Prova delle cessioni intracomunitarie

di Antonino & Attilio Romano

Pubblicato il 9 Luglio 2008

Per qualificare una determinata operazione come cessione intracomunitaria non imponibile ad IVA è necessario il rispetto di determinati requisiti. In particolare si richiede che l'operazione intercorra tra due operatori economici, che si tratti della cessione a titolo oneroso di un bene mobile materiale, che essa comporti l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene medesimo, e che il bene ceduto sia spedito o trasportato in altro Stato comunitario.

Con la **circolare 27 giugno 2008, numero 41, Assonime** esamina compiutamente il contenuto della risoluzione ministeriale n. 345/E del 28 novembre 2007, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni in ordine alla documentazione da esibire per la prova dell'effettuazione di cessioni intracomunitarie.

Introduzione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La parte iniziale del documento predisposto dall'Associazione tra le società italiana per azioni riepiloga il testo normativo concernete la possibilità di beneficiare del trattamento di non imponibilità ad IVA previsto per le cessioni intracomunitarie, codificato al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, previsto in attuazione dell'art. 28-quater della Sesta direttiva comunitaria).

Analogamente a quanto stabilito in materia di acquisti intracomunitari, infatti, la disposizione di legge richiede che

1. l'operazione intercorra tra due operatori economici,
2. si tratti della cessione a titolo oneroso di un bene mobile materiale,
3. l'operazione comporti l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene medesimo
4. il bene ceduto sia effettivamente trasportato o spedito – indipendentemente dal fatto che

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

il trasporto o la spedizione siano eseguiti dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto – in altro Stato comunitario.

Perché una determinata operazione possa qualificarsi cessione intracomunitaria, è necessario, inoltre, che i predetti requisiti ricorrano **congiuntamente**, con la conseguenza che il trattamento di non imponibilità, anche in mancanza di uno solo di essi, non può trovare applicazione.

Nella richiamata Sesta direttiva non è peraltro specificato, precisa Assonime, in che modo debba essere provato il rispetto dei requisiti predetti, essendo solo previsto al riguardo che spetta agli Stati membri determinare le condizioni per assicurare la corretta applicazione dell'esenzione dall'imposta e prevenire possibili abusi

Il legislatore italiano non si è avvalso di tale facoltà: di qui l'incertezza che può verificarsi in concreto in

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ordine alla determinazione degli elementi di prova delle cessioni intracomunitarie, specie con riferimento al presupposto dell'effettiva movimentazione del bene oggetto della cessione.

A tali incertezze ha provato a fornire una risposta l'Agenzia delle entrate chiamata ad esprimersi sull'argomento.

Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

Pertanto, sull'interessante questione interpretativa, che esplica anche effetti pratici per gli operatori, si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate che, in risposta ad un'istanza di interpello, con la risoluzione 28 novembre 2007, n. 345/E ha fornito indicazioni che possono assumere generale interesse.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In particolare, nella fattispecie prospettata, si chiedeva di conoscere se potesse costituire idonea prova dell'intervenuta cessione intracomunitaria l'esibizione della seguente documentazione dell'operazione:

- fattura di vendita del bene, non imponibile ad IVA ai sensi dell'art. 41 del decreto legge n. 331 del 1993, emessa nei confronti del cessionario comunitario,

- indicazione dell'operazione negli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate,

- documento di trasporto CMR, firmato dal vettore per presa in carico e dal destinatario per ricevuta,

- documentazione bancaria relativa all'avvenuto pagamento della merce.

Al riguardo l'Agenzia, concordando con la soluzione prospettata dal contribuente, ha ritenuto che la predetta documentazione potesse essere sufficiente a provare l'effettuazione di un'operazione qualificabile come cessione intracomunitaria, come tale non soggetta ad IVA.

Per quanto concerne in particolare la prova dell'avvenuto trasferimento fisico del bene in altro Stato membro, nella risoluzione si afferma che la sussistenza di tale requisito può essere provata tramite il documento di trasporto del bene, costituito nella specie dalla lettera di vettura internazionale CMR *(1*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

).

In sostanza, afferma la circolare Assonime n. 41/08, il richiamo alla lettera di vettura CMR quale documento probatorio ai fini in esame è da ritenersi comunque a carattere esemplificativo (nel testo della risoluzione in esame si legge che, per attestare l'uscita delle merci dal territorio dello Stato *può* costituire idonea prova l'esibizione del documento di trasporto), dettato presumibilmente dalla circostanza che proprio tale documento era stato utilizzato nella fattispecie esaminata dal contribuente istante, ben potendosi ritenere che possano costituire idonea prova della movimentazione del bene oggetto della cessione intracomunitaria anche altri documenti che attestino il trasporto in uno Stato dell'Unione europea diverso da quello di partenza, analogamente, del resto, a quanto ammesso in materia di prova dell'effettuazione di cessioni all'esportazione.

I documenti probatori della spedizione o del trasporto

Coerentemente con le premesse di fondo l'ultima parte del documento offerto da Assonime, si preoccupa di definire con più chiarezza i documenti probatori della spedizione o del trasporto.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In primo luogo è ricordato che con la circolare 11 dicembre 2002, n. 75/D**, la lettera di vettura** CMR è stata considerata espressamente dall'Agenzia delle dogane tra i documenti da valutarsi, a cura degli uffici doganali, ai fini della prova dell'effettiva uscita delle merci dal territorio doganale della comunità in mancanza del "visto uscire" sull'esemplare 3 del DAU, a conferma della cessione all'esportazione ex art. 8 del d.p.r. n. 633 del 1972, e la stessa valenza probatoria è stata inoltre attribuita ad "ogni altra documentazione, commerciale o fiscale, dalla quale si rilevino gli estremi della spedizione e l'arrivo a destino della merce".

In quest'ottica, per quanto concerne le cessioni intracomunitarie, la stessa finalità della CMR potrebbe essere assolta, ad esempio, dal **documento di trasporto (DDT)** di cui al d.p.r. 14 agosto 1996, n. 4728, utilizzato nel caso in cui per la cessione intracomunitaria sia emessa fattura differita ai sensi del comma 4 dell'art. 21 del d.p.r. n. 6339, all'uopo integrato con l'indicazione del luogo di consegna del bene *(2)*, oppure dalla bolla di accompagnamento, nei casi in cui ne sia ancora prevista l'emissione *(3)*.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Peraltro, interpreta Assonime, dal momento che dall'esemplare del documento di trasporto in possesso del cedente (sia esso lettera di vettura CMR, bolla di accompagnamento, oppure DDT usato con tale finalità) non risulta l'effettiva consegna del bene nel territorio di un diverso Stato membro, potrebbe essere opportuno, per evitare contestazioni, richiedere al vettore :

a)

o una attestazione dell'avvenuta consegna;

b)

oppure, nell'ipotesi di trasporto franco fabbrica, (nell'ambito del quale la responsabilità del trasporto in altro Stato comunitario ricade contrattualmente sul cessionario) al cessionario copia del documento di trasporto da lui sottoscritto all'arrivo a destino dei beni.

Ulteriori documenti utili ai fini in esame potrebbero essere le **lettere di credito**, **i certificati di assicurazione**, i **certificati di controllo**, la **certificazione sanitaria**, anch'essi espressamente richiamati dall'Amministrazione finanziaria nella già citata circolare n. 75/D del 2002 quale documentazione da cui si rilevano gli estremi della spedizione e l'arrivo a destino della merce.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In buona sostanza, anche in materia di cessioni intracomunitarie dovrebbe essere valido il principio secondo cui la spedizione o il trasporto del bene in altro Stato può essere provata dal fornitore tramite l'esibizione di una serie di documenti – sia commerciali che fiscali – tra loro coerenti, che comprovino l'effettività dell'operazione.

D'altronde, tale linea appare condivisa anche le altre amministrazioni che hanno affrontato il problema.

Per esempio, l'amministrazione francese, nel fornire istruzioni in ordine ai mezzi di prova di cui il cedente può avvalersi al fine di dimostrare l'effettiva spedizione o trasporto dei beni ceduti dalla Francia in altro Stato membro, ha precisato che tale prova è fornita dall'insieme delle indicazioni risultanti dai documenti commerciali ordinariamente emessi per la vendita, quali i documenti di trasporto (fra i quali, ad esempio, la lettera di vettura CMR), la fattura del trasportatore, il contratto di assicurazione commerciale relativo al trasporto delle merci, il contratto concluso con l'acquirente, il buono d'ordine recante l'indicazione dei beni da spedire o trasportare in altro Stato membro, la bolla di consegna, la conferma scritta da parte dell'acquirente del ricevimento di beni provenienti da altro Stato comunitario, la copia della fattura di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

vendita.

E tale elencazione, come espressamente specificato dalla stessa amministrazione francofona, non ha carattere esaustivo, atteso che il valore complessivo dei documenti, ai fini in esame, deve essere valutato in concreto in relazione ad ogni singola fattispecie.

Antonino Romano

2 Luglio 2008

NOTE

(1)

La lettera di vettura CMR (Convention Merchandises Routierès) è un documento di viaggio non rappresentativo della merce, disciplinato dalla “Convenzione relativa al trasporto internazionale di merci su strada”, del 19 maggio 1956, resa esecutiva in Italia con la legge 6 dicembre 1960, n. 1621. L’anzidetta Convenzione è stata poi modificata con protocollo del 5 luglio 1978, reso esecutivo in Italia con la legge 27 aprile 1982, n. 242. L’emissione della CMR in caso di trasporto internazionale non è comunque obbligatoria (v, anche, al riguardo, l’art. 4 della Convenzione, secondo cui la mancanza, l’irregolarità o la perdita della lettera di vettura non pregiudica l’esistenza né la validità del contratto di trasporto).

(2)

Per l’utilizzo del DDT integrato con l’indicazione della destinazione estera dei beni ai fini della prova dell’avvenuta esportazione si veda la già citata circolare 13 febbraio 1997, n. 35/E dell’Agenzia delle Entrate.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

(3) L'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento sussiste ancora, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del d.p.r. n. 472 del 1996, per le cessioni di tabacchi, di fiammiferi, dei prodotti soggetti ad accisa ed alle imposte di consumo o al regime di vigilanza fiscale di cui agli articoli 21, 27, e 62 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D