

Ai clienti in indirizzo

**Circolare n. 1 del 11/01/2016**

## LA PROVA DELLE CESSIONI INTRAUE: LE OPERAZIONI “FRANCO FABBRICA” ED I RECENTI CHIARIMENTI DELL’AGENZIA

Come noto, ai sensi dell’art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93, le **cessioni di beni** effettuate da operatori italiani nei confronti di operatori comunitari sono considerate **operazioni non imponibili IVA** in quanto alle stesse è applicabile il regime di tassazione nello Stato UE di **destinazione** dei beni oggetto dell’operazione.

Per poter “beneficiare” della non imponibilità IVA è necessario che:

- il cedente e l’acquirente siano presenti nell’elenco VIES;
- il cedente sia in possesso di **adeguate prove documentali** in grado di attestare che i beni oggetto della cessione siano stati effettivamente trasferiti in un altro Stato UE.

### PROVA DELLA CESSIONE INTRAUE

#### RISOLUZIONE AGENZIA ENTRATE 28.11.2007, N. 345/E

Nella Risoluzione 28.11.2007, n. 345/E, l’Agenzia richiamando la giurisprudenza comunitaria (sentenza Corte di Giustizia UE, 27.9.2007, causa C-146/05) ha evidenziato che:

*“spetta agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi di prova idonei che il contribuente è tenuto a fornire per dimostrare l’effettività delle cessioni intracomunitarie e, in particolare, l’invio dei beni ad un soggetto identificato ai fini IVA in altro Stato membro”.*

Tale discrezionalità è limitata soltanto al rispetto dei principi generali comunitari relativi alla neutralità dell’imposta, alla certezza del diritto e alla proporzionalità delle misure adottate.

Nella citata Risoluzione n. 345/E, l’Agenzia, dopo aver sottolineato che l’invio dei beni in un altro Stato UE è “elemento costitutivo” della cessione intraUE, “in assenza del quale non può considerarsi legittima l’emissione di una fattura senza applicazione dell’imposta” ha specificato che l’operatore italiano con riferimento alla cessione in esame è tenuto a conservare:

**quale documentazione fiscale**

- la **fattura** emessa ex art. 41, DL n. 331/93 (si rammenta che l’art. 21, DPR n. 633/72 richiede di riportare in fattura anche il numero di identificazione attribuito all’operatore comunitario nel proprio Stato);

**STUDIO INTRA S.R.L.**

Sede Legale e Uff. Operativi: Viale Solferino, 11 - 43123 PARMA (PR)

Tel. 0521/970489 – email [info@studiointra.eu](mailto:info@studiointra.eu) – [www.studiointra.eu](http://www.studiointra.eu) - P. Iva 02552140341 - cap. soc. 10.000,00 € -

Reg. Imp. Parma Nr. 02552140341

<b>quale documentazione non fiscale</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• il <b>documento di trasporto internazionale</b> “CMR” firmato:<ul style="list-style-type: none"><li>- dal <b>vettore</b> per presa in carico dei beni;</li><li>- dal <b>destinatario</b> per ricevuta;</li></ul></li><li>• la <b>rimessa bancaria dell’acquirente</b> relativa al pagamento dei beni.</li></ul>
-----------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La suddetta documentazione va **conservata a cura dell’operatore italiano (cedente) entro i limiti temporali** previsti, per l’attività di accertamento ai fini IVA, dall’art. 57, DPR n. 633/72 e quindi:

- **fino al 31.12 del quinto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale relativa alle operazioni effettuate;
- in caso di omessa dichiarazione annuale, **fino al 31.12 del settimo anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Nella Risoluzione n. 345/E in esame, l’Agenzia rammenta infine che anche le scritture contabili, le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti nonché la copia delle fatture, lettere e telegrammi spediti, effettuati e conservati per ciascun affare in osservanza degli obblighi previsti dall’art. 2214 C.c., **possono concorrere alla dimostrazione** della corretta effettuazione dell’operazione intraUE.

#### **RISOLUZIONE AGENZIA ENTRATE 15.12.2008, N. 477/E**

Nella Risoluzione 15.12.2008, n. 477/E, l’Agenzia ha affrontato una specifica fattispecie riguardante la cessione di beni intraUE “**franco fabbrica**”.

L’operazione è caratterizzata dal fatto che **la consegna dei beni** oggetto della cessione è effettuata, al vettore incaricato dall’acquirente comunitario, **presso la sede** (magazzino) **dell’operatore italiano**.

Nella citata Risoluzione n. 477/E l’Agenzia rammenta innanzitutto che la Corte di Giustizia UE nella sentenza 27.9.2007, causa C-409/04 ha affermato che:

*“l’esonazione della cessione intracomunitaria diventa applicabile solo quando il **potere di disporre del bene come proprietario** è stato trasmesso all’acquirente e quando il fornitore prova che tale bene è stato **spedito o trasportato in altro Stato membro** e che, in seguito a tale spedizione e trasporto, esso ha **lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione**”.*

Con riferimento alla fattispecie sopra esposta l’Agenzia precisa che la prova dell’effettivo invio dei beni all’acquirente comunitario può essere fornita oltre che con l’esibizione del **documento di trasporto internazionale** (come precisato nella citata Risoluzione n. 345/E) anche “con **qualsiasi altro documento** idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro”.

#### **SENTENZA CTP FIRENZE 15.5.2007, N. 74/20/2007**

Relativamente alla cessione di un’autovettura ad una società tedesca, per la quale il cedente italiano aveva emesso la fattura non imponibile ex art. 41, DL n. 331/93, risultata concessa in locazione ad una ditta italiana, la CTP di Firenze, nella sentenza 15.5.2007, n. 74/20/2007, ha affermato la necessità che:

### **STUDIO INTRA S.R.L.**

*Sede Legale e Uff. Operativi: Viale Solferino, 11 - 43123 PARMA (PR)*

*Tel. 0521/970489 – email [info@studiointra.eu](mailto:info@studiointra.eu) – [www.studiointra.eu](http://www.studiointra.eu) - P. Iva 02552140341 - cap. soc. 10.000,00 € -*

*Reg. Imp. Parma Nr. 02552140341*

*“... i beni siano **effettivamente trasportati o spediti** e di ciò è necessario fornire prova adeguata che non può consistere nella semplice immatricolazione del veicolo, atto formale che da sé nulla prova circa l'effettuazione del trasporto dallo Stato di origine allo Stato estero. Prova certa dell'avvenuta movimentazione sarebbe sicuramente stata la lettera di vettura in modello conforme a quello previsto per i trasporti internazionali con garanzia di ricevimento da parte del destinatario o comunque documenti tali da contenere elementi di sicurezza ed oggettività”.*

## SENTENZA CORTE DI CASSAZIONE 27.7.2012, N. 13457

La Corte di Cassazione nella sentenza 27.7.2012, n. 13457, a commento del citato art. 41, comma 1, lett. a), ha affermato che:

*“dalla lettera della legge emerge senza possibilità di equivoci che l'elemento della **movimentazione fisica** dei beni oggetto di cessione nel territorio dello Stato membro del cessionario **deve costituire elemento strutturale della fattispecie normativa**, cosicché la sua **manca** impedisce il riconoscimento dello stesso carattere «intracomunitario» della operazione”.*

Secondo la Corte **spetta al cedente**, che emette la fattura non imponibile, l'onere di provare il trasferimento effettivo dei beni nello Stato UE poiché ai sensi dell'art. 2697, C.c. *“l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è a carico di chi invoca la deroga”.*

La mera **acquisizione del numero identificativo / partita IVA dell'operatore comunitario** e la sua indicazione nella fattura emessa non vale a sollevare il cedente dall'onere di provare l'*“introduzione dei beni ceduti nel territorio dello Stato membro di destinazione”* poiché *“la norma ... richiede espressamente, quale presupposto della non imponibilità, che i beni abbiano **fisicamente raggiunto il territorio di un altro Stato membro**”.*

Il suddetto principio trova conferma, come rammentato dalla stessa Corte di Cassazione, nel proprio consolidato orientamento giurisprudenziale (sentenze 3.5.2002, n. 6351; 26.5.2006, n. 12608; 13.2.2009, n. 123603 e 7.10.2011, n. 20575).

Nella sentenza n. 13457, in esame, la Corte evidenzia che è di particolare interesse individuare le modalità con le quali l'operatore italiano può fornire la prova dell'effettivo trasferimento dei beni ceduti nel territorio dello Stato UE di destinazione. In particolare, nel caso in cui il trasporto dei beni è a cura dell'acquirente (clausola “ex works” / “franco fabbrica”) in quanto il cedente, dal momento della consegna dei beni al vettore, non ha più la possibilità di controllare la fisica movimentazione dei beni stessi.

Sul punto i Giudici sintetizzano, innanzitutto, i principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria nella citata causa C-409/04:

*“non sarebbe contrario al diritto comunitario esigere che il fornitore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale (punto 65)”;*

*“le circostanze che il fornitore ha agito in buona fede, che ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che è esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori (punto 66)”.*

## STUDIO INTRA S.R.L.

Sede Legale e Uff. Operativi: Viale Solferino, 11 - 43123 PARMA (PR)

Tel. 0521/970489 – email [info@studiointra.eu](mailto:info@studiointra.eu) – [www.studiointra.eu](http://www.studiointra.eu) - P. Iva 02552140341 - cap. soc. 10.000,00 € -

Reg. Imp. Parma Nr. 02552140341

Ciò detto la Corte sottolinea che l'operatore italiano che pone in essere una cessione intraUE:

- **non è tenuto** “a svolgere attività investigative sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario”;
- **ha il dovere**, comunque, “di impiegare la **normale diligenza** richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e, quindi, di **verificare con la diligenza dell'operatore commerciale professionale le caratteristiche di affidabilità della controparte**”.

Come affermato nella citata giurisprudenza comunitaria (causa C-409/04):

“senza dubbio il fornitore è tenuto a fare **tutto ciò che è in suo potere** per garantire la **corretta esecuzione della cessione intracomunitaria**. ... Inoltre il venditore si deve **sincerare della serietà della propria controparte**. L'obiettivo di prevenire le frodi fiscali giustifica la definizione di requisiti severi relativamente a quest'obbligo. Spetta al giudice nazionale stabilire se il fornitore vi abbia ottemperato”.

Dopo aver evidenziato che **spetta al Giudice nazionale valutare**, con riguardo alle “specifiche caratteristiche di ciascuna vicenda”, se il cedente ha fatto tutto il possibile per garantire l'effettività della cessione intraUE la Corte richiama quanto contenuto nella sentenza 11.4.2011, n. 8132, in base alla quale:

“sul piano processuale ... il soggetto, sul quale grava l'onere di conoscere, in tanto si sottrae alla conseguenza dell'inadempimento del suo vincolo, in quanto dimostri almeno uno di questi due fatti:

- a) di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di **conoscibilità** dell'oggetto della conoscenza da acquisire;
- b) che, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata e nonostante la sua esplicazione volta ad adottare un comportamento cognitivo idoneo, egli **non è stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza** del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione. Si tratta di **accertamenti di fatto articolati e complessi**, che è **compito del giudice di merito effettuare valutando le prove fornite dal contribuente**”.

## **SENTENZA CORTE DI GIUSTIZIA UE 6.9.2012 , CAUSA C-273/11**

La Corte di Giustizia UE con la sentenza 6.9.2012, causa C-273/11 si è pronunciata in merito ad un contenzioso riguardante l'interpretazione dell'art. 138, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE “Obbligo, per il venditore, di dimostrare che il bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione”. La causa vedeva contrapposte una società ungherese con la relativa Amministrazione finanziaria in merito ad una cessione effettuata nei confronti di un operatore italiano.

In merito nella citata causa C-273/11 viene evidenziato che la società ungherese nell'effettuare la cessione di beni all'operatore italiano al fine di applicare la non imponibilità IVA correlata alla cessione intraUE ha verificato:

### **STUDIO INTRA S.R.L.**

Sede Legale e Uff. Operativi: Viale Solferino, 11 - 43123 PARMA (PR)

Tel. 0521/970489 – email [info@studiointra.eu](mailto:info@studiointra.eu) – [www.studiointra.eu](http://www.studiointra.eu) - P. Iva 02552140341 - cap. soc. 10.000,00 € -

Reg. Imp. Parma Nr. 02552140341

- il “numero di identificazione IVA attribuito all’acquirente dalle autorità italiane”;
- che “la merce venduta era stata prelevata mediante camion immatricolati all’estero”;
- che “sulle lettere di vettura CMR rispediti all’acquirente a partire dal suo indirizzo postale, ... era indicato che i beni erano stati trasportati in Italia”.

La Corte, ribadendo che spetta al Giudice sulla base delle circostanze di fatto valutare se il cedente ha posto in essere un atteggiamento “diligente” nel verificare l’effettività della cessione intraUE e quindi che effettivamente i beni ceduti siano giunti nel territorio dello Stato UE di destinazione, nel comunicato stampa 6.9.2012, n. 111/12, a commento della citata causa C-273/11, ha affermato che:

**“Qualora il venditore abbia adempiuto i suoi obblighi derivanti dal diritto nazionale e dalla prassi abituale in materia di prova, non può essere considerato debitore dell’IVA nello Stato membro di cessione laddove l’obbligo contrattuale di spedire o trasportare detti beni fuori da tale Stato membro non sia stato assolto dall’acquirente. Infatti, in una tale ipotesi, è l’acquirente che deve essere considerato debitore dell’IVA nello Stato membro di cessione.**

**Tuttavia, ... l’esenzione dell’IVA connessa a un’operazione intracomunitaria non può essere accordata al venditore se sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione rientrava in un’evasione posta in essere dall’acquirente e non ha adottato le misure cui poteva ragionevolmente ricorrere per evitare l’evasione medesima.**

**Infine, ... il beneficio del diritto all’esenzione dell’IVA non può essere negato ... per la sola ragione che il numero d’identificazione IVA italiano dell’acquirente è stato cancellato dal registro dei soggetti passivi con effetto retroattivo. Infatti, un’irregolarità relativa a detto registro, la cui gestione rientra nella competenza delle autorità nazionali, non può essere addebitata a un soggetto passivo che si sia fondato sui dati ivi figuranti”.**

#### ULTIMI CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 25.3.2013, n. 19/E ha fornito gli ultimi chiarimenti, di seguito analizzati.

Nella citata Risoluzione n. 19/E l’Agenzia rammenta, innanzitutto, che la cessione di beni intraUE con conseguente applicazione della non imponibilità IVA, ex art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93, si realizza quando l’operazione presenta i seguenti requisiti:

- è effettuata a titolo **oneroso**;
- comporta l’**acquisizione / trasferimento** del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- sia il cedente italiano che l’acquirente comunitario sono **operatori economici** (entrambi iscritti al VIES);
- vi è l’**effettiva movimentazione** dei beni dall’Italia ad un altro Stato 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 di **uno solo dei suddetti requisiti** la cessione va considerata **imponibile IVA**.

In merito l’Agenzia ribadisce altresì che:

- la Direttiva n. 2006/112/CE **non predetermina la forma e la tipologia della prova** relativa

#### STUDIO INTRA S.R.L.

Sede Legale e Uff. Operativi: Viale Solferino, 11 - 43123 PARMA (PR)

Tel. 0521/970489 – email [info@studiointra.eu](mailto:info@studiointra.eu) – [www.studiointra.eu](http://www.studiointra.eu) - P. Iva 02552140341 - cap. soc. 10.000,00 € -

Reg. Imp. Parma Nr. 02552140341

alla movimentazione dei beni oggetto di cessione in altro Stato UE. Le stesse vanno, infatti, **definite dai singoli Stati UE;**

- 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 C-409/04, punto 42)".*

Spetta al **cedente dimostrare la presenza dei requisiti richiesti** poiché *"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 fornisce** *"alcuna specifica previsione in merito ai documenti che il cedente deve conservare, ed eventualmente esibire in caso di controllo";*
- nella citata Risoluzione n. 345/E, è stato individuato, quale prova idonea a dimostrare la movimentazione nello Stato UE dei beni oggetto della cessione, il **documento di trasporto** evidenziando altresì l'obbligo in capo al cedente di conservare la relativa fattura, il mod. Intra, la documentazione contrattuale e bancaria dalla quale risulti "traccia" delle somme riscosse;
- nella citata Risoluzione n. 477/E, con specifico riferimento alle cessioni intraUE **"franco fabbrica"** è stato precisato che la prova della cessione *"potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro".*

## **ULTERIORI DOCUMENTI DI PROVA DEL TRASFERIMENTO**

Dopo aver evidenziato quanto sopra, *"alla luce dell'evoluzione della prassi commerciale"* l'Agenzia precisa che costituiscono mezzo di prova idonea a dimostrare l'uscita dei beni dal territorio nazionale, se conservati congiuntamente alla fattura, al mod. Intra, alla documentazione contrattuale e bancaria dalla quale risulti "traccia" delle somme riscosse, anche:

- il **CMR elettronico** *"firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario, e messo a disposizione in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore";*
- l'insieme dei **documenti che riportano le informazioni del CMR** cartaceo e le **firme dei soggetti coinvolti** (cedente, vettore ed acquirente) estrapolate dal **"sistema informatico del vettore"** in grado di provare che i beni oggetto di cessione hanno *"lasciato il territorio dello Stato ed ha[anno] altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro".*

Nel caso di specie il soggetto che effettua il trasporto dispone di un *"tracking number"* tramite il quale è possibile ricavare, in particolare, *"il DDT in formato pdf firmato dal trasportatore (senza la firma del ricevente e le caratteristiche di un documento elettronico), nonché il numero d'ordine della spedizione e lo stato della stessa".*

I predetti documenti, come evidenziato dall'Agenzia:

- essendo **documenti analogici** in quanto privi del *"riferimento temporale"* e della *"sottoscrizione elettronica"*, come precisato nella Risoluzione 15.6.2009, n. 158/E, devono essere **materializzati "su un supporto fisico"** per essere considerati **giuridicamente rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie;**
- possono essere **conservati** ai sensi dell'art. 4, DM 23.1.2009 e quindi, come precisato nella citata Risoluzione n. 158/E:

## **STUDIO INTRA S.R.L.**

*Sede Legale e Uff. Operativi: Viale Solferino, 11 - 43123 PARMA (PR)*

*Tel. 0521/970489 – email [info@studiointra.eu](mailto:info@studiointra.eu) – [www.studiointra.eu](http://www.studiointra.eu) - P. Iva 02552140341 - cap. soc. 10.000,00 € -*

*Reg. Imp. Parma Nr. 02552140341*

*“è necessaria la **memorizzazione della relativa immagine** direttamente su supporti ottici, eventualmente anche della relativa impronta, e ... l'apposizione, sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta così il corretto svolgimento del processo”.*

Il cedente nazionale deve **acquisire “senza indugio”** le prove sopra illustrate, considerate valide a dimostrare una cessione di beni intraUE, **“appena la prassi commerciale lo renda possibile”**. Come riconosciuto dalla Corte di Giustizia UE nella citata causa C-146/05, la prova dell'avvenuta cessione intraUE **“può essere prodotta anche in un momento successivo all'operazione”**.

Siamo a disposizione per qualsiasi chiarimento in merito agli argomenti trattati.

Cordiali saluti.

*STUDIO INTRA S.R.L.*

***STUDIO INTRA S.R.L.***

*Sede Legale e Uff. Operativi: Viale Solferino, 11 - 43123 PARMA (PR)*

*Tel. 0521/970489 – email [info@studiointra.eu](mailto:info@studiointra.eu) – [www.studiointra.eu](http://www.studiointra.eu) - P. Iva 02552140341 - cap. soc. 10.000,00 € -*

*Reg. Imp. Parma Nr. 02552140341*