

Domenica 03/08/2014

Le prove da fornire nelle cessioni intracomunitarie

A cura di: Meli e Associati

Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a), del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi d'imposta.

In base a tale articolo, per la realizzazione di una cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione di fattura non imponibile Iva, devono sussistere i seguenti requisiti:

- onerosita' dell'operazione;
- acquisizione o trasferimento del diritto di proprieta' o di altro diritto reale sui beni;
- status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario;
- effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente; in mancanza anche di uno solo, la cessione sarà da considerare imponibile IVA secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633 del 1972.

La Direttiva 2006/112/CE non predetermina la forma e la tipologia della prova atta a dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato Membro, lasciando invece che siano gli Stati membri a definire ciò, nel momento in cui fissano le condizioni e i requisiti per l'applicazione del regime di non imponibilità, nel rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate (cfr. sentenze della Corte di Giustizia del 27 settembre 2007 in causa C-146/05, punti da 24 a 26 e in causa C-184/05, punti da 25 a 27).

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 in causa C- 409/04, punto 42). Spetta al fornitore dei beni dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti, in quanto 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 contiene alcuna specifica previsione in merito ai documenti che il cedente deve conservare, ed eventualmente esibire in caso di controllo, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in un altro Stato comunitario.

Alcuni chiarimenti sono stati forniti in proposito dalle risoluzioni n. 345/E del 28 novembre 2007 e n. 477/E del 15 dicembre 2008.

La risoluzione n. 345 del 2007 individua, quale prova idonea a dimostrare l'uscita delle merci dal territorio dello Stato, il documento di trasporto e sancisce inoltre l'obbligo per il cedente di conservare, oltre agli elenchi Intrastat e alle fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie effettuate e la copia di tutti gli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione ed al trasporto dei beni in un altro Stato membro.

La successiva risoluzione n. 477 del 2008, nell'affrontare lo specifico caso relativo alle cessioni franco fabbrica, nelle quali "il cedente nazionale si limita a consegnare i beni al vettore incaricato dal cliente e molto difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario per ricevuta", chiarisce che il riferimento al predetto documento, contenuto nella risoluzione n. 345 del 2007, è stato effettuato a titolo meramente esemplificativo.

Ne consegue che "nei casi in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il predetto documento di trasporto, la prova di cui sopra potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro".

L'Agenzia Entrate ha recentemente precisato (Risoluzione del 24/07/2014 n. 71) che nel caso di una società che vende una barca da diporto a un soggetto Iva UE, con trasferimento nel Paese di destinazione effettuato dallo stesso cessionario, in assenza del documento di trasporto ufficiale (CMR), per provare l'uscita del bene dal territorio dello Stato, dovrà essere fornita, tra l'altro, una dichiarazione resa dall'acquirente (accompagnata da idonea documentazione, ad esempio un contratto di ormeggio con il porto estero), che attesti l'avvenuto trasferimento fisico dell'imbarcazione.

Il cedente, inoltre, dovrà custodire ed esibire, in caso di controllo, anche i documenti ufficiali: la fattura, il documento bancario, il contratto di vendita, il passaggio di proprietà, l'atto da cui risulta la cancellazione dal registro italiano e quello che attesta l'avvenuta iscrizione nel registro francese, il modello Intrastat relativo alle operazioni intracomunitarie.

La sola procedura di dismissione della bandiera italiana con la cancellazione dell'imbarcazione dal registro italiano delle unità da diporto non è considerata sufficiente dall'Agenzia Entrate perché non dimostra che il mezzo abbia lasciato le acque territoriali italiane per dirigersi verso lo Stato membro dell'acquirente.