

Il punto sulla prova delle cessioni intracomunitarie

01 Giugno 2013

Lucia Ripa

Abstract

L'articolo analizza il tema della prova della cessione intracomunitaria di beni ripercorrendo la normativa, la prassi e la giurisprudenza fino alla recente R.M. 19/E del 25.03.2013 per trovare una bussola per orientarsi nell'operatività.

1. La nozione di cessione ed acquisto intracomunitario di beni- articolo 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE (modifica la Direttiva 77/388/CE, cd. "Sesta direttiva")

Com'è noto, la normativa sull'IVA è prodotta a livello comunitario, con Direttive che vengono recepite nei singoli ordinamenti degli Stati membri.

Pietra miliare, in materia di IVA, è la Direttiva 77/388/CE (cd. "Sesta direttiva"), che è stata oggetto di successivi interventi di manutenzione nel corso degli anni.

Essa consente agli Stati membri di esentare da IVA:" le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori dal rispettivo territorio, ma nella Comunità dal venditore dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo ... (omissis) in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni".

In virtù di questa norma, negli scambi intracomunitari di beni l'IVA è dovuta nello Stato in cui il bene si consuma, non in quello in cui si produce.

Quali sono gli elementi costitutivi della cessione intracomunitaria, a cui è speculare l'acquisto comunitario?

- Il fornitore e l'acquirente devono essere soggetti passivi IVA (tralascio l'eccezione costituita dalle cessioni effettuate da enti non soggetti passivi);
- I beni devono essere ceduti a titolo oneroso;
- Il potere di disporre del bene deve passare dal cedente all'acquirente;
- Il bene dev'essere trasportato o spedito fuori dal territorio dello Stato del fornitore ed arrivare in uno Stato membro diverso.

Se sussistono tutti questi requisiti, il fornitore emette fattura non imponibile (la Direttiva utilizza l'aggettivo "esente") e l'IVA sarà assolta dall'acquirente nel proprio Paese.

2. La prova della natura intracomunitaria dell'operazione- l'articolo 22 della Direttiva 77/388/CE

L'articolo 22, n. 8 della Direttiva 77/388/CE non impone alcuna prova particolare, ma lascia agli Stati membri la facoltà di stabilire, nel rispetto del principio della parità di trattamento tra operazioni interne ed operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che ritengano necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi, a condizione che essi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio della frontiera.

3. La prova della natura comunitaria dell'operazione- il D.L. 331/93

L'articolo 41, 1° comma, lett. a) del D.L. 331/93, attuando la Direttiva UE, stabilisce: "Costituiscono cessioni non imponibili 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... (omissis)".

Anche la norma interna lascia alla buona fede ed al buon senso degli operatori come provare la cessione intracomunitaria.

E' evidente che, in caso di contestazione della natura comunitaria della cessione posta in essere, il fornitore dovrà provare al Fisco tali elementi ed è proprio qui che si addensano i problemi, in particolare se la vendita è "franco fabbrica" o simili.

Per comprendere meglio occorre fare una premessa sulle clausole di vendita.

Entrambi gli INCOTERMS di seguito illustrati possono essere utilizzati nella cessione intracomunitaria di beni, in quanto l'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE e l'articolo 41 del D.L. 331/93 prevedono che il bene possa essere spedito o trasportato dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto.

Franco destino.

La merce viene consegnata dal fornitore al domicilio del cliente; la proprietà passa al momento della consegna.

Se il trasporto avviene a cura del cedente non si pongono problemi di prova, perché egli conserverà la seguente documentazione: ordine, conferma d'ordine, fattura, CMR compilato dal proprio dipendente che trasporta la merce a destino e firmato dal cliente nella data di ricevimento della merce a destino, estremi del pagamento della fattura, Modello INTRASTAT della cessione comunitaria. Qualche difficoltà potrebbe, forse, sorgere se il trasportatore viene contattato dall'acquirente; tuttavia, quest'ultimo ha il contatto diretto con il trasportatore e può meglio controllare lo stato della spedizione e dei relativi documenti.

Franco fabbrica/franco stabilimento/franco magazzino.

In questa fattispecie la merce viene ritirata presso lo stabilimento/deposito/magazzino del fornitore dal cliente o da un terzo per suo conto. La proprietà passa al momento del ritiro della merce presso il cedente.

Con questa clausola, la posizione del cedente si complica, perché non ha più il controllo della situazione e deve fidarsi nella scrupolosità del trasportatore o del cliente ed è possibile che la copia del CMR non gli venga restituita con la firma del cliente o che vada smarrita.

4. La prassi

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato l'argomento in alcuni interventi di prassi.

La R.M. 345/E/2007, dopo aver ricordato che l'elemento costitutivo della cessione intracomunitaria è l'invio dei beni in un altro Stato membro dell'Unione Europea, ammette, quale prova di ciò, il Documento Di Trasporto, da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in un altro Stato comunitario.

Altri documenti, diversi rispetto a quelli fiscali, possono essere inseriti nel fascicolo della cessione, quali: documentazione bancaria attestante l'avvenuto pagamento della merce, documenti contrattuali ecc.

Anche questi ultimi, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, devono essere conservati dal fornitore italiano entro i limiti temporali dell'attività di accertamento, in quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 19, 3° comma, DPR 600/73 e 2214 del Codice Civile.

La R.M. 477/E/2008 affronta un caso di vendita "franco fabbrica" e rinvia alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE secondo cui: "l'esenzione 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".

Ai fini della prova dell'uscita dei beni la citazione del Documento Di Trasporto viene considerata a titolo

esemplificativo e non esaustivo; quindi, se il cedente nazionale vende “franco fabbrica”, la prova potrà essere fornita anche con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in un altro Stato membro.

In conclusione, l’Agenzia delle Entrate ammette quale prova del trasferimento fisico dei beni dall’Italia ad un altro Stato membro della UE il Documento Di Trasporto e qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in un altro Stato membro.

5. La giurisprudenza della Corte di giustizia UE

Nel corso degli anni il giudice comunitario si è pronunciato più volte e in riferimento a differenti aspetti della cessione comunitaria.

Si possono individuare alcuni principi affermati dai giudici comunitari:

- 1) Elemento costitutivo della cessione intracomunitaria è il movimento fisico dei beni dallo Stato membro di cessione a quello di destinazione;
- 2) I requisiti probatori che possono essere stabiliti dagli Stati membri non possono limitare la libera circolazione delle merci;
- 3) Se il cedente ha agito in buona fede e si dimostra estraneo alla frode IVA, può essere escluso dall’obbligo di assoggettare ad IVA la cessione inizialmente esentata;
- 4) La dichiarazione fiscale presentata dall’acquirente alle proprie autorità fiscali può costituire un indizio del trasferimento fisico dei beni fuori dallo Stato membro di cessione, una prova supplementare;
- 5) L’esenzione ad una cessione intracomunitaria va accordata in presenza dei requisiti sostanziali, anche se quelli formali difettano, salvo che tale mancanza impedisca l’appruamento dell’esistenza dei requisiti sostanziali;
- 6) L’onere della prova incombe sul soggetto che invoca l’esenzione e, in caso di vendita con clausola “franco fabbrica”, in mancanza della copia del CMR con la firma dell’acquirente, la prova può essere data con altri mezzi;
- 7) Nel caso di vendita sul territorio a soggetto passivo di altro Stato membro, che intenda vendere la merce ad un altro soggetto passivo di Stato membro diverso, entrambe le cessioni sono qualificate comunitarie se il potere di disporre al secondo cessionario passa al momento in cui il bene viene consegnato a destino;
- 8) La prova che l’acquirente sia un soggetto passivo non dipende dal numero d’identificazione, ma dal fatto che egli eserciti un’attività economica;
- 9) L’inesistenza del numero d’identificazione non può causare il disconoscimento dell’esenzione della cessione intracomunitaria se il cedente ha adottato tutte le misure necessarie per appurare tale circostanza e se, alternativamente, fornisca indicazioni idonee a provare che l’acquirente, in quel frangente, agiva quale soggetto passivo d’imposta.

Di seguito sintetizzo le sentenze che riguardano le cessioni INTRAUE.

Sentenza C- 409/04 (Teleos)

Ha sottolineato il parallelismo tra cessione intracomunitaria ed acquisto intracomunitario, i quali costituiscono un’unica e medesima operazione economica.

Condizione preliminare per l’applicazione del regime di esenzione/tassazione è il carattere intracomunitario di un’operazione: un movimento fisico di beni da uno Stato membro verso un altro (elemento costitutivo di un’operazione intracomunitaria, che la distingue da quella che avviene all’interno del Paese). E’ necessario, quindi, che la qualifica di una cessione o di un acquisto comunitario venga effettuata in base ad elementi oggettivi, quali l’esistenza di un movimento fisico dei beni di cui trattasi tra Stati membri.

Dato che i soggetti passivi non possono più basarsi su documenti rilasciati dalle autorità doganali, la prova di una cessione o di un acquisto intracomunitario dev'essere fornita con altri mezzi. I requisiti probatori stabiliti dagli Stati membri devono rispettare le libertà fondamentali istituite dal Trattato UE, quale, innanzitutto, la libera circolazione delle merci.

Eccezion fatta per i requisiti relativi allo status di soggetto passivo, al trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario ed allo spostamento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro, nessun altro requisito può essere imposto per qualificare un'operazione come cessione o acquisto intracomunitario.

La circostanza che il fornitore abbia agito in buona fede, abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa una sua partecipazione alla frode, costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori. La presentazione da parte dell'acquirente di una dichiarazione fiscale relativa all'acquisto intraUE può costituire un indizio del trasferimento effettivo dei beni fuori dallo Stato membro di cessione, una prova supplementare, ma non determinante.

Sentenza C-146/05 (Collèe KG)

Un provvedimento nazionale che subordini il diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti, eccede quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta.

Infatti, le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive, (perciò) l'esenzione da IVA va accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi, a meno che la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti.

Pertanto, il carattere comunitario di una cessione dev'essere riconosciuto nel caso di regolarizzazione successiva della contabilità, purchè siano soddisfatti i criteri oggettivi sui quali si basano le nozioni che definiscono queste operazioni.

Quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio di neutralità fiscale impone che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una simile regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura (Cfr. da C-78/02 a C-80/02). Le stesse regole si applicano anche nel caso di regolarizzazione della contabilità, al fine di ottenere l'esenzione di una cessione intraUE.

Causa C- 184/05 (Twoh International BV)

In caso di cessione “franco fabbrica” o “franco magazzino”, pur mancando la lettera di vettura o altra documentazione di trasporto del fornitore stesso, il fornitore può appurare se il cliente straniero trasporterà le merci verso un altro Stato membro. Se si tratta di cliente abituale gli viene fatto rilasciare dichiarazione scritta, sottoscritta da colui che riceve in consegna le merci, che dovrà indicare: il nome del cliente, e, qualora quest’ultimo non prenda personalmente in consegna le merci, il nome della persona che si incarica di farlo a suo nome, il numero di immatricolazione del veicolo con cui le merci saranno trasportate, nonché l’impegno del cliente a fornire qualsivoglia ulteriore informazione sulla destinazione delle merci su domanda delle autorità tributarie. Se, invece, si tratta di cliente occasionale e la transazione è pagata in contanti, laddove il fornitore disponga solo della fattura rilasciata al cliente straniero, non potendo giustificare il diritto all’applicazione dell’aliquota zero, dovrà addebitare all’acquirente l’IVA (olandese), che potrà essere detratta dall’acquirente quando trasporta le merci in un altro Stato membro mediante dichiarazione all’amministrazione finanziaria.

Occorre considerare il principio secondo cui l’onere della prova del diritto a fruire di una deroga o di una esenzione fiscale spetta a colui che chiede di fruire di un diritto siffatto nei limiti imposti dal diritto comunitario ed il sistema di scambi di informazioni tra le amministrazioni tributarie degli Stati membri non può sostituirsi alla prova del carattere intracomunitario di una cessione che incombe su un soggetto passivo.

Infine, va aggiunto che una dichiarazione relativa all’acquisto intracomunitario rilasciata dall’acquirente alle autorità tributarie dello Stato membro di destinazione non costituisce una prova determinante che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione.

Sentenza C-587/10 (VSTR)

Quando vi sono due cessioni intracomunitarie ed un unico trasporto, la qualifica come cessione intracomunitaria della prima dipende dalla questione se tale trasporto possa essere effettivamente imputato ad essa. Occorre una valutazione globale di tutte le circostanze particolari della fattispecie e, in particolare, della determinazione del momento in cui il potere di disporre come proprietario abbia avuto luogo prima che fosse effettuato il trasporto. In questo caso, quest’ultimo potrebbe essere imputato alla prima cessione in favore del primo acquirente.

Qualora il primo acquirente abbia ottenuto il diritto di disporre del bene come proprietario nel territorio dello Stato membro della prima cessione e intenda trasportare tale bene in un altro Stato membro, presentandosi con il suo numero di identificazione attribuito da quest’ultimo Stato, il trasporto intracomunitario dovrà essere imputato alla prima cessione, a condizione che il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario dopo aver lasciato lo Stato membro di cessione.

Il requisito posto dall’art. 28 quater, punto A), lett. a), 1° comma, 6° Dir., secondo cui l’acquirente dev’essere un soggetto passivo che agisce in quanto tale in un altro Stato membro non implica, di per sé, che l’acquirente debba operare attraverso un numero di identificazione IVA.

La prova che l’acquirente è un soggetto passivo non può dipendere in tutti i casi ed esclusivamente da detto numero, giacchè la definizione di soggetto passivo si riferisce unicamente a chiunque eserciti in modo indipendentemente ed in qualsiasi luogo un’attività economica, indipendentemente dallo scopo e dal risultato di detta attività, senza subordinare tale status al fatto che il soggetto possieda un numero di identificazione IVA. Si tratta di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all’esenzione dall’IVA, qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria.

La dichiarazione dell'acquirente relativa ad un acquisto comunitario non è una prova determinante dello status di soggetto passivo dell'acquirente e può, al massimo, costituire un indizio (Cfr. C-184/05).

PRINCIPIO: il diniego dell'esenzione ad un fornitore che non comunichi il numero d'identificazione dell'acquirente non può essere opposto unicamente per il fatto che ciò non sia avvenuto qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero di identificazione e fornisca, invece, indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce, in quanto tale, nell'ambito dell'operazione di cui trattasi (Conforme C-273/11).

6. La giurisprudenza interna

Sono poche le pronunce su questo argomento.

Corte di Cassazione.

La n. 3603 del 13.02.2009 ritiene che, al fine di assoggettare l'operazione economica al regime accordato dall'art. 41 D.L. 331/93 per gli scambi intracomunitari, il cedente non può limitarsi alla ricezione del numero identificativo del soggetto non residente, ma deve ragionevolmente accertarsi del permanere dell'effettiva attività del destinatario, anche in dipendenza dell'onere della prova dei presupposti per la deroga al regime impositivo ordinario. Laddove, infatti, il soggetto abbia cessato la propria attività lo scambio comunitario non deve ritenersi esistente. In questo caso, l'acquirente aveva cessato l'attività già dal primo Gennaio dell'anno in cui ha effettuato l'acquisto.

Confrontando questa pronuncia con la sentenza C-409/04 si può trovare un parallelismo nel comportamento che pare tenuto dal contribuente. Infatti, dal testo della sentenza della Cassazione sembra che il cedente abbia fatto affidamento "a cuor leggero" sul numero identificativo dell'acquirente. In questo caso non può invocare la propria buona fede, come anche la sentenza C-409/09 richiedeva, perché non ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per verificare se, effettivamente, l'acquirente fosse (ancora) soggetto passivo nello Stato membro di destinazione.

La n. 20575 del 7.10.2011 ritiene che una determinata operazione non può ritenersi intracomunitaria per il solo fatto che i beni ceduti siano destinati a soggetto straniero in possesso del codice di identificazione attribuitogli dallo Stato membro di appartenenza; l'elemento della movimentazione territoriale dei beni oggetto di cessione, da uno Stato membro a quello del soggetto finale (cessionario) deve essere considerato elemento strutturale della fattispecie normativa da cui non si potrebbe prescindere.

Si può ravvisare un "filo rosso" che lega le due pronunce: in quest'ultima viene approfondito il requisito imprescindibile della cessione intracomunitaria: il movimento fisico delle merci e che, perciò, non può essere sostituito dal solo possesso del codice identificativo dell'acquirente.

Corti di merito.

I giudici di merito hanno affrontato soprattutto il tema del trasferimento fisico dei beni che, soprattutto nel settore delle vendite intracomunitarie di automobili, era solo cartolare, generando una frode erariale. Solo una pronuncia riguarda l'atteggiamento di buona fede del cedente rispetto alla qualifica di soggetto passivo dell'acquirente e considera mero errore formale l'errore nell'individuazione del numero di identificazione dell'acquirente, in cui sia incorso, in buona fede, il cedente nazionale.

C.T.P. Treviso, sezione 3°, sent. 55 del 12.10.2005: per operare in regime di non imponibilità dell'IVA deve essere provato che il bene compravenduto sia materialmente trasferito da un Paese comunitario all'altro. Non può invocarsi la comune conoscenza di un fatto che riguarda la normativa estera e non può dedursi un fatto da tale norma.

Questa sentenza valutava una finta cessione intracomunitaria di un'autovettura, trasferita dall'Italia alla Germania solo sulla carta.

Idem, sez. II, sent. 90 del 24.10.2005: "La commissione ritiene che nessuna responsabilità può essere addebitata alla società contribuente per irregolarità e/o fatti di truffa o frode fiscale compiuti da sconosciuti "soggetti terzi" per mancata destinazione estera dei beni da essa venduti "franco fabbrica" alla cessionaria tedesca G. che ha organizzato e curato, per ordine, nome e conto proprio, il trasporto con "vettori terzi" sconosciuti o rimasti ali alla stessa cedente A". Anche questa sentenza valorizza la buona fede del cedente.

Idem, sez. II, sent. 2 del 3.0.01.2006 rigetta il ricorso perchè manca la prova della materialità del trasporto, cioè del trasferimento dell'autovettura in questione in Inghilterra ed il documento di avvenuta immatricolazione della stessa nel registro inglese.

C.T.P. Reggio Emilia, sez. I, sent. 360 del 13.06.2007: "La simulazione è comprovata dal fatto che la ricorrente non è stata in grado di dimostrare chi abbia materialmente ritirato presso di lei l'autovettura per trasportarla in Germania e per poi consegnarla alla locataria, né ha prodotto alcun documento che comprovi la materiale esibizione dell'autovettura alle competenti autorità tedesche per la sua immatricolazione e dunque il suo materiale trasferimento in Germania, condizione necessaria, questa del trasporto o spedizione dell'autovettura nuova in altro Stato membro dal cedente o dall'acquirente, affinché possa parlarsi di cessione intracomunitaria". Questa pronuncia riguarda un caso eclatante ed indifendibile di frode fiscale.

C.T.P. Milano, sez. XL, sent. 463 del 17.01.2008: "E' illegittimo l'avviso di accertamento attraverso il quale l'amministrazione finanziaria disconosce l'applicazione del regime di non applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 41 del D.L. 331/93 nei confronti del contribuente che, in buona fede, abbia errato nell'identificazione del numero di partita IVA del cessionario estero, con il quale sia provata la coeva collaborazione commerciale, in dipendenza dell'intervenuta modificazione da questi ignorata per causa al medesimo non imputabile. Peraltro, trattasi di mero errore formale insuscettibile di pregiudicare le ragioni dell'Erario né specificamente sanzionato dall'ordinamento tributario nazionale".

Questa sentenza è in totale sintonia con l'orientamento della Corte di giustizia UE.

7. Il caso considerato dalla R.M. 19/E/2013

La R.M. 19/E/2013, in risposta ad un'istanza di interpello, affronta il tema della prova della cessione intracomunitaria, nella particolare fattispecie della consegna della merce "franco fabbrica".

La società istante afferma che non sempre il CMR (ossia la lettera di vettura approvata dalla "Convenzione relativa al trasporto delle merci su strada" del 16.05.1956, resa esecutiva in Italia con la Legge 1621 del 1960) viene rilasciato dai trasportatori, che, a volte, lo emettono in formato elettronico, non firmato e la cui copia può essere estratta solo dal sistema informatico del trasportatore.

In altri casi l'informazione in merito al percorso della merce ed alla sua avvenuta consegna a destino è rilevabile solo dai sistemi informatici del trasportatore che, interfacciandosi con il sistema gestionale del cliente a ciò autorizzato, inviano in automatico le informazioni sullo stato del trasporto (in sostanza, il trasportatore fornisce delle credenziali al committente che può utilizzarle per accedere ai sistemi informatici del trasportatore e sapere dov'è la merce e se è arrivata a destino).

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver inquadrato il quesito dal punto di vista normativo ed analizzato le precedenti pronunce di prassi, ritiene prove ammissibili sia il CMR elettronico, equivalente a quello cartaceo e che contiene le medesime informazioni contenute in quello e le firme dei soggetti coinvolti, sia l'utilizzo di informazioni tratte dal sistema informatico del trasportatore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha, altresì, raggiunto quello di un altro Stato membro UE.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate sottolinea che i documenti indicati nel quesito non avendo le caratteristiche del documento informatico, in quanto privi di "riferimento temporale" e di "sottoscrizione elettronica", dovranno essere considerati come documenti analogici e, in base alla R.M. 158/E/2009, essere stampati o materializzati su supporto fisico e conservati in base al D.M. 23.01.2004.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate ammette che il CMR elettronico e le informazioni tratte dal sistema informatico possono costituire prova della cessione intracomunitaria di beni.

Questa risoluzione ministeriale è "l'ultima frontiera" in tema di prova delle cessioni intracomunitarie e dimostra la duttilità dell'Agenzia delle Entrate nell'adattarsi all'evoluzione della prassi commerciale.

8. Soluzioni a problemi pratici

L'analisi della normativa e l'exkursus della giurisprudenza e della prassi consentono di orientare il comportamento del contribuente sia nella scelta delle condizioni contrattuali e di pagamento della cessione intracomunitaria, nell'organizzazione della documentazione da conservare ed eventualmente richiedere al cedente, di quella che può documentare la propria buona fede nell'appuramento dei requisiti della cessione intracomunitaria a cui applicare il regime di non imponibilità e degli strumenti di "dissuasione" che sono applicati in casi opachi.

Vendite con clausola "franco destino".

E' consigliabile conservare: il carteggio contrattuale (scambi di fax, e-mail, ordini, conferme d'ordine), la fattura, la copia del CMR con la firma dell'acquirente comunitario, eventuale corrispondenza intercorsa con il trasportatore, documentazione attestante il pagamento, il modello INTRASTAT, il numero di identificazione dell'acquirente comunitario, con le ricerche fatte, copia della documentazione attestante la caratteristica di soggetto passivo (es. stampa del sito Internet, materiale pubblicitario ecc., articoli su riviste specializzate).

Vendita "franco magazzino"/"franco deposito"/ "franco stabilimento"

In questa fattispecie lo scrupolo nella raccolta di tutta la documentazione che dimostri il trasferimento fisico del bene supplisce alla mancanza di contatto diretto con il cliente finale.

E' opportuno conservare: il carteggio contrattuale (scambi di fax, e-mail, ordini, conferme d'ordine), la fattura, eventuale corrispondenza intercorsa con il trasportatore, documentazione attestante il pagamento, il modello INTRASTAT, il numero di identificazione dell'acquirente comunitario, con le ricerche fatte, copia della documentazione attestante la caratteristica di soggetto passivo (es. stampa del sito Internet, materiale pubblicitario ecc., articoli su riviste specializzate). Alla mancanza del CMR si può ovviare con la richiesta al trasportatore, inviata via fax o e-mail, della scansione della copia del CMR che rimane a loro. Se il CMR viene rilasciato in forma elettronica o se il trasportatore fornisce le credenziali per scaricare dai propri sistemi gestionali le informazioni in merito all'avvenuta spedizione, è importante stampare tale documentazione. Se la stampa del gestionale non è immediatamente intellegibile allegare foglio con legenda (o stampare la legenda, se esiste sul programma gestionale del trasportatore).

In questo tipo di cessione è importante anche la scelta delle condizioni di pagamento bancario: ad es., il pagamento anticipato dell'intero importo potrebbe essere considerato sintomatico di una frode, perché potrebbe ingenerare nei verificatori il sospetto che il pagamento "tutto subito" sia accompagnato da un disinteresse del cedente in merito alla sorte della merce. E' importante, quindi, farsi anticipare un acconto e farsi garantire il pagamento del saldo al momento dell'arrivo delle merci a destinazione. In questo caso,

la previsione di queste clausole fornisce una prova indiretta dell'avvenuta consegna del bene nello Stato membro di destinazione che, sommata a tutte le altre prove di tipo documentale, dimostra l'esistenza delle condizioni per la non imponibilità della cessione.

Vendita "franco fabbrica" con tre soggetti

Esempio

A (cedente italiano) vende a B (primo cessionario/secondo cedente francese) un bene e quest'ultimo, dopo averlo ritirato, lo consegna a C (secondo cessionario austriaco). A fronte di due cessioni comunitarie vi è un unico trasporto. L'IVA viene assolta da C; in questo caso, affinché entrambe le vendite siano non imponibili occorre che il passaggio della proprietà da B a C avvenga al momento della consegna sul territorio austriaco, altrimenti la vendita tra A e B si considera effettuata sul territorio italiano e soggetta ad IVA italiana.

In altre parole, lo spartiacque tra vendita interna e intracomunitaria è sempre tracciato dall'elemento oggettivo del trasferimento fisico unito al potere di disporre come proprietario: se il potere di disporre come proprietario è anticipato rispetto al trasferimento fisico delle merci dall'Italia all'Austria, la prima cessione è interna, mentre la seconda è intracomunitaria.

Anche in questo caso, l'aspetto probatorio è determinante, in quanto, oltre a tutto quanto elencato sopra, un ruolo fondamentale viene svolto dalle condizioni contrattuali che devono indicare chiaramente che il bene quando esce dall'Italia è ancora di proprietà di B.

Come comportarsi se l'acquirente è occasionale o non si è sicuri?

Può succedere frequentemente che tra cedente ed acquirente non ci si riesca ad intendere oppure che il cedente non riesca ad ottenere il numero di identificazione dell'acquirente comunitario. Ovviamente è improponibile "mandare a monte" l'affare.

In questo caso si addebita l'IVA al cliente, come se si trattasse di cessione interna e l'acquirente potrà chiederla a rimborso.

Come comportarsi con un cliente abituale che acquista "franco fabbrica"?

E' consigliabile predisporre un modulo che viene fatto firmare al cessionario o al suo trasportatore, che dovrà indicare: il nome del cliente, e, qualora quest'ultimo non prenda personalmente in consegna le merci, il nome della persona che si incarica di farlo a suo nome, il numero di immatricolazione del veicolo con cui le merci saranno trasportate, nonché l'impegno del cliente a fornire qualsivoglia ulteriore informazione sulla destinazione delle merci su domanda delle autorità tributarie. Questo, si ripete, oltre alla documentazione contrattuale e bancaria elencata sopra.

In alternativa si può prevedere che l'acquirente versi al cedente una somma corrispondente all'IVA a titolo di deposito cauzionale. Il cedente emette fattura non imponibile articolo 41 D.L. 331/93; se, dopo un congruo termine, l'acquirente gli fornisce la prova dell'arrivo a destinazione, ad es. inviandogli copia del CMR, la somma viene restituita. Se, invece, l'acquirente non è collaborativo, il cedente emetterà fattura integrativa assoggettando l'operazione ad IVA italiana.

Come mi difendo se i verificatori contestano?

a) Manca il numero identificativo/il numero rilasciato al momento della cessione è poi stato cancellato.

Come precisato dai giudici comunitari e da quelli nostrani, il numero identificativo è un elemento formale che indica la soggettività passiva dell'acquirente, che è ciò che qualifica la cessione intracomunitaria.

Poiché sul cedente incombe l'onere di provare l'esistenza dei requisiti della non imponibilità, esso sarà assolto con la dimostrazione di aver adottato tutte le misure possibili per la constatazione del numero d'identificazione (compresa, ad es., la richiesta scritta all'acquirente di informare il cedente dell'eventuale variazione del numero identificativo) e della esistenza della soggettività passiva (es. stampa del sito Internet, articoli di riviste specializzate ecc.). Conservando la documentazione di supporto in tal senso il

cedente la può validamente opporre al rilievo dei verificatori.

b) Vendita “franco fabbrica” in cui manca il CMR. Richiamando la prassi ministeriale illustrata sopra, occorre sostenere che la prova del movimento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro è fornita da una serie di altri documenti, sia contabili, che extracontabili (ad es. anche richieste di assistenza sul bene venduto).

c) Vendita con CMR elettronico o con informazioni scaricabili solo dal programma gestionale del trasportatore.

In base alla R.M. 19/2013 la stampa del CMR elettronico o delle indicazioni gestionali, opportunamente rese intelligibili, sostituisce il CMR, considerato solo un esempio di documento comprovante il movimento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro.

Abstract

L'articolo analizza il tema della prova della cessione intracomunitaria di beni ripercorrendo la normativa, la prassi e la giurisprudenza fino alla recente R.M. 19/E del 25.03.2013 per trovare una bussola per orientarsi nell'operatività.

1. La nozione di cessione ed acquisto intracomunitario di beni- articolo 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE (modifica la Direttiva 77/388/CE, cd. “Sesta direttiva”)

Com'è noto, la normativa sull'IVA è prodotta a livello comunitario, con Direttive che vengono recepite nei singoli ordinamenti degli Stati membri.

Pietra miliare, in materia di IVA, è la Direttiva 77/388/CE (cd. “Sesta direttiva”), che è stata oggetto di successivi interventi di manutenzione nel corso degli anni.

Essa consente agli Stati membri di esentare da IVA:” le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori dal rispettivo territorio, ma nella Comunità dal venditore dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo ... (omissis) in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni”.

In virtù di questa norma, negli scambi intracomunitari di beni l'IVA è dovuta nello Stato in cui il bene si consuma, non in quello in cui si produce.

Quali sono gli elementi costitutivi della cessione intracomunitaria, a cui è speculare l'acquisto comunitario?

- Il fornitore e l'acquirente devono essere soggetti passivi IVA (tralascio l'eccezione costituita dalle cessioni effettuate da enti non soggetti passivi);
- I beni devono essere ceduti a titolo oneroso;
- Il potere di disporre del bene deve passare dal cedente all'acquirente;
- Il bene dev'essere trasportato o spedito fuori dal territorio dello Stato del fornitore ed arrivare in uno Stato membro diverso.

Se sussistono tutti questi requisiti, il fornitore emette fattura non imponibile (la Direttiva utilizza l'aggettivo “esente”) e l'IVA sarà assolta dall'acquirente nel proprio Paese.

2. La prova della natura intracomunitaria dell'operazione- l'articolo 22 della Direttiva 77/388/CE

L'articolo 22, n. 8 della Direttiva 77/388/CE non impone alcuna prova particolare, ma lascia agli Stati membri la facoltà di stabilire, nel rispetto del principio della parità di trattamento tra operazioni interne ed operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che ritengano necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi, a condizione che essi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio della frontiera.

3. La prova della natura comunitaria dell'operazione- il D.L. 331/93

L'articolo 41, 1° comma, lett. a) del D.L. 331/93, attuando la Direttiva UE, stabilisce: “Costituiscono

cessioni non imponibili 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... (omissis)".

Anche la norma interna lascia alla buona fede ed al buon senso degli operatori come provare la cessione intracomunitaria.

E' evidente che, in caso di contestazione della natura comunitaria della cessione posta in essere, il fornitore dovrà provare al Fisco tali elementi ed è proprio qui che si addensano i problemi, in particolare se la vendita è "franco fabbrica" o simili.

Per comprendere meglio occorre fare una premessa sulle clausole di vendita.

Entrambi gli INCOTERMS di seguito illustrati possono essere utilizzati nella cessione intracomunitaria di beni, in quanto l'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE e l'articolo 41 del D.L. 331/93 prevedono che il bene possa essere spedito o trasportato dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto.

Franco destino.

La merce viene consegnata dal fornitore al domicilio del cliente; la proprietà passa al momento della consegna.

Se il trasporto avviene a cura del cedente non si pongono problemi di prova, perché egli conserverà la seguente documentazione: ordine, conferma d'ordine, fattura, CMR compilato dal proprio dipendente che trasporta la merce a destino e firmato dal cliente nella data di ricevimento della merce a destino, estremi del pagamento della fattura, Modello INTRASTAT della cessione comunitaria. Qualche difficoltà potrebbe, forse, sorgere se il trasportatore viene contattato dall'acquirente; tuttavia, quest'ultimo ha il contatto diretto con il trasportatore e può meglio controllare lo stato della spedizione e dei relativi documenti.

Franco fabbrica/franco stabilimento/franco magazzino.

In questa fattispecie la merce viene ritirata presso lo stabilimento/deposito/magazzino del fornitore dal cliente o da un terzo per suo conto. La proprietà passa al momento del ritiro della merce presso il cedente.

Con questa clausola, la posizione del cedente si complica, perché non ha più il controllo della situazione e deve fidarsi nella scrupolosità del trasportatore o del cliente ed è possibile che la copia del CMR non gli venga restituita con la firma del cliente o che vada smarrita.

4. La prassi

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato l'argomento in alcuni interventi di prassi.

La R.M. 345/E/2007, dopo aver ricordato che l'elemento costitutivo della cessione intracomunitaria è l'invio dei beni in un altro Stato membro dell'Unione Europea, ammette, quale prova di ciò, il Documento Di Trasporto, da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in un altro Stato comunitario.

Altri documenti, diversi rispetto a quelli fiscali, possono essere inseriti nel fascicolo della cessione, quali: documentazione bancaria attestante l'avvenuto pagamento della merce, documenti contrattuali ecc.

Anche questi ultimi, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, devono essere conservati dal fornitore italiano entro i limiti temporali dell'attività di accertamento, in quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 19, 3° comma, DPR 600/73 e 2214 del Codice Civile.

La R.M. 477/E/2008 affronta un caso di vendita "franco fabbrica" e rinvia alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE secondo cui: "l'esenzione 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".

Ai fini della prova dell'uscita dei beni la citazione del Documento Di Trasporto viene considerata a titolo esemplificativo e non esaustivo; quindi, se il cedente nazionale vende "franco fabbrica", la prova potrà essere fornita anche con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in un altro Stato membro.

In conclusione, l'Agenzia delle Entrate ammette quale prova del trasferimento fisico dei beni dall'Italia ad un altro Stato membro della UE il Documento Di Trasporto e qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in un altro Stato membro.

5. La giurisprudenza della Corte di giustizia UE

Nel corso degli anni il giudice comunitario si è pronunciato più volte e in riferimento a differenti aspetti della cessione comunitaria.

Si possono individuare alcuni principi affermati dai giudici comunitari:

- 1) Elemento costitutivo della cessione intracomunitaria è il movimento fisico dei beni dallo Stato membro di cessione a quello di destinazione;
- 2) I requisiti probatori che possono essere stabiliti dagli Stati membri non possono limitare la libera circolazione delle merci;
- 3) Se il cedente ha agito in buona fede e si dimostra estraneo alla frode IVA, può essere escluso dall'obbligo di assoggettare ad IVA la cessione inizialmente esentata;
- 4) La dichiarazione fiscale presentata dall'acquirente alle proprie autorità fiscali può costituire un indizio del trasferimento fisico dei beni fuori dallo Stato membro di cessione, una prova supplementare;
- 5) L'esenzione ad una cessione intracomunitaria va accordata in presenza dei requisiti sostanziali, anche se quelli formali difettano, salvo che tale mancanza impedisca l'appuramento dell'esistenza dei requisiti sostanziali;
- 6) L'onere della prova incombe sul soggetto che invoca l'esenzione e, in caso di vendita con clausola "franco fabbrica", in mancanza della copia del CMR con la firma dell'acquirente, la prova può essere data con altri mezzi;
- 7) Nel caso di vendita sul territorio a soggetto passivo di altro Stato membro, che intenda vendere la merce ad un altro soggetto passivo di Stato membro diverso, entrambe le cessioni sono qualificate comunitarie se il potere di disporre al secondo cessionario passa al momento in cui il bene viene consegnato a destino;
- 8) La prova che l'acquirente sia un soggetto passivo non dipende dal numero d'identificazione, ma dal fatto che egli eserciti un'attività economica;
- 9) L'inesistenza del numero d'identificazione non può causare il disconoscimento dell'esenzione della cessione intracomunitaria se il cedente ha adottato tutte le misure necessarie per appurare tale circostanza e se, alternativamente, fornisca indicazioni idonee a provare che l'acquirente, in quel frangente, agiva quale soggetto passivo d'imposta.

Di seguito sintetizzo le sentenze che riguardano le cessioni INTRAUE.

Sentenza C- 409/04 (Teleos)

Ha sottolineato il parallelismo tra cessione intracomunitaria ed acquisto intracomunitario, i quali costituiscono un'unica e medesima operazione economica.

Condizione preliminare per l'applicazione del regime di esenzione/tassazione è il carattere intracomunitario di un'operazione: un movimento fisico di beni da uno Stato membro verso un altro (elemento costitutivo di un'operazione intracomunitaria, che la distingue da quella che avviene all'interno del Paese). E' necessario, quindi, che la qualifica di una cessione o di un acquisto comunitario venga effettuata in base ad elementi oggettivi, quali l'esistenza di un movimento fisico dei beni di cui trattasi tra

Stati membri.

Dato che i soggetti passivi non possono più basarsi su documenti rilasciati dalle autorità doganali, la prova di una cessione o di un acquisto intracomunitario dev'essere fornita con altri mezzi. I requisiti probatori stabiliti dagli Stati membri devono rispettare le libertà fondamentali istituite dal Trattato UE, quale, innanzitutto, la libera circolazione delle merci.

Eccezione fatta per i requisiti relativi allo status di soggetto passivo, al trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario ed allo spostamento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro, nessun altro requisito può essere imposto per qualificare un'operazione come cessione o acquisto intracomunitario.

La circostanza che il fornitore abbia agito in buona fede, abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa una sua partecipazione alla frode, costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori. La presentazione da parte dell'acquirente di una dichiarazione fiscale relativa all'acquisto intraUE può costituire un indizio del trasferimento effettivo dei beni fuori dallo Stato membro di cessione, una prova supplementare, ma non determinante.

Sentenza C-146/05 (Collèe KG)

Un provvedimento nazionale che subordini il diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti, eccede quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta.

Infatti, le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive, (perciò) l'esenzione da IVA va accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi, a meno che la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti.

Pertanto, il carattere comunitario di una cessione dev'essere riconosciuto nel caso di regolarizzazione successiva della contabilità, purchè siano soddisfatti i criteri oggettivi sui quali si basano le nozioni che definiscono queste operazioni.

Quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio di neutralità fiscale impone che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una simile regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura (Cfr. da C-78/02 a C-80/02). Le stesse regole si applicano anche nel caso di regolarizzazione della contabilità, al fine di ottenere l'esenzione di una cessione intraUE.

Causa C- 184/05 (Twoh International BV)

In caso di cessione “franco fabbrica” o “franco magazzino”, pur mancando la lettera di vettura o altra documentazione di trasporto del fornitore stesso, il fornitore può appurare se il cliente straniero trasporterà le merci verso un altro Stato membro. Se si tratta di cliente abituale gli viene fatto rilasciare dichiarazione scritta, sottoscritta da colui che riceve in consegna le merci, che dovrà indicare: il nome del cliente, e, qualora quest’ultimo non prenda personalmente in consegna le merci, il nome della persona che si incarica di farlo a suo nome, il numero di immatricolazione del veicolo con cui le merci saranno trasportate, nonché l’impegno del cliente a fornire qualsivoglia ulteriore informazione sulla destinazione delle merci su domanda delle autorità tributarie. Se, invece, si tratta di cliente occasionale e la transazione è pagata in contanti, laddove il fornitore disponga solo della fattura rilasciata al cliente straniero, non potendo giustificare il diritto all’applicazione dell’aliquota zero, dovrà addebitare all’acquirente l’IVA (olandese), che potrà essere detratta dall’acquirente quando trasporta le merci in un altro Stato membro mediante dichiarazione all’amministrazione finanziaria.

Occorre considerare il principio secondo cui l’onere della prova del diritto a fruire di una deroga o di una esenzione fiscale spetta a colui che chiede di fruire di un diritto siffatto nei limiti imposti dal diritto comunitario ed il sistema di scambi di informazioni tra le amministrazioni tributarie degli Stati membri non può sostituirsi alla prova del carattere intracomunitario di una cessione che incombe su un soggetto passivo.

Infine, va aggiunto che una dichiarazione relativa all’acquisto intracomunitario rilasciata dall’acquirente alle autorità tributarie dello Stato membro di destinazione non costituisce una prova determinante che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione.

Sentenza C-587/10 (VSTR)

Quando vi sono due cessioni intracomunitarie ed un unico trasporto, la qualifica come cessione intracomunitaria della prima dipende dalla questione se tale trasporto possa essere effettivamente imputato ad essa. Occorre una valutazione globale di tutte le circostanze particolari della fattispecie e, in particolare, della determinazione del momento in cui il potere di disporre come proprietario abbia avuto luogo prima che fosse effettuato il trasporto. In questo caso, quest’ultimo potrebbe essere imputato alla prima cessione in favore del primo acquirente.

Qualora il primo acquirente abbia ottenuto il diritto di disporre del bene come proprietario nel territorio dello Stato membro della prima cessione e intenda trasportare tale bene in un altro Stato membro, presentandosi con il suo numero di identificazione attribuito da quest’ultimo Stato, il trasporto intracomunitario dovrà essere imputato alla prima cessione, a condizione che il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario dopo aver lasciato lo Stato membro di cessione.

Il requisito posto dall’art. 28 quater, punto A), lett. a), 1° comma, 6° Dir., secondo cui l’acquirente dev’essere un soggetto passivo che agisce in quanto tale in un altro Stato membro non implica, di per sé, che l’acquirente debba operare attraverso un numero di identificazione IVA.

La prova che l’acquirente è un soggetto passivo non può dipendere in tutti i casi ed esclusivamente da detto numero, giacchè la definizione di soggetto passivo si riferisce unicamente a chiunque eserciti in modo indipendentemente ed in qualsiasi luogo un’attività economica, indipendentemente dallo scopo e dal risultato di detta attività, senza subordinare tale status al fatto che il soggetto possieda un numero di identificazione IVA. Si tratta di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all’esenzione dall’IVA, qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria.

La dichiarazione dell'acquirente relativa ad un acquisto comunitario non è una prova determinante dello status di soggetto passivo dell'acquirente e può, al massimo, costituire un indizio (Cfr. C-184/05).

PRINCIPIO: il diniego dell'esenzione ad un fornitore che non comunichi il numero d'identificazione dell'acquirente non può essere opposto unicamente per il fatto che ciò non sia avvenuto qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero di identificazione e fornisca, invece, indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce, in quanto tale, nell'ambito dell'operazione di cui trattasi (Conforme C-273/11).

6. La giurisprudenza interna

Sono poche le pronunce su questo argomento.

Corte di Cassazione.

La n. 3603 del 13.02.2009 ritiene che, al fine di assoggettare l'operazione economica al regime accordato dall'art. 41 D.L. 331/93 per gli scambi intracomunitari, il cedente non può limitarsi alla ricezione del numero identificativo del soggetto non residente, ma deve ragionevolmente accertarsi del permanere dell'effettiva attività del destinatario, anche in dipendenza dell'onere della prova dei presupposti per la deroga al regime impositivo ordinario. Laddove, infatti, il soggetto abbia cessato la propria attività lo scambio comunitario non deve ritenersi esistente. In questo caso, l'acquirente aveva cessato l'attività già dal primo Gennaio dell'anno in cui ha effettuato l'acquisto.

Confrontando questa pronuncia con la sentenza C-409/04 si può trovare un parallelismo nel comportamento che pare tenuto dal contribuente. Infatti, dal testo della sentenza della Cassazione sembra che il cedente abbia fatto affidamento "a cuor leggero" sul numero identificativo dell'acquirente. In questo caso non può invocare la propria buona fede, come anche la sentenza C-409/09 richiedeva, perché non ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per verificare se, effettivamente, l'acquirente fosse (ancora) soggetto passivo nello Stato membro di destinazione.

La n. 20575 del 7.10.2011 ritiene che una determinata operazione non può ritenersi intracomunitaria per il solo fatto che i beni ceduti siano destinati a soggetto straniero in possesso del codice di identificazione attribuitogli dallo Stato membro di appartenenza; l'elemento della movimentazione territoriale dei beni oggetto di cessione, da uno Stato membro a quello del soggetto finale (cessionario) deve essere considerato elemento strutturale della fattispecie normativa da cui non si potrebbe prescindere.

Si può ravvisare un "filo rosso" che lega le due pronunce: in quest'ultima viene approfondito il requisito imprescindibile della cessione intracomunitaria: il movimento fisico delle merci e che, perciò, non può essere sostituito dal solo possesso del codice identificativo dell'acquirente.

Corti di merito.

I giudici di merito hanno affrontato soprattutto il tema del trasferimento fisico dei beni che, soprattutto nel settore delle vendite intracomunitarie di automobili, era solo cartolare, generando una frode erariale. Solo una pronuncia riguarda l'atteggiamento di buona fede del cedente rispetto alla qualifica di soggetto passivo dell'acquirente e considera mero errore formale l'errore nell'individuazione del numero di identificazione dell'acquirente, in cui sia incorso, in buona fede, il cedente nazionale.

C.T.P. Treviso, sezione 3°, sent. 55 del 12.10.2005: per operare in regime di non imponibilità dell'IVA deve essere provato che il bene compravenduto sia materialmente trasferito da un Paese comunitario all'altro. Non può invocarsi la comune conoscenza di un fatto che riguarda la normativa estera e non può dedursi un fatto da tale norma.

Questa sentenza valutava una finta cessione intracomunitaria di un'autovettura, trasferita dall'Italia alla Germania solo sulla carta.

Idem, sez. II, sent. 90 del 24.10.2005: "La commissione ritiene che nessuna responsabilità può essere addebitata alla società contribuente per irregolarità e/o fatti di truffa o frode fiscale compiuti da sconosciuti "soggetti terzi" per mancata destinazione estera dei beni da essa venduti "franco fabbrica" alla cessionaria tedesca G. che ha organizzato e curato, per ordine, nome e conto proprio, il trasporto con "vettori terzi" sconosciuti o rimasti ali alla stessa cedente A". Anche questa sentenza valorizza la buona fede del cedente.

Idem, sez. II, sent. 2 del 3.0.01.2006 rigetta il ricorso perchè manca la prova della materialità del trasporto, cioè del trasferimento dell'autovettura in questione in Inghilterra ed il documento di avvenuta immatricolazione della stessa nel registro inglese.

C.T.P. Reggio Emilia, sez. I, sent. 360 del 13.06.2007: "La simulazione è comprovata dal fatto che la ricorrente non è stata in grado di dimostrare chi abbia materialmente ritirato presso di lei l'autovettura per trasportarla in Germania e per poi consegnarla alla locataria, né ha prodotto alcun documento che comprovi la materiale esibizione dell'autovettura alle competenti autorità tedesche per la sua immatricolazione e dunque il suo materiale trasferimento in Germania, condizione necessaria, questa del trasporto o spedizione dell'autovettura nuova in altro Stato membro dal cedente o dall'acquirente, affinché possa parlarsi di cessione intracomunitaria". Questa pronuncia riguarda un caso eclatante ed indifendibile di frode fiscale.

C.T.P. Milano, sez. XL, sent. 463 del 17.01.2008: "E' illegittimo l'avviso di accertamento attraverso il quale l'amministrazione finanziaria disconosce l'applicazione del regime di non applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 41 del D.L. 331/93 nei confronti del contribuente che, in buona fede, abbia errato nell'identificazione del numero di partita IVA del cessionario estero, con il quale sia provata la coeva collaborazione commerciale, in dipendenza dell'intervenuta modificazione da questi ignorata per causa al medesimo non imputabile. Peraltro, trattasi di mero errore formale insuscettibile di pregiudicare le ragioni dell'Erario né specificamente sanzionato dall'ordinamento tributario nazionale".

Questa sentenza è in totale sintonia con l'orientamento della Corte di giustizia UE.

7. Il caso considerato dalla R.M. 19/E/2013

La R.M. 19/E/2013, in risposta ad un'istanza di interpello, affronta il tema della prova della cessione intracomunitaria, nella particolare fattispecie della consegna della merce "franco fabbrica".

La società istante afferma che non sempre il CMR (ossia la lettera di vettura approvata dalla "Convenzione relativa al trasporto delle merci su strada" del 16.05.1956, resa esecutiva in Italia con la Legge 1621 del 1960) viene rilasciato dai trasportatori, che, a volte, lo emettono in formato elettronico, non firmato e la cui copia può essere estratta solo dal sistema informatico del trasportatore.

In altri casi l'informazione in merito al percorso della merce ed alla sua avvenuta consegna a destino è rilevabile solo dai sistemi informatici del trasportatore che, interfacciandosi con il sistema gestionale del cliente a ciò autorizzato, inviano in automatico le informazioni sullo stato del trasporto (in sostanza, il trasportatore fornisce delle credenziali al committente che può utilizzarle per accedere ai sistemi informatici del trasportatore e sapere dov'è la merce e se è arrivata a destino).

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver inquadrato il quesito dal punto di vista normativo ed analizzato le precedenti pronunce di prassi, ritiene prove ammissibili sia il CMR elettronico, equivalente a quello cartaceo e che contiene le medesime informazioni contenute in quello e le firme dei soggetti coinvolti, sia l'utilizzo di informazioni tratte dal sistema informatico del trasportatore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha, altresì, raggiunto quello di un altro Stato membro UE.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate sottolinea che i documenti indicati nel quesito non avendo le caratteristiche del documento informatico, in quanto privi di "riferimento temporale" e di "sottoscrizione elettronica", dovranno essere considerati come documenti analogici e, in base alla R.M. 158/E/2009, essere stampati o materializzati su supporto fisico e conservati in base al D.M. 23.01.2004.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate ammette che il CMR elettronico e le informazioni tratte dal sistema informatico possono costituire prova della cessione intracomunitaria di beni.

Questa risoluzione ministeriale è "l'ultima frontiera" in tema di prova delle cessioni intracomunitarie e dimostra la duttilità dell'Agenzia delle Entrate nell'adattarsi all'evoluzione della prassi commerciale.

8. Soluzioni a problemi pratici

L'analisi della normativa e l'exkursus della giurisprudenza e della prassi consentono di orientare il comportamento del contribuente sia nella scelta delle condizioni contrattuali e di pagamento della cessione intracomunitaria, nell'organizzazione della documentazione da conservare ed eventualmente richiedere al cedente, di quella che può documentare la propria buona fede nell'appuramento dei requisiti della cessione intracomunitaria a cui applicare il regime di non imponibilità e degli strumenti di "dissuasione" che sono applicati in casi opachi.

Vendite con clausola "franco destino".

E' consigliabile conservare: il carteggio contrattuale (scambi di fax, e-mail, ordini, conferme d'ordine), la fattura, la copia del CMR con la firma dell'acquirente comunitario, eventuale corrispondenza intercorsa con il trasportatore, documentazione attestante il pagamento, il modello INTRASTAT, il numero di identificazione dell'acquirente comunitario, con le ricerche fatte, copia della documentazione attestante la caratteristica di soggetto passivo (es. stampa del sito Internet, materiale pubblicitario ecc., articoli su riviste specializzate).

Vendita "franco magazzino"/"franco deposito"/ "franco stabilimento"

In questa fattispecie lo scrupolo nella raccolta di tutta la documentazione che dimostri il trasferimento fisico del bene supplisce alla mancanza di contatto diretto con il cliente finale.

E' opportuno conservare: il carteggio contrattuale (scambi di fax, e-mail, ordini, conferme d'ordine), la fattura, eventuale corrispondenza intercorsa con il trasportatore, documentazione attestante il pagamento, il modello INTRASTAT, il numero di identificazione dell'acquirente comunitario, con le ricerche fatte, copia della documentazione attestante la caratteristica di soggetto passivo (es. stampa del sito Internet, materiale pubblicitario ecc., articoli su riviste specializzate). Alla mancanza del CMR si può ovviare con la richiesta al trasportatore, inviata via fax o e-mail, della scansione della copia del CMR che rimane a loro. Se il CMR viene rilasciato in forma elettronica o se il trasportatore fornisce le credenziali per scaricare dai propri sistemi gestionali le informazioni in merito all'avvenuta spedizione, è importante stampare tale documentazione. Se la stampa del gestionale non è immediatamente intellegibile allegare foglio con legenda (o stampare la legenda, se esiste sul programma gestionale del trasportatore).

In questo tipo di cessione è importante anche la scelta delle condizioni di pagamento bancario: ad es., il pagamento anticipato dell'intero importo potrebbe essere considerato sintomatico di una frode, perché potrebbe ingenerare nei verificatori il sospetto che il pagamento "tutto subito" sia accompagnato da un disinteresse del cedente in merito alla sorte della merce. E' importante, quindi, farsi anticipare un acconto e farsi garantire il pagamento del saldo al momento dell'arrivo delle merci a destinazione. In questo caso,

la previsione di queste clausole fornisce una prova indiretta dell'avvenuta consegna del bene nello Stato membro di destinazione che, sommata a tutte le altre prove di tipo documentale, dimostra l'esistenza delle condizioni per la non imponibilità della cessione.

Vendita "franco fabbrica" con tre soggetti

Esempio

A (cedente italiano) vende a B (primo cessionario/secondo cedente francese) un bene e quest'ultimo, dopo averlo ritirato, lo consegna a C (secondo cessionario austriaco). A fronte di due cessioni comunitarie vi è un unico trasporto. L'IVA viene assolta da C; in questo caso, affinché entrambe le vendite siano non imponibili occorre che il passaggio della proprietà da B a C avvenga al momento della consegna sul territorio austriaco, altrimenti la vendita tra A e B si considera effettuata sul territorio italiano e soggetta ad IVA italiana.

In altre parole, lo spartiacque tra vendita interna e intracomunitaria è sempre tracciato dall'elemento oggettivo del trasferimento fisico unito al potere di disporre come proprietario: se il potere di disporre come proprietario è anticipato rispetto al trasferimento fisico delle merci dall'Italia all'Austria, la prima cessione è interna, mentre la seconda è intracomunitaria.

Anche in questo caso, l'aspetto probatorio è determinante, in quanto, oltre a tutto quanto elencato sopra, un ruolo fondamentale viene svolto dalle condizioni contrattuali che devono indicare chiaramente che il bene quando esce dall'Italia è ancora di proprietà di B.

Come comportarsi se l'acquirente è occasionale o non si è sicuri?

Può succedere frequentemente che tra cedente ed acquirente non ci si riesca ad intendere oppure che il cedente non riesca ad ottenere il numero di identificazione dell'acquirente comunitario. Ovviamente è improponibile "mandare a monte" l'affare.

In questo caso si addebita l'IVA al cliente, come se si trattasse di cessione interna e l'acquirente potrà chiederla a rimborso.

Come comportarsi con un cliente abituale che acquista "franco fabbrica"?

E' consigliabile predisporre un modulo che viene fatto firmare al cessionario o al suo trasportatore, che dovrà indicare: il nome del cliente, e, qualora quest'ultimo non prenda personalmente in consegna le merci, il nome della persona che si incarica di farlo a suo nome, il numero di immatricolazione del veicolo con cui le merci saranno trasportate, nonché l'impegno del cliente a fornire qualsivoglia ulteriore informazione sulla destinazione delle merci su domanda delle autorità tributarie. Questo, si ripete, oltre alla documentazione contrattuale e bancaria elencata sopra.

In alternativa si può prevedere che l'acquirente versi al cedente una somma corrispondente all'IVA a titolo di deposito cauzionale. Il cedente emette fattura non imponibile articolo 41 D.L. 331/93; se, dopo un congruo termine, l'acquirente gli fornisce la prova dell'arrivo a destinazione, ad es. inviandogli copia del CMR, la somma viene restituita. Se, invece, l'acquirente non è collaborativo, il cedente emetterà fattura integrativa assoggettando l'operazione ad IVA italiana.

Come mi difendo se i verificatori contestano?

a) Manca il numero identificativo/il numero rilasciato al momento della cessione è poi stato cancellato.

Come precisato dai giudici comunitari e da quelli nostrani, il numero identificativo è un elemento formale che indica la soggettività passiva dell'acquirente, che è ciò che qualifica la cessione intracomunitaria.

Poiché sul cedente incombe l'onere di provare l'esistenza dei requisiti della non imponibilità, esso sarà assolto con la dimostrazione di aver adottato tutte le misure possibili per la constatazione del numero d'identificazione (compresa, ad es., la richiesta scritta all'acquirente di informare il cedente dell'eventuale variazione del numero identificativo) e della esistenza della soggettività passiva (es. stampa del sito Internet, articoli di riviste specializzate ecc.). Conservando la documentazione di supporto in tal senso il

cedente la può validamente opporre al rilievo dei verificatori.

b) Vendita "franco fabbrica" in cui manca il CMR. Richiamando la prassi ministeriale illustrata sopra, occorre sostenere che la prova del movimento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro è fornita da una serie di altri documenti, sia contabili, che extracontabili (ad es. anche richieste di assistenza sul bene venduto).

c) Vendita con CMR elettronico o con informazioni scaricabili solo dal programma gestionale del trasportatore.

In base alla R.M. 19/2013 la stampa del CMR elettronico o delle indicazioni gestionali, opportunamente rese intelleggibili, sostituisce il CMR, considerato solo un esempio di documento comprovante il movimento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro.

TAG: IVA, articoli aziende, articoli professionisti, Diritto comparato, diritto tributario

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.