

RISOLUZIONE N. 19/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 25 marzo 2013

OGGETTO: Interpello ai sensi dell' art. 11 della legge n. 212 del 2000 - Chiarimenti in merito alla prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria in particolare in relazione alla clausola "franco fabbrica" di cui all'articolo 41 del DL n. 331/1993

Con l'interpello specificato in oggetto concernente l'interpretazione dell'articolo 41 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, convertito dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (nel prosieguo, anche "la Società" o "l'istante"), chiede di conoscere se i mezzi di prova utilizzati nell'ambito della propria attività commerciale possano ritenersi conformi agli oneri documentali gravanti sul contribuente in relazione alla prova del trasporto intracomunitario di beni, affinché l'operazione possa considerarsi cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993.

Più in particolare, la Società istante rappresenta che, nel corso della sua ordinaria operatività, effettua operazioni di cessioni di beni a clienti stabiliti all'interno della UE con trasporto degli stessi al di fuori dell'Italia, utilizzando diverse modalità di trasporto della merce avvalendosi altresì di differenti soggetti trasportatori.

La Società, ai fini della tenuta di una regolare contabilità, conserva tutta la documentazione contabile ed extra contabile necessaria a dimostrare la natura delle operazioni di cessione intracomunitaria effettuate.

A dimostrazione di ciò, la Società afferma di emettere correttamente le fatture di cessione intracomunitaria, di procedere alla loro registrazione sui registri IVA e di presentare regolarmente gli elenchi Intrastat, ecc.

Circa la modalità del trasporto dei beni venduti, questo può essere effettuato sia dalla Società stessa che dal cliente direttamente. Ne deriva pertanto che la cessione può quindi essere, sia “*franco destino*” che “*franco fabbrica*”.

In ogni caso all’atto della spedizione dei beni, la Società emette un documento di trasporto, normalmente firmato anche dal trasportatore per presa in carico.

Nel caso in cui il trasporto sia a cura della Società istante, questa riceve anche la fattura del trasportatore con l’indicazione dei trasporti effettuati.

Pertanto, la destinazione dei beni è indicata anche nell’ordine del cliente e/o nella conferma d'ordine.

Considerate le diverse modalità di trasporto, i diversi trasportatori e le diverse condizioni contrattuali, la documentazione a supporto del trasporto in altro paese europeo può variare da un caso all'altro e può, a seconda dei casi, includere o meno il documento denominato CMR.

Inoltre, l’istante riferisce che sempre più spesso, nella prassi commerciale, i trasportatori utilizzano sistemi elettronici per conservare i documenti di trasporto, fornendo al cliente documentazione in formato elettronico anziché cartaceo, con la conseguente impossibilità per il cliente di ottenere i documenti originali provvisti di firma, potendone fornire solamente copie estratte dal sistema informatico.

In altri casi, invece, l’informativa o la prova del percorso della merce e delle consegne a destino consiste nelle informazioni rilevabili sui sistemi informatici del trasportatore che, interfacciandosi col sistema gestionale del cliente a ciò

autorizzato, inviano in automatico le informazioni sullo stato del trasporto (presa in carico, consegna, ecc.).

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere la corretta interpretazione dell'art. 41 D.L. 331 del 1993 con riferimento alla documentazione idonea al fine di provare l'avvenuto trasporto dei beni in altro paese comunitario e, in particolare, con riferimento alla possibilità di produrre prove alternative al documento di trasporto cartaceo denominato CMR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante fa presente che la normativa comunitaria lascia ai singoli Stati membri la possibilità di indicare gli strumenti di prova della sussistenza di una cessione intracomunitaria; il legislatore italiano non ha dettato elementi precisi a riguardo, lasciando la possibilità di provare con ogni mezzo l'effettiva natura dell'operazione.

A tale riguardo, la società istante osserva che, attraverso le risoluzioni n. 345/E del 28/11/2007 e n. 477/E del 15/12/2008, l'Agenzia delle Entrate, pur ritenendo che la prova ideale dell'avvenuto trasporto in ambito comunitario sia costituita dal documento di trasporto CMR firmato per ricezione dal cliente, ammette, in mancanza dello stesso, ogni altro mezzo di prova alternativa.

Pertanto, l'istante ritiene che la prova del trasporto della merce in altro Stato comunitario possa essere data con modalità diverse dal CMR cartaceo.

In particolare, con documentazione integrativa spontanea, l'istante osserva che il CMR contiene i dati della spedizione e le firme dei soggetti coinvolti, cioè il cedente, il vettore e il cessionario. Di conseguenza, se i medesimi elementi possono essere rinvenuti tramite documenti separati, l'insieme degli stessi può essere considerato un mezzo di prova equipollente al CMR cartaceo firmato.

A tal fine l'istante ritiene valido mezzo di prova il CMR elettronico, firmato del cedente, dal vettore e dal destinatario, e messo a disposizione in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore. Peraltro, l'istante precisa che tale documento non presenta le caratteristiche dei documenti elettronici di cui al d.lgs. n. 52 del 2004, poiché privo di riferimento temporale e sottoscrizione elettronica.

Allo stesso modo, l'istante ritiene che anche le informazioni estratte dal sistema informatico del trasportatore possano costituire un mezzo di prova ammissibile.

A tale proposito, l'istante precisa che il soggetto che effettua la spedizione dispone di un "*tracking number*" tramite il quale si può ricavare:

- per le spedizioni in Europa, il DDT in formato pdf firmato dal trasportatore (senza la firma del ricevente e le caratteristiche di un documento elettronico), nonché il numero d'ordine della spedizione e lo stato della stessa;
- per le esportazioni, copia in formato pdf di un documento in cui sono esposti i dati rilevanti dell'operazione (numero di MNR, numero di volo, ecc.).

Infine, l'istante fornisce un elenco esemplificativo di documenti dal cui complesso si possono ricavare gli stessi elementi presenti nel CMR:

- DDT con presa in carico della merce da parte del trasportatore (firmato o meno per ricezione da parte del cliente);
- lettera del trasportatore che conferma di aver preso in carico la merce ed estratti dal registro dello stesso che dimostrano la consegna;
- ordine o contratto d'ordine del cliente;
- pagamento della merce da parte del cliente;
- attestazione del cliente che conferma l'avvenuta ricezione della merce.

A tale proposito, l'istante osserva che potrebbe mancare il DDT con la firma del cliente per ricezione, ma che tale lacuna potrebbe essere colmata da una dichiarazione del cliente medesimo che attesti l'avvenuta ricezione della merce.

Infine, l'istante richiama diverse sentenze della Corte di Giustizia (C-409/04; C-146/05; C-184/05; C-273/11 e C-587/10) dalle quali, a suo avviso, emerge il principio secondo cui il trattamento di esenzione delle cessioni intracomunitarie non può essere subordinato a meri elementi formali e che la prova dell'arrivo della merce a destinazione può essere data anche successivamente all'operazione senza particolari vincoli temporali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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: 1) onerosità dell'operazione; 2) acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni; 3) *status* di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario; 4) 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.

Come è noto, 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).

I giudici comunitari precisano, altresì, che 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).

E' invece di competenza degli Stati membri stabilire quali siano i mezzi di prova idonei a dimostrare l'effettiva sussistenza di una cessione comunitaria, nel rispetto dei principi di neutralità dell'imposta, certezza del diritto e proporzionalità delle misure adottate.

La legge italiana non contiene tuttavia 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 già richiamate 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”*.

Pertanto, alla luce dell'evoluzione della prassi commerciale, la scrivente ritiene che il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisca un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale.

Analogamente, si concorda con la tesi dell'istante secondo cui costituisce un mezzo di prova equivalente al CMR cartaceo, un insieme di documenti dal quale si

possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario).

Tra questi, risulta ammissibile anche l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro.

In proposito, tuttavia, occorre precisare quanto segue. I documenti in questione (CMR in formato elettronico ovvero informazioni tratte dal sistema informatico del vettore), come precisato dall'istante tramite documentazione integrativa spontanea, non hanno le caratteristiche tali per essere considerati documenti informatici, in quanto privi di "*riferimento temporale*" e di "*sottoscrizione elettronica*".

Tali documenti, pertanto, sono da qualificarsi, sotto il profilo giuridico, come documenti analogici. In proposito, la risoluzione n. 158/E del 2009 precisa che "*ciò comporta che un siffatto documento, carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine come un documento informatico, dovrà essere materializzato su un supporto fisico per essere considerato giuridicamente rilevante ai fini delle disposizioni tributarie*".

La successiva conservazione dei medesimi potrà avvenire nel rispetto delle prescrizioni dell'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004. A tale proposito, si rinvia a quanto precisato con la risoluzione n. 158 del 2009 citata secondo la quale "*è necessaria la memorizzazione della relativa immagine direttamente su supporti ottici, eventualmente anche della relativa impronta, e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta così il corretto svolgimento del processo*".

La citata risoluzione precisa inoltre che, per l'acquisizione dell'immagine, le disposizioni normative non prevedono delle specifiche modalità, pertanto la stessa

deve considerarsi libera. Tuttavia, è essenziale che ne venga garantita la leggibilità nel tempo e che l'immagine così acquisita rispecchi in maniera fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento. In ogni caso, il supporto fisico andrà conservato per essere esibito a richiesta degli organi accertatori, fino al completamento del processo di conservazione sostitutiva.

Si precisa inoltre che i predetti documenti - da cui si ribadisce deve risultare che vi è stata la c.d. movimentazione fisica della merce, che deve aver raggiunto un altro Stato membro - sono idonei a fornire prova della cessione intracomunitaria se conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle predette cessioni, alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e agli elenchi Intrastat (cfr. ris. n. 345 del 2007).

Per quanto riguarda più in particolare gli obblighi di conservazione ed esibizione delle prove, a seguito di eventuale richiesta di controllo dell'Amministrazione, si fa presente quanto segue.

La Corte di Giustizia, nella sentenza in causa C-146/05, ha chiarito che la prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria può essere prodotta anche in un momento successivo all'operazione. In tale causa la Corte ha giustificato la propria decisione poiché, successivamente all'esecuzione della cessione, erano emersi fatti non conosciuti al fornitore che avevano giustificato una rettifica delle sue scritture contabili (vedi sentenza citata, punti da 28 a 33).

Quanto precede, ovviamente, non esclude che il fornitore debba acquisire e conservare i mezzi di prova con l'ordinaria diligenza. L'Amministrazione può quindi esigere che il fornitore adotti tutte le misure necessarie per evitare di partecipare ad una frode fiscale (sentenza in causa C-409/04, punti 65-66).

Analogamente, si osserva che l'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, che disciplina la tenuta delle scritture contabili, richiama l'art. 2219 del codice civile, ove è stabilito il principio di "*ordinata contabilità*".

In conclusione, si ritiene che l'istante sia tenuto ad acquisire senza indugio le prove di cui sopra, ritenute valide a dimostrare una cessione intracomunitaria, appena la prassi commerciale lo renda possibile.

L'istante, inoltre, dovrà conservare e rendere disponibili i predetti documenti per l'Amministrazione Finanziaria per il periodo previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE