

## Iva in pratica n. 37/2019

# La prova delle cessioni intracomunitarie di beni

di Marco Peirolo - dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Il trasferimento “fisico” dei beni a destinazione dello Stato membro del cessionario è uno dei requisiti indispensabili per qualificare l’operazione come una cessione intracomunitaria, in quanto tale non imponibile ai fini Iva in Italia.

I mezzi probatori dell’avvenuto trasporto/spedizione della merce nello Stato membro di destinazione non sono univoci, ma vanno valutati, caso per caso, in base alla specifica operazione posta in essere. Di seguito, si esamineranno gli strumenti di prova delle cessioni intracomunitarie alla luce delle indicazioni fornite sia dall’Amministrazione finanziaria, sia dalla giurisprudenza (comunitaria e nazionale).

### Normativa di riferimento

L'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993 stabilisce che costituiscono cessioni intracomunitarie, non imponibili ai fini Iva:

*“le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall’acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni e altre organizzazioni indicate nell’articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, non soggetti passivi d’imposta”.*

A sua volta, tale disposizione ha recepito l'[articolo 138](#), § 1, Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui:

*“gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall’acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni”.*

Dalla disposizione nazionale si desume che, per la realizzazione di una cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione della fattura non imponibile Iva, devono sussistere i seguenti requisiti<sup>1</sup>:

- onerosità dell'operazione avente a oggetto un bene mobile materiale;
- acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene;
- *status* di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario, al quale si aggiunge, in base all'[articolo 35](#), comma 2, lettera e-*bis*), D.P.R. 633/1972, l'obbligo di iscrizione al VIES (*VAT Information Exchange System*), considerato dalla prassi amministrativa come requisito sostanziale ai fini della tassazione dell'operazione nello Stato membro di destinazione dei beni non solo per il cedente, ma anche del cessionario non residente<sup>2</sup>;
- effettiva movimentazione dei beni dall'Italia a un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto/spedizione avvenga a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente e, in mancanza anche di uno solo, la cessione è da considerare imponibile Iva secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. 633/1972.

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<sup>3</sup>.

In proposito, si ricorda che l'[articolo 131](#), Direttiva 2006/112/CE, riproponendo la disposizione in precedenza contenuta nell'[articolo 28-quater](#), Parte A, della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva CEE), stabilisce che:

*“le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 (tra le quali si annoverano quelle riguardanti le cessioni intracomunitarie) si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso”.*

<sup>1</sup> Cfr. [circolare n. 13-VII-15-464/1994](#) (§ B.2.1).

<sup>2</sup> Cfr. circolari [n. 42/E/2012](#) e [n. 39/E/2011](#).

<sup>3</sup> Cfr., per tutte, Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-146/05; *Id.*, 27 settembre 2007, causa C-184/05; *Id.*, 26 gennaio 2012, causa C-588/10.

L'assenza, nei confronti del cedente, di specifici obblighi procedurali relativi al trasferimento dei beni nello Stato membro di destinazione si giustifica in considerazione dell'intenzione del Legislatore comunitario di garantire la completa attuazione di uno dei principi fondamentali del Trattato UE e dell'attuale sistema impositivo degli scambi intracomunitari, vale a dire la libera circolazione dei beni nel territorio comunitario, con il conseguente divieto, per gli Stati membri, di introdurre misure più restrittive e meno favorevoli di quelle previste per le cessioni all'esportazione.

Per contro, è dato osservare che la normativa comunitaria in materia di Iva considera imponibile la generalità delle operazioni. Di conseguenza, le fattispecie esenti da imposta, come le cessioni intracomunitarie, devono essere interpretate restrittivamente e spetta al cedente, cioè a colui che applica l'esenzione, provare l'esistenza dei relativi presupposti<sup>4</sup>.

In particolare, secondo i giudici comunitari:

– 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*”<sup>5</sup>;

– fermo restando che, ai fini della non imponibilità della cessione, non assume alcuna rilevanza la circostanza che il trasporto/spedizione del bene avvenga entro un termine preciso; la previsione di un siffatto termine offrirebbe, infatti, ai soggetti passivi la possibilità di scegliere il luogo impositivo dell'operazione, a seconda delle condizioni ritenute più favorevoli<sup>6</sup>.

Come anticipato, spetta, invece, agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi di prova idonei a dimostrare l'effettiva sussistenza di una cessione intracomunitaria, nel rispetto dei principi di neutralità dell'imposta, certezza del diritto e proporzionalità delle misure adottate.

La normativa Iva italiana non contiene, tuttavia, 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 altro Stato comunitario.

Se, in linea di principio, ciò consente al cedente di avvalersi di qualsiasi metodologia idonea a dimostrare il trasporto/spedizione dei beni in altro Stato membro, è pur vero che, in assenza di

<sup>4</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, *cit.* e *Id.*, 6 settembre 2012, causa C-273/11.

<sup>5</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, *cit.*

<sup>6</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 18 novembre 2010, causa C-84/09.

disposizioni specifiche, l'indeterminatezza degli strumenti di prova può determinare incertezze operative e divergenze interpretative tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria.

## Documentazione da esibire ai fini della prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria

La [risoluzione n. 345/E/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 e al trasporto dei beni in altro Stato membro.

Nello specifico, all'Agenzia delle entrate è stato chiesto quale sia la documentazione da esibire ai fini della prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria di beni verso operatori stabiliti in altro Stato membro.

Secondo la soluzione interpretativa fornita dal contribuente, al fine di dimostrare l'avvenuta spedizione di merci in altro Paese comunitario occorre conservare, entro i limiti temporali dell'attività di accertamento previsti in materia di Iva dall'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972:

- la fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'[articolo 41](#), D.L. 331/1993;
- gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate (modelli Intrastat);
- il documento di trasporto "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta;
- la rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce.

Nella risoluzione n. 345/E/2007 si concorda con la tesi prospettata dal contribuente, secondo cui la citata documentazione è sufficiente a provare l'avvenuta cessione intracomunitaria.

Sotto il profilo fiscale, è obbligo del contribuente medesimo conservare le fatture e gli elenchi Intrastat per provare l'effettiva realizzazione delle operazioni in caso di controllo.

Riguardo, invece, ai documenti non fiscali (di trasporto e bancari), l'Agenzia delle entrate ha formulato ulteriori osservazioni.

L'invio dei beni in altro Stato membro è elemento costitutivo della cessione intracomunitaria, come si evince dall'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, in assenza del quale non può considerarsi legittima l'emissione della fattura senza applicazione dell'imposta. A tal fine, può costituire prova

idonea l'esibizione del documento di trasporto, da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro a un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario.

Relativamente, invece, alla documentazione bancaria, l'Agenzia delle entrate richiama l'[articolo 19](#), comma 3, D.P.R. 600/1973, successivamente abrogato dall'[articolo 32](#), comma 3, D.L. 112/2008, che imponeva ai soggetti esercenti imprese o arti o professioni l'obbligo di tenere uno o più conti correnti bancari o postali sui quali fare affluire le somme riscosse nell'esercizio della propria attività.

Inoltre, l'[articolo 2214](#), cod. civ. prevede l'obbligo, per l'imprenditore, di tenere le scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e di conservare per ciascun affare le fatture, lettere e telegrammi ricevuti, nonché copia delle fatture, lettere e telegrammi spediti.

Dal complesso delle disposizioni citate emerge l'obbligatorietà di conservare:

- sia la documentazione bancaria, dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie effettuate;
- sia copia degli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria e al trasporto dei beni in altro Stato membro.

Riguardo alla documentazione bancaria, si fa presente che la giurisprudenza di merito, dopo avere affermato che la prova delle cessioni intracomunitarie può essere fornita "con ogni mezzo" e che la stessa deve avere "*carattere di certezza e incontrovertibilità*", ha considerato tale l'attestazione rilasciata dalle P.A. del Paese membro di destinazione, mentre i "*documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento, non possono costituire prova idonea*"<sup>7</sup>.

### **Documento di trasporto cartaceo**

Fermo restando che l'esibizione del documento di trasporto è stata indicata dalla [risoluzione n. 477/E/2008](#) a titolo meramente esemplificativo, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto che la prova del trasporto all'estero possa essere fornita, tra l'altro, dalla lettera di vettura indicante il luogo di partenza nel territorio dello Stato e il luogo di destinazione nello Stato membro di arrivo dei beni, senza richiedere l'attestazione del cessionario dell'arrivo della merce nello Stato comunitario di destinazione.

Questa conclusione si evince non solo dalla [risoluzione n. 477/E/2008](#), ma anche dalla [risoluzione n. 123/E/2009](#), avente per oggetto la cessione intracomunitaria di beni effettuata dal rappresentante fiscale italiano di un soggetto sammarinese; con quest'ultimo intervento di prassi, in particolare, è stato

<sup>7</sup> Così la CTP di Cremona n. 56/1/2013.

chiarito che “*la prova dell’uscita delle merci dal territorio dello Stato per l’inoltro a un soggetto passivo d’imposta identificato in altro Paese comunitario potrà essere fornita, tra l’altro, dalla lettera di vettura che indichi come luogo di partenza il confine italo-sammarinese e destinazione lo Stato comunitario di arrivo dei beni*”, senza pertanto richiedere, come detto, l’attestazione del cessionario in merito all’arrivo dei beni. Ne consegue che, in caso di trasporto a cura del cedente, la prova del trasporto dei beni in altro Stato membro può essere fornita:

- non solo mediante la lettera di vettura firmata dal cessionario per attestare la ricezione della merce;
- ma anche, in alternativa, attraverso qualunque altro supporto documentale da cui risulti la consegna della merce, compresa – in via meramente esemplificativa – la documentazione predisposta dal cedente e inviata al cessionario nella quale quest’ultimo attesta l’avvenuta ricezione dei beni oggetto delle cessioni intracomunitarie poste in essere in un determinato periodo temporale.

In ogni caso, la prova della cessione intracomunitaria deve intendersi costituita da tutta la documentazione relativa all’operazione, in quanto la sottoscrizione “per ricevuta” del documento di trasporto, al pari della dichiarazione di ricezione della merce resa dal cessionario, rappresenta soltanto un dato formale, non idoneo a escludere eventuali ipotesi di evasione.

Salvo la rilevanza, ai fini probatori, della suddetta attestazione per il cedente in buona fede<sup>8</sup>, il controllo esercitato dall’Amministrazione finanziaria dovrebbe essere sostanziale, cioè diretto a verificare – materialmente – l’effettivo trasferimento dei beni nel Paese comunitario di destinazione<sup>9</sup>.

Proprio per questa ragione assume rilevanza, ai fini in esame, che l’operatore nazionale sia in possesso di tutta la documentazione idonea a dimostrare, in modo sufficientemente evidente, la movimentazione della merce a destinazione della propria controparte non residente.

### Documento di trasporto elettronico

Sempre più spesso, nella prassi commerciale, i trasportatori utilizzano sistemi elettronici per conservare i documenti di trasporto, fornendo al cliente documentazione in formato elettronico anziché cartaceo, con la conseguente impossibilità per il cliente di ottenere i documenti originali provvisti di firma, potendone fornire solamente copie estratte dal sistema informatico.

---

<sup>8</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, *cit.*; *Id.*, 21 febbraio 2008, causa C-271/06; *Id.*, 7 dicembre 2010, causa C-285/09; *Id.*, 16 dicembre 2010, causa C-430/09; *Id.*, 27 settembre 2012, causa C-587/10.

<sup>9</sup> Sul principio secondo cui il trattamento di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie non può essere subordinato alla sussistenza di meri elementi formali, si vedano: Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, *cit.*; *Id.*, 27 settembre 2007, causa C-146/05, *cit.*; *Id.*, 27 settembre 2007, causa C-184/05, *cit.*; *Id.*, 6 settembre 2012, causa C-273/11, *cit.*; *Id.*, 27 settembre 2012, causa C-587/10, *cit.*

In altri casi, invece, l'informativa o la prova del percorso della merce e delle consegne a destino consiste nelle informazioni rilevabili sui sistemi informatici del trasportatore – per esempio attraverso il c.d. “*tracking number*” – che, interfacciandosi col sistema gestionale del cliente a ciò autorizzato, inviano in automatico le informazioni sullo stato del trasporto (presa in carico, consegna, etc.).

Nella [risoluzione n. 19/E/2013](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che il documento di trasporto elettronico è idoneo, al pari di quello cartaceo, a dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, purché anche il medesimo contenga i dati della spedizione e le firme dei soggetti coinvolti, cioè il cedente, il vettore e il destinatario, pur se tali elementi siano desumibili da documenti separati.

In particolare, è stato precisato che costituiscono validi mezzi di prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria:

– sia il CMR elettronico, cioè il documento di trasporto in formato “pdf” con presa in carico della merce da parte del vettore:

- firmato “per ricevuta” dal destinatario; ovvero
- integrato con la dichiarazione di quest'ultimo che attesti l'avvenuta ricezione della merce;

– sia le informazioni tratte dal sistema informatico del vettore dalle quali risulti, comunque, che la merce è giunta nello Stato membro di destinazione.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, 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*”, con ciò dimostrando – come da ultimo ribadito dalla [risoluzione n. 71/E/2014](#) – che:

*“la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente”.*

È dato, peraltro, osservare che i predetti documenti “elettronici”, sotto il profilo giuridico, si qualificano come documenti analogici, in quanto – essendo privi di “riferimento temporale” e di “sottoscrizione elettronica” – non possono considerarsi documenti informatici. Di conseguenza, gli stessi, per essere fiscalmente rilevanti, devono essere materializzati su un supporto fisico, mentre la conservazione può avvenire nel rispetto delle modalità previste dall'[articolo 4](#), D.M. 23 gennaio 2004, vale a dire con memorizzazione della relativa immagine su un supporto ottico e con successiva apposizione del riferimento temporale e della firma digitale.

A seguito dell'eventuale richiesta di controllo dell'Amministrazione, l'operatore nazionale deve essere in grado di esibire i mezzi di prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria, che vanno tuttavia acquisiti “senza indugio (...) appena la prassi commerciale lo renda possibile”<sup>10</sup>. In altri termini, anche se la prova in questione può essere prodotta in un momento successivo all'operazione, il fornitore è tenuto ad acquisire e conservare i relativi mezzi probatori secondo l'ordinaria diligenza<sup>11</sup>.

## **Documentazione da esibire in caso di cessioni intracomunitarie con trasporto/spedizione curato dal cessionario non residente**

Nelle cessioni intracomunitarie con trasporto a cura del cessionario, la prova dell'effettivo trasferimento dei beni nel Paese comunitario del destinatario dipende dalla diligenza di quest'ultimo e del vettore dal medesimo incaricato.

In linea di principio, pertanto, il cedente nazionale dovrebbe limitarsi a effettuare una valutazione in buona fede:

- dell'attendibilità del cessionario e
- della documentazione prodotta al momento della consegna (essenzialmente, il numero identificativo Iva comunicato dal cessionario ai sensi dell'[articolo 50](#), comma 1, D.L. 331/1993 e la dichiarazione dell'intenzione di trasportare i beni in altro Stato membro).

In buona sostanza, anche se, ai fini della non imponibilità Iva, l'onere di provare l'uscita dei beni dal territorio italiano spetta al cedente in applicazione del principio generale di cui all'[articolo 2697](#), cod. civ.<sup>12</sup>, il riscontro di eventuali irregolarità dovrebbe, a rigori, ripercuotersi esclusivamente sul cessionario non residente.

Sul punto, è utile richiamare la posizione sostenuta dalla Corte di Giustizia nella causa [C-430/09](#) del 16 dicembre 2010, laddove – a maggior chiarimento dei principi espressi nella sentenza di cui alla causa [C-409/04](#) del 27 settembre 2007 – è stato affermato che:

- “anche se in linea di principio spetta al fornitore stabilire che il bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro, nelle circostanze in cui il diritto di disporre del bene come un proprietario sia trasferito all'acquirente nel territorio dello Stato membro della cessione e spetti a tale acquirente spedire o trasportare il bene al di fuori dello Stato membro di cessione, la prova che il fornitore può

<sup>10</sup> Così la [risoluzione n. 19/E/2013](#), *cit.*

<sup>11</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-146/05, *cit.*

<sup>12</sup> Cfr. Cassazione n. 19747/2013; *Id.* n. 20980/2013; *Id.* n. 12964/2013; *Id.* n. 1670/2013; *Id.* n. 13457/2012; *Id.* n. 3167/2017; *Id.* n. 20575/2011.

*produrre alle autorità tributarie dipende fondamentalmente dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente”;*

- con la conseguenza che, “*qualora il fornitore abbia adempiuto i suoi obblighi relativi alla prova di una cessione intracomunitaria, laddove l’obbligo contrattuale di spedire o trasportare i beni fuori dallo Stato membro di cessione non sia stato assolto dall’acquirente, è quest’ultimo che dovrebbe essere considerato debitore dell’Iva in tale Stato membro*”.

Nonostante le indicazioni rese dalla giurisprudenza comunitaria sulla responsabilità del cessionario che non adempia ai propri obblighi contrattuali, l’Amministrazione finanziaria tende a considerare in ogni caso responsabile il cedente nazionale che non abbia acquisito la prova del trasporto della merce nel Paese comunitario di destinazione.

La [risoluzione n. 477/E/2008](#) ha affrontato lo specifico caso relativo alle cessioni “franco fabbrica”, nelle quali il cedente si limita a consegnare i beni al vettore incaricato dal cliente e molto difficilmente riesce a ottenere da quest’ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario “per ricevuta”.

Secondo l’Agenzia delle entrate, il riferimento al suddetto documento, contenuto nella [risoluzione n. 345/E/2007](#), ha carattere meramente esemplificativo, con la conseguenza 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”.*

Come regola generale, comunque, la prova dell’avvenuto trasferimento intracomunitario dei beni discende da un insieme di documenti da cui sia possibile ricavare, con sufficiente evidenza, che la merce è stata movimentata a destinazione del Paese membro del cessionario.

Tale principio è stato ribadito, proprio con riguardo alle cessioni “franco fabbrica”, dalla recente [risoluzione n. 71/E/2014](#). In riferimento alla cessione di un’imbarcazione a favore di un acquirente francese, l’Agenzia delle entrate ha affermato che la prova del trasferimento intracomunitario può essere validamente fornita esibendo:

- la fattura di vendita dell’imbarcazione;
- la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all’operazione effettuata;
- i contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria;

- la documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- il documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente dell'imbarcazione dal registro italiano;
- il documento da cui risulti l'avvenuta iscrizione dell'imbarcazione nel registro francese;
- l'elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (modello Intrastat).

Considerata, inoltre, la natura del bene (imbarcazione) e la circostanza che lo stesso viene trasportato dal cessionario, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

*"in aggiunta alla documentazione sopra elencata e in sostituzione del documento di trasporto, occorre fornire anche una dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione - (ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese".*

È stata, pertanto, confermata la posizione già sostenuta dall'Agenzia delle entrate con la nota prot. n. 2010/141933, ossia che, nelle cessioni "franco fabbrica", può:

*"essere accettata, quale prova della cessione intracomunitaria, una documentazione costituita da una dichiarazione inviata dalla controparte contrattuale destinataria della merce che attesti che la stessa è effettivamente pervenuta a destinazione nell'altro Stato membro".*

In pratica, in assenza della lettera di vettura firmata dal cessionario non residente, è possibile produrre un documento, sottoscritto dal medesimo soggetto, che attesti la ricezione della merce e che si considera idoneo a provare la cessione intracomunitaria unitamente all'ulteriore documentazione relativa all'operazione posta in essere.

Nello stesso senso si è espressa anche la giurisprudenza di merito<sup>13</sup>, dando atto che, nella fattispecie esaminata, oltre alle dichiarazioni successive dei cessionari e alle fatture di vendita, erano stati prodotti:

- il documento di trasporto firmato dall'autotrasportatore;
- la fattura registrata dal cliente con dichiarazione di ricevimento della merce;
- i modelli Intrastat.

Secondo i giudici d'appello, in considerazione del suddetto materiale probatorio, deve:

*"ritenersi che la società abbia effettivamente movimentato la merce con consegna al vettore, che la merce sia stata effettivamente ricevuta come risulta sia dai pagamenti che dalla registrazione della fattura da parte del cliente".*

---

<sup>13</sup> Cfr. CTR di Torino, 7 maggio 2014, n. 629/24/2014.

Riguardo, in particolare, la dichiarazione resa dal cliente con la quale viene confermata l'avvenuta ricezione della merce, viene affermato che la stessa, ancorché non coeva all'operazione di cessione (nella fattispecie, si è trattato di una dichiarazione rilasciata a distanza di 5 anni dall'emissione della fattura di vendita), “*si aggiunge al materiale probatorio e non è, come afferma l'ufficio e motiva la sentenza di primo grado, l'unica prova dedotta dall'appellante*”.

In definitiva, dall'arresto giurisprudenziale in commento si ha conferma che:

- la prova del trasferimento dei beni in altro Paese membro deve risultare da un insieme di documenti da cui sia possibile ricavare, con sufficiente evidenza, che la merce è stata destinata al cessionario comunitario;
- l'avvenuta ricezione della merce deve risultare (anche) dalla dichiarazione resa dal cessionario non residente. Sul punto, la pronuncia della CTR di Torino, in linea con le indicazioni della giurisprudenza comunitaria, secondo cui la prova del trasporto può essere acquisita in qualsiasi momento<sup>14</sup>, stabilisce che la prova della movimentazione dei beni s'intende validamente fornita anche se la predetta dichiarazione è successiva al perfezionamento dell'operazione di cessione; tenuto conto di quanto previsto dalla [risoluzione n. 19/E/2013](#), sarebbe comunque opportuno che le prove dell'avvenuto trasporto intracomunitario dei beni:

- vengano acquisite “senza indugio”, non “appena la prassi commerciale lo renda possibile”; e
- conservate fino al termine stabilito per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972.

### **Utilizzo di clausole contrattuali che obbligano il cessionario e il vettore a comunicare al cedente l'eventuale diversa destinazione dei beni**

Sul tema, è opportuno richiamare le indicazioni fornite dalla circolare Assonime n. 20/2013, con la quale è stata esaminata la prova delle cessioni intracomunitarie in riferimento al presupposto della movimentazione dei beni dal Paese di origine a quello di destinazione.

L'Associazione evidenzia, innanzitutto, che le incertezze nell'individuazione degli elementi di prova sono dovute al mancato esercizio, da parte del legislatore nazionale, della facoltà contemplata dall'[articolo 131](#), Direttiva 2006/112/CE, secondo cui spetta agli Stati membri determinare le condizioni per assicurare la corretta applicazione della non imponibilità prevista per tali operazioni e prevenire possibili abusi.

---

<sup>14</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-146/05, *cit.*

In assenza di una disciplina normativa in materia assumono, pertanto, un'evidente rilevanza gli orientamenti della giurisprudenza e della prassi amministrativa.

Dall'analisi delle pronunce della Corte di Giustizia, recepite dalla Corte di Cassazione, si evince, da un lato, che, sebbene l'onere di dimostrare l'avvenuto trasporto dei beni in altro Paese membro spetti al cedente, le modalità di prova devono rispettare i principi comunitari di proporzionalità e di certezza del diritto e, dall'altro, che il cedente, per adempiere correttamente al proprio dovere, deve agire secondo buona fede, adottando tutte le misure necessarie per evitare di partecipare a una frode fiscale.

Dai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria si desume che, ai fini della prova della cessione intracomunitaria, il trasferimento materiale dei beni in altro Paese membro può essere dimostrato attraverso una serie di documenti (commerciali e fiscali) tra loro coerenti.

Con la [risoluzione n. 477/E/2008](#), in particolare, è stato precisato che il richiamo operato dalla precedente [risoluzione n. 345/E/2007](#) alla lettera di vettura internazionale (CMR) è meramente esemplificativo, essendo possibile dimostrare l'avvenuta cessione intracomunitaria ricorrendo a qualsiasi ulteriore documento idoneo. Tale indicazione è di fondamentale importanza soprattutto per le cessioni "franco fabbrica", caratterizzate dalla circostanza che, con la consegna dei beni al vettore, il cedente perde ogni potestà di controllo sulla loro movimentazione e, come di norma accade, non è in grado di esibire il predetto documento di trasporto.

Sul punto, l'Associazione suggerisce di prevedere, nei contratti relativi a tali operazioni e nei documenti di trasporto rilasciati dai vettori, l'assunzione – da parte dei cessionari – dell'obbligo di comunicare l'eventuale mancata consegna dei beni nel luogo di destinazione indicato nel documento, ovvero la consegna in un luogo diverso, stabilendo altresì – in caso di violazione – l'impegno di risarcire il cedente delle somme chieste dall'ufficio a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

Allo stesso modo, anche il vettore potrebbe assumere, nei confronti del cedente, l'obbligo di consegnare i beni nel luogo di destinazione indicato, ovvero di comunicargli la mancata consegna o la consegna in un luogo diverso.

Lo scopo delle suddette clausole contrattuali è quello di dimostrare la buona fede del cedente, escludendo la sua partecipazione a eventuali frodi fiscali realizzate dai cessionari, e, allo stesso tempo, di verificare l'affidabilità di questi ultimi, in linea con l'orientamento in materia della giurisprudenza comunitaria e nazionale.

In considerazione della finalità delle predette previsioni, resta in ogni caso ferma la necessità, per il cedente, di possedere quell'insieme di documenti relativi all'operazione posta in essere (ad esempio

fatture, modelli Intrastat, documentazione attestante il pagamento dei beni) che, in linea con le indicazioni dell’Agenzia delle entrate, siano utili per integrare la prova in oggetto.

La soluzione prospettata potrebbe essere idonea a superare l’attuale stato di incertezza degli operatori, ove si tratti di imprese di medie o grandi dimensioni, in grado cioè di esercitare un significativo potere negoziale nei confronti dei propri clienti non residenti. Per le imprese di piccole dimensioni, prive di tale potere, la difficoltà a fornire la prova in esame è ancora maggiore, per cui sarebbe auspicabile – secondo Assonime – “*individuare con urgenza soluzioni per esse più appropriate, che non ne limitino l’ordinato svolgimento dei rapporti commerciali*”.

In definitiva, dalle considerazioni esposte, risulta che le maggiori criticità si presentano con riguardo alle cessioni intracomunitarie “franco fabbrica”, dove il cedente ha difficoltà a reperire il documento del trasporto curato dal cessionario non residente.

Laddove, pertanto, non sia possibile – per ragioni di carattere commerciale – utilizzare un termine di resa che ponga il trasporto a carico del cedente, è opportuno concordare preventivamente con l’acquirente la messa a disposizione della prova della consegna della merce.

## Schema operativo di sintesi

| Soggetto che cura il trasporto | Elementi di prova   |
|--------------------------------|---|
| Cedente con mezzi propri       | <p>fattura di vendita</p> <p>modello Intrastat</p> <p>documentazione attestante gli impegni delle parti in merito alla cessione (ad esempio ordine o contratto d’ordine del cliente)</p> <p>documentazione bancaria relativa al pagamento</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• documento di trasporto firmato dal cedente e dal cessionario “per ricevuta” a destino, ovvero documento di trasporto firmato dal cedente e dichiarazione del cessionario relativa alla ricezione della merce a destino</li> <li>• documentazione relativa al viaggio (fotocopie dei pedaggi di autostrade e trafori, scontrini rilasciati da traghetti, rifornimenti di carburante, etc.)</li> </ul> |
| Cedente con mezzi di terzi     | <p>fattura di vendita</p> <p>modello Intrastat</p> <p>documentazione attestante gli impegni delle parti in merito alla cessione (ad esempio ordine o contratto d’ordine del cliente)</p> <p>documentazione bancaria relativa al pagamento</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• documento di trasporto firmato dal cedente, dal vettore per “presa in carico” e dal cessionario “per ricevuta” a destino, ovvero documento di trasporto firmato dal cedente e dal vettore per “presa in carico” e</li> </ul>   |

|                                |   |
|--------------------------------|---|
|                                | dichiarazione da parte del cessionario relativa alla ricezione della merce a destino<br>• contratto di trasporto e fattura emessa dal vettore   |
| Cessionario con mezzi propri   | fattura di vendita<br>modello Intrastat<br>documentazione attestante gli impegni delle parti in merito alla cessione (ad esempio ordine o contratto d'ordine del cliente)<br>documentazione bancaria relativa al pagamento<br>documento di trasporto firmato dal conducente per “presa in carico” e dal cessionario “per ricevuta” a destino, ovvero dichiarazione da parte del cessionario relativa alla ricezione della merce a destino |
| Cessionario con mezzi di terzi | fattura di vendita<br>modello Intrastat<br>documentazione attestante gli impegni delle parti in merito alla cessione (ad esempio ordine o contratto d'ordine del cliente)<br>documentazione bancaria relativa al pagamento<br>documento di trasporto firmato dal vettore per “presa in carico” e dal cessionario “per ricevuta” a destino, ovvero dichiarazione da parte del cessionario relativa alla ricezione della merce a destino    |

## Soluzioni in vigore dal 1° gennaio 2020

Le divergenze di approccio tra gli Stati membri nell'applicazione dell'esenzione prevista per le cessioni intracomunitarie hanno creato difficoltà e incertezze giuridiche per le imprese, in contrasto con l'obiettivo di migliorare gli scambi intracomunitari e con l'abolizione delle frontiere fiscali.

L'importanza di specificare e armonizzare le condizioni alle quali l'esenzione può applicarsi è collegata anche alla circostanza che le frodi transfrontaliere in materia di Iva sono essenzialmente associate alla detassazione prevista per le cessioni intracomunitarie, sicché sono stati individuati i mezzi di prova per considerare che i beni siano spediti/trasportati dal territorio dello Stato membro di cessione a quello di arrivo.

## Il nuovo articolo 45-bis, Regolamento UE 282/2011

Le situazioni considerate dal nuovo articolo 45-bis, Regolamento UE 282/2011, introdotto dal Regolamento UE 2018/1912, in vigore dal 1° gennaio 2020, sono quelle in cui i beni:

- sono stati spediti/trasportati dal cedente, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto; ovvero
- sono stati spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto.

Nel primo caso, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il venditore certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e sia in possesso:

– di almeno 2 dei seguenti elementi di prova non contraddittori, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- 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; ovvero

– di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di seguito elencati, che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Nel secondo caso, invece, si presume che i beni siano spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

– di una dichiarazione scritta dall'acquirente, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, 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;
- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;

– di almeno 2 dei seguenti elementi di prova non contraddittori, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- 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; ovvero
- di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di seguito elencati, che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:
  - polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
  - documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

A prescindere dal soggetto che cura il trasporto o la spedizione, le Autorità fiscali possono confutare la presunzione.

### SCHEDA DI SINTESI

Il trasferimento “fisico” dei beni a destinazione dello Stato membro del cessionario è uno dei requisiti indispensabili per qualificare l’operazione come una cessione intracomunitaria, in quanto tale non imponibile ai fini Iva in Italia.



I mezzi probatori dell'avvenuto trasporto/spedizione della merce nello Stato membro di destinazione non sono univoci, ma vanno valutati, caso per caso, in base alla specifica operazione posta in essere.



Come regola generale, comunque, la prova dell'avvenuto trasferimento intracomunitario dei beni discende da un insieme di documenti da cui sia possibile ricavare, con sufficiente evidenza, che la merce è stata movimentata a destinazione del Paese membro del cessionario.



Le maggiori criticità si presentano con riguardo alle cessioni intracomunitarie “franco fabbrica”, dove il cedente ha difficoltà a reperire il documento del trasporto curato dal cessionario non residente, firmato per ricezione della merce nel Paese membro di destinazione. In assenza di tale mezzo di prova si considera utile la dichiarazione da parte del cessionario relativa alla ricezione della merce a destino.