

Analisi e commenti

Cessioni intracomunitarie - 2 lo scambio deve essere provato

9 Marzo 2022

È sempre il cedente a dover dimostrare la reale effettuazione della cessione all'interno dello spazio Ue, condizione necessaria per accedere allo speciale regime di non imponibilità ai fini Iva



Le cessioni comunitarie, abbiamo visto, sono regolate dall'articolo 41, comma 1, lettera a) del DL n. 331/1993, il quale stabilisce che sono tali *“a) 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”*.

La norma, quindi, prevede la sussistenza di quattro requisiti:

- la cessione deve essere a titolo oneroso
- sia il cedente che il cessionario devono essere operatori economici
- deve esserci il trasferimento del diritto di proprietà
- le merci devono essere trasportate nel territorio di un altro Stato comunitario, diverso da quello di partenza.

Prova dell'avvenuta effettuazione

L'articolo 41 non stabilisce i mezzi per provare la reale effettuazione della cessione comunitaria; infatti, per svariati anni a partire dall'introduzione del regime degli scambi intracomunitari, sia gli

operatori economici che il Fisco non avevano precise indicazioni.

A partire già da alcuni anni, però, l'Amministrazione ha iniziato a dare, attraverso la prassi, orientamenti più precisi. Sono, quindi, state fornite numerose indicazioni che costituiscono un'ottima guida per gli operatori economici.

In primo luogo, è da tenere presente che oggetto della cessione devono essere beni originari dell'Unione europea o beni che sono stati immessi in libera pratica (**risoluzione n. 127/1998**).

Per quanto riguarda la documentazione da presentare per giustificare l'avvenuta effettuazione della cessione e, di conseguenza, il regime di non imponibilità, sono state fornite molteplici indicazioni sia di tipo generale che specifico.

Bisogna fare riferimento - in particolare - alle **risoluzioni n. 345/2007, n. 477/2008, n. 19/2013 e n. 71/2014**.

Tale prassi ha chiarito che per provare l'effettuazione dell'operazione, per ogni cessione deve essere conservata la seguente documentazione:

- fattura di vendita
- elenco Intra nel quale è stata riportata la cessione
- documento di trasporto Cmr firmato dal trasportatore per presa in carico e dal destinatario per ricevuta. Tale documento può essere anche elettronico (**risoluzione 19/2013**)
- documentazione bancaria relativa all'operazione effettuata.

Inoltre, nel caso in cui la cessione sia effettuata "franco fabbrica" la prova può "essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro" (**risoluzione n. 477/2008**).

È quindi stato ritenuto valido, quale prova dell'avvenuta effettuazione, un insieme di documenti nei quali sono presenti gli stessi elementi contenuti nel Cmr, nonché i dati e le firme dei soggetti coinvolti nell'operazione, vale a dire cedente, vettore e cessionario (risoluzione n. 19/2013, risposte a interpellanti n. 100/2019, n. 117/2020, n. 632/2020 e n. 141/2021).

È da evidenziare che la procedura è applicabile in tutti i casi in cui il cedente, che è tenuto a giustificare il regime di non imponibilità, non sia stato in grado di ottenere il Cmr relativo all'operazione.

Un'ipotesi particolare è poi costituita dall'ipotesi di cessione di un'imbarcazione nella quale "in aggiunta alla documentazione sopra elencata e in sostituzione del documento di trasporto, occorre fornire anche una dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione [...] che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese" (risoluzione

n. 71/2014).

In ogni caso, la prova dell'effettuazione delle cessioni comunitarie ricade sempre sul cedente, il quale, nel caso di controllo dell'Amministrazione finanziaria, non potrà richiedere che questa si attivi presso le omologhe amministrazioni di altri Stati membri.

I rapporti tra la prassi e la giurisprudenza

Oltre alle indicazioni della prassi, particolarmente rilevanti risultano anche le pronunce giurisprudenziali, sia in ambito nazionale che comunitario, relative alla prova della cessione comunitaria.

È, comunque, da tenere presente che la prassi amministrativa e le pronunce giurisprudenziali sono sempre andate nella stessa direzione, nel senso che la prova dello scambio comunitario deve essere fornito dal cedente, il quale deve giustificare il regime di non imponibilità.

Oltre alla prassi amministrativa già evidenziata bisogna tenere conto, in maniera particolare, delle ordinanze della Corte di cassazione n. 25587/2021, n. 5761/2021 e n. 308/2021.

Per quanto concerne la giurisprudenza comunitaria, occorre fare riferimento alle sentenze della Corte di giustizia Ue 18 dicembre 2014 cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13, 6 settembre 2012 causa C-273/11, 18 novembre 2010 causa C-84/09, nonché alle sentenze del 27 settembre 2007 relative alle cause C-146/05, C-184/05 e C-409/04.

Le norme comunitarie

L'articolo 45-*bis* del regolamento Ue n. 282/2011 (introdotto dal regolamento Ue 2018/1912) prevede che la prova delle cessioni comunitarie possa essere fornita con una delle due seguenti modalità:

- **modalità 1**

il venditore attesta che i beni sono stati trasportati o spediti da egli stesso o da un terzo per suo conto, ed è in possesso di due degli elementi di prova di cui al paragrafo 3 lettera a), vale a dire: documento o Cmr firmato, polizza di carico, fattura di trasporto aereo, fattura emessa dallo spedizioniere. Tali documenti devono provenire da due parti indipendenti l'una dall'altra, nonché indipendenti dal venditore e dall'acquirente

oppure

il venditore è in possesso di uno degli elementi di prova di cui al paragrafo 3 lettera a) esposti sopra, nonché di uno degli elementi di cui al paragrafo 3 lettera b), vale a dire: polizza assicurativa relativa alla spedizione e al trasporto dei beni, documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o il trasporto dei beni, documenti ufficiali rilasciati da una

pubblica autorità, ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione dei beni. Anche in questo caso i documenti devono essere rilasciati da due soggetti indipendenti tra di loro, nonché indipendenti dal venditore e dall'acquirente

- **modalità 2**

il venditore è in possesso di una dichiarazione scritta dell'acquirente che attesta che i beni sono stati trasportati o spediti dal cliente o da un terzo per suo conto. Tale attestazione deve essere inviata al cedente entro dieci giorni dall'effettuazione della cessione e deve contenere: Stato membro di destinazione dei beni, data di rilascio, nome e indirizzo dell'acquirente, quantità e natura dei beni, data e luogo di arrivo dei beni. Nel caso di cessione di mezzi di trasporto, relativi dati identificativi. Inoltre il venditore è in possesso di due degli elementi di prova di cui al paragrafo 3 lettera a), vale a dire: documento o Cmr firmato, polizza di carico, fattura di trasporto aereo, fattura emessa dallo spedizioniere. Tali documenti devono provenire da due parti indipendenti l'una dall'altra, nonché indipendenti dal venditore e dall'acquirente

oppure

il venditore è in possesso di uno degli elementi di prova di cui al paragrafo 3 lettera a) esposti sopra, nonché di uno degli elementi previsti dal paragrafo 3 lettera b), vale a dire: polizza assicurativa relativa alla spedizione e al trasporto dei beni, documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o il trasporto dei beni, documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione dei beni. Anche in questo caso i documenti devono essere rilasciati da due soggetti indipendenti tra di loro, nonché indipendenti dal venditore e dall'acquirente.

È comunque da tenere presente che, al punto 5.3.5. delle note esplicative relative alle "*quick fixes 2020*", è stato evidenziato che se il cedente o l'acquirente effettuano il trasporto con propri mezzi, le presunzioni non si applicano.

Ciò in quanto non risulta soddisfatta la condizione dei due elementi di prova che devono essere forniti da due parti indipendenti l'una dell'altra, nonché indipendenti anche dal venditore e dall'acquirente.

Rapporti tra prassi amministrativa e norme comunitarie

Al punto 5.3.2. delle note esplicative "*quick fixes 2020*" è stato poi evidenziato che la prova dell'effettuazione della cessione può essere data sia secondo le indicazioni della prassi amministrativa sia in base a quanto previsto dalle norme comunitarie.

Chiarimenti in tal senso sono quindi stati forniti dalla prassi amministrativa, la quale ha evidenziato, in particolare, che il contribuente ha due livelli di tutela:

- un livello base dove, con i documenti previsti dalla prassi amministrativa, può richiedere il riconoscimento della cessione da parte dell'amministrazione finanziaria
- un livello rafforzato, per il quale il possesso dei documenti previsti dall'articolo 45-bis del regolamento n. 282/2011 costituisce una presunzione legale di effettuazione del trasporto in un altro Stato membro (cfr **risposta n. 632/2020**, **circolare n. 12/2020** e **risposte n. 141/2021** e n. **305/2020**).

continua

La **prima puntata** è stata pubblicata giovedì 3 marzo

di

Ciro D'Ardia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/cessioni-intracomunitarie-2-scambio-deve-essere-provato>