

Fisco – Cessioni intraUe a prova libera. Il fornitore può dimostrare con ogni mezzo il trasferimento delle merci: dai bonifici alle dichiarazioni di acquirenti

Ricca da pag. 8

Norme e prassi che guidano la dimostrazione dell'avvenuto trasferimento di merci vendute

Dai bonifici agli elenchi: cessioni intraUe a prova libera

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

Cessioni intracomunitarie a prova libera: il fornitore nazionale che non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci vendute, può dimostrarne con ogni mezzo l'avvenuto trasferimento nel paese Ue di destinazione. Il principio è stato ribadito dalla Corte di cassazione nell'ordinanza n. 41532 del 27 dicembre 2021, che ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate e convalidato la sentenza della Ctr, secondo cui il contribuente aveva assolto l'onere probatorio dimostrando la consegna delle merci vendute agli acquirenti intracomunitari, oltre che mediante il documento di trasporto e la compilazione dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie, ovvero mediante il bonifico bancario e la compilazione del predetto elenco, anche a mezzo di dichiarazioni rese dagli acquirenti stessi in ordine al ricevimento delle merci. La statuizione della Corte suprema rimane attuale anche dopo l'introduzione delle prove presuntive legali (si veda l'articolo nella pagina seguente), laddove non sia possibile soddisfare le necessarie condizioni, anche se, in tal caso, la valutazione dell'idoneità delle prove, in concreto, è rimessa all'apprezzamento del giudice. La stessa Corte, del resto, altrove ha ritenuto inidoneo il quadro probatorio avallato dalla recente ordinanza, affermando la necessità della lettera di vettura, sebbene non sia chiaro se, in quel caso, fosse stato il fornitore a occuparsi del trasporto (sentenza n. 9717/2018).

La direttiva e la giurispru-

denza Ue. Ai sensi dell'art. 131 della direttiva Iva, il trattamento di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie si applica «alle condizioni che gli stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione...e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso». In base a tale disposizione, alcuni paesi membri hanno disciplinato puntualmente taluni aspetti procedurali, in particolare le modalità con le quali il cedente deve provare di avere spedito o trasportato i beni in un altro stato membro. Al riguardo, la Corte di giustizia, nella sentenza 27 settembre 2007, C-409/04, dopo avere rilevato che presupposto essenziale affinché si realizzi una cessione intracomunitaria è il passaggio fisico dei beni tra due stati membri, ha osservato che spetta al fornitore farsi carico di dimostrare il trasferimento fisico dei beni; ha però aggiunto che qualora la merce sia stata venduta «franco fabbrica» e l'acquirente abbia consegnato al fornitore documenti probatori del trasporto verso l'altro stato membro rivelatisi poi falsi, la responsabilità per la mancata fuoriuscita dei beni non può ricadere sul fornitore che abbia operato in buona fede e con la dovuta diligenza. L'autorità fiscale, pertanto, non può contestare l'esenzione della cessione al fornitore che abbia agito in buona fede, adottando tutte le misure ragionevoli in suo potere e presentato prove della cessione intracomunitaria che siano poi risultate false.

Quanto all'idoneità delle prove, il fatto che l'acquirente abbia presentato, nel proprio stato membro, la dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario, può costituire una prova

supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello stato di cessione, ma non costituisce una prova determinante ai fini dell'esenzione della cessione intracomunitaria.

Con altra sentenza pronunciata nella stessa data nella causa C-184/05, la Corte ha inoltre dichiarato che le disposizioni sulla reciproca assistenza (regolamento n. 904/2010) non sono state adottate al fine di istituire un sistema che permetta agli stati membri di provare il carattere intracomunitario di una cessione di beni effettuata da un soggetto passivo che non sia in grado di fornire tale prova. Pertanto, qualora il fornitore non abbia adempiuto all'onere di acquisire e conservare la prova del trasporto dei beni nel paese membro di destinazione, non spetta alle autorità fiscali chiedere informazioni in merito a detto stato membro.

Con la sentenza 6 settembre 2012, causa C-273/11, la Corte ha poi fornito indicazioni in relazione al caso in cui neppure la normativa nazionale preveda disposizioni precise in ordine al soddisfacimento dell'onere probatorio in esame. In tal caso, spiega la Corte, gli obblighi del soggetto passivo devono essere determinati in funzione delle condizioni espressamente stabilite, per analoghe operazioni,



dal diritto nazionale e dalla prassi abituale, poiché il principio di certezza del diritto impone che i soggetti passivi abbiano conoscenza dei loro obblighi prima di concludere un'operazione. In una situazione in cui manifestamente non esiste alcuna prova che permetta di ritenere che i beni sono stati trasferiti al di fuori del territorio dello stato membro di cessione, obbligare il soggetto passivo a fornire una tale prova non garantisce la corretta e semplice applicazione delle esenzioni, ma lo pone in una situazione di incertezza circa la possibilità di applicare l'esenzione sulla cessione intracomunitaria.

Inoltre, qualora il cessionario acquisisca il potere di disporre dei beni come proprietario nello stato membro di cessione e provveda al trasporto di detti beni verso lo stato membro di destinazione, occorre tener conto del fatto che la prova che il venditore può produrre alle autorità tributarie dipende fondamentalmente dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente. Pertanto, qualora il venditore abbia adempiuto ai suoi obblighi relativi alla prova di una cessione intracomunitaria, laddove l'obbligo contrattuale di spedire o trasportare il bene interessato fuori dallo stato membro di cessione non sia stato assolto dall'acquirente, è quest'ultimo che dovrebbe essere considerato debitore dell'Iva in tale stato membro.

Nella fattispecie, la società cedente si era basata sul numero di identificazione Iva attribuito all'impresa acquirente italiana dal proprio stato membro, sul fatto che la merce venduta era stata prelevata mediante camion immatricolati all'estero, nonché sulle lettere di vettura Cmr rispettate dall'acquirente a partire dal suo indirizzo postale, nelle quali era indicato che i beni erano stati trasportati in Italia.

Premesso che spetta al giudice nazionale stabilire se la società abbia in tal modo soddisfatto con la dovuta diligenza gli obblighi in materia di prova, la Corte

ha concluso che qualora la cessione abbia comportato l'evasione dell'Iva da parte dell'acquirente e l'amministrazione non sia certa che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio di partenza, è giustificato subordinare a un requisito di buona fede il diritto del venditore all'esenzione, ossia alla circostanza che egli non sapeva e non avrebbe potuto sapere dell'evasione.

Lo stato membro potrà quindi negare l'esenzione al venditore, ma deve farsi carico di dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che quest'ultimo non ha adempiuto gli obblighi a esso incombenti o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato le misure cui poteva ragionevolmente ricorrere per evitare di parteciparvi.

La prassi nazionale. Nell'ordinamento italiano le modalità della prova delle cessioni intracomunitarie non sono definite a livello normativo, mentre esistono varie pronunce dell'amministrazione finanziaria.

Nella risoluzione n. 345/2007, rispondendo a un'istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate ha dichiarato che il cedente italiano deve conservare, oltre ai documenti fiscali tipici dell'operazione (fattura e modello Intrastat), i documenti relativi al trasporto e al pagamento. Per quanto concerne, in particolare, i documenti non fiscali, l'Agenzia ha osservato che l'invio dei beni in altro stato dell'Ue è elemento essenziale della cessione intracomunitaria, senza il quale non può considerarsi legittima l'emissione di una fattura senza applicazione dell'Iva. A tale fine, condividendo quanto rappresentato dall'interpellante, l'Agenzia ha riconosciuto idonea la prova costituita dal documento di trasporto (lettera di vettura Cmr) da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello stato per l'invio a un soggetto passivo d'imposta identificato in altro paese comunitario.

Con successiva risoluzione n.

477/2008, sollecitata da un quesito nel quale si faceva presente che nelle cessioni franco fabbrica il cedente nazionale si limita a consegnare i prodotti al vettore incaricato dal proprio cliente e molto difficilmente riesce a ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmato dal destinatario per ricevuta, menzionata nella precedente risoluzione, l'Agenzia ha precisato che qualora il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il predetto documento, la prova potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro stato membro.

Con risoluzione n. 19/2013, poi, l'Agenzia ha dichiarato che la lettera di vettura Cmr compilata in formato elettronico, avente il medesimo contenuto di quella cartacea, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale. Secondo l'Agenzia, inoltre, costituisce un mezzo di prova equivalente un insieme di documenti dal quale si possano ricavare le medesime informazioni presenti nella Cmr e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario), incluse le informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulti che la merce ha lasciato il territorio dello stato ed ha raggiunto il territorio di un altro stato membro.

Da ultimo, nella recente risposta a interpello n. 632/2020 l'Agenzia riassume le indicazioni fornite in materia, precisando tra l'altro che, nel caso in cui il trasporto non sia stato curato dal cedente e non sia, quindi, possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei e che la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro stato Ue deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo stato del cedente a quello dell'acquirente.

— © Riproduzione riservata — ■

La prova quando il cedente non cura il trasporto

Nei casi in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto merci e non sia in grado di esibire il documento di trasporto, la prova del trasferimento delle merci nell'altro stato membro può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro stato membro (Cassazione n. 41532/2021, risposta agenzia entrate n. 620/2020)

La prova dell'avvenuto trasferimento del bene nell'altro stato membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo stato del cedente a quello dell'acquirente (risposta Ae 620/2020)