

Risposta n. 100

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212– Prova delle cessioni intracomunitarie

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito istante), attiva nel settore [...], espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante effettua operazioni di cessioni di beni a clienti stabiliti all'interno dell'UE (prevalentemente nei confronti di società del gruppo, ma anche nei confronti di clienti che non ne fanno parte), utilizzando diverse modalità di trasporto della merce, al di fuori dell'Italia, avvalendosi altresì di diversi soggetti trasportatori.

Ai fini della tenuta di una regolare contabilità, l'istante conserva tutta la documentazione contabile ed extra contabile necessaria a dimostrare la natura intracomunitaria delle cessioni effettuate, emettendo correttamente le fatture, procedendo alla loro registrazione nei registri IVA e presentando regolarmente gli elenchi *Intrastat*.

Il trasporto dei beni venduti può essere effettuato sia dalla società stessa che direttamente dal cliente, per cui la cessione può essere sia “franco destino” che “franco fabbrica”.

All'atto della spedizione dei beni l'istante emette un documento di trasporto (DDT), con indicazione della destinazione dei beni, normalmente firmato anche dal trasportatore per presa in carico e, quando il trasporto è a cura della società istante, riceve la fattura del trasportatore con l'indicazione dei trasporti effettuati.

Oltre al DDT, l'istante predispone un documento (allegato all'interpello) recante:

- 1) l'identificativo del committente (ossia il cessionario in fattura);
- 2) il riferimento della fattura di vendita;
- 3) il riferimento della fattura logistica (documento interno);
- 4) la data della fattura;
- 5) la data del DDT;
- 6) la data della destinazione delle merci, del paese di destinazione e dell'anno di ricezione delle merci stesse;
- 7) la seguente dichiarazione da parte del cessionario comunitario *“le merci relative alle fatture sopra indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi (es. in Gran Bretagna) nel mese di (es. gennaio 2018)”*.

Tale dichiarazione viene poi timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario e rispedita all'istante, il quale ne trattiene copia al fine di dare prova dell'avvenuto trasporto in un altro paese UE.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere:

- la corretta interpretazione dell'articolo 41 del decreto- legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, con particolare riferimento alla prova dell'effettività di un trasporto effettuato dall'Italia presso un altro Stato membro dell'UE;
- se il documento allegato all'interpello, contenente i dati sopra richiamati, sia di per sé sufficiente a provare che la merce ceduta dall'istante è stata effettivamente trasferita dall'Italia ad un altro Stato membro UE;
- se tale documento possa costituire prova unica ed esaustiva, senza essere supportata da altri documenti quali CMR, POD e DDT firmati dal destinatario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante è dell'avviso che il documento allegato all'interpello possa comprovare l'avvenuto trasporto e, dunque, l'avvenuta ricezione delle merci in uno Stato UE diverso dall'Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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

Pertanto, ai fini della realizzazione di una cessione intracomunitaria, con conseguente emissione di fattura non imponibile IVA, devono sussistere congiuntamente 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 dell'UE, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

In mancanza anche di uno solo di tali requisiti, la cessione è imponibile IVA secondo le disposizioni contenute nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Come già in altra occasione chiarito (cfr. risoluzione n. 19/E del 25 marzo 2013), la Direttiva 2006/112/CE non specifica in che modo debba essere provato il rispetto dei requisiti per la dimostrazione dell'invio dei beni all'estero, spettando

agli Stati membri determinare le condizioni per assicurare la corretta applicazione del regime di non imponibilità e prevenire eventuali abusi.

In particolare la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha chiarito che spetta agli Stati membri individuare i mezzi di prova idonei che il contribuente è tenuto a fornire al fine di dimostrare l'effettività delle cessioni intracomunitarie e, in particolare, l'invio dei beni ad un soggetto identificato ai fini IVA in altro Stato membro. L'unico limite imposto ai Paesi membri nell'individuazione dei mezzi di prova è rappresentato dal rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate (in tal senso 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).

La legge italiana non contiene una 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. In proposito, sono ancora attuali le indicazioni di cui alle risoluzioni n. 345/E del 28 novembre 2007 e n. 477/E del 15 dicembre 2008.

In particolare, secondo la risoluzione n. 345/E del 2007, al fine di dimostrare l'avvenuta spedizione di merci in altro paese comunitario, occorre conservare la seguente documentazione fiscale e contabile:

- la fattura di vendita all'acquirente comunitario;
- gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate;
- il documento di trasporto "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e/o dal destinatario per ricevuta;
- la rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce.

Con risoluzione n. 477/E del 2008, in materia di cessioni intracomunitarie "franco fabbrica", in cui i beni vengono consegnati al vettore indicato dal cliente, è stato chiarito che non esiste un vincolo rigido in ordine alla prova da fornire, in quanto *"Ai fini della prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria e dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato, la risoluzione n. 345 del 2007 ha indicato l'esibizione del documento di trasporto a titolo meramente esemplificativo"*.

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”*.

Inoltre, con la risoluzione 19/E del 25 marzo 2013, sempre con riferimento alle cessioni “franco fabbrica”, è stato precisato che *“(...) alla luce dell’evoluzione della prassi commerciale, la scrivente ritiene che il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisca un mezzo di prova idoneo a dimostrare l’uscita della merce dal territorio nazionale. Analogamente si concorda con la tesi dell’istante secondo cui costituisce un mezzo di prova equivalente al CMR cartaceo, un insieme di documenti dal quale si possono ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore, e cessionario)”*.

Tali documenti, per essere idonei a fornire la prova della cessione intracomunitaria devono essere *“(...) conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle predette cessioni, alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e agli elenchi Intrastat”*.

Ciò posto, in linea con i chiarimenti sopra richiamati, si ritiene che la documentazione prodotta dall’istante può costituire prova dell’avvenuta cessione a condizione che:

- 1) dai descritti documenti siano individuabili i soggetti coinvolti (ovvero cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l’operazione a cui si riferiscono;
- 2) si provveda a conservare le relative fatture di vendita, la documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle precedenti cessioni, la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat.

Tale indirizzo è, peraltro, conforme a quanto previsto dal recente Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE che è intervenuto nel *corpus* del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, inserendo il seguente articolo 45 *bis*, applicabile dal 1 gennaio 2020:

“1. Ai fini dell'applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, in presenza di una dei casi seguenti:

a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;

b) il venditore è in possesso di:

i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni; la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e

ii) almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli

elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente. L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.

2. Un'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1.

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

a) i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere;

b) i documenti seguenti:

i) una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;

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

iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro”.

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)