha giustificato la propria decisione poiché, successivamente all'esecuzione della cessione, erano emersi fatti non conosciuti al fornitore che avevano giustificato una rettifica delle sue scritture contabili (vedi sentenza citata, punti da 28 a 33).

Quanto precede, ovviamente, non esclude che il fornitore debba acquisire e conservare i mezzi di prova



con l'ordinaria diligenza. L'Amministrazione può quindi esigere che il fornitore adotti tutte le misure necessarie per evitare di partecipare ad una frode fiscale (sentenza in causa C-409/04, punti 65-66).

Analogamente, si osserva che l'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, che disciplina la tenuta della scritture contabili, richiama l'art. 2219 del codice civile, ove è stabilito il principio di "ordinata contabilità".

In conclusione, l'Agenzia Entrate ritiene che il contribuente sia tenuto ad acquisire senza indugio le

prove ritenute valide a dimostrare una cessione intracomunitaria, appena la prassi commerciale lo renda possibile e che debba conservarle e renderle disponibili per il periodo previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.