

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 28 marzo 2024, n. 8477

FATTI DI CAUSA

La CTP di Pescara accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla società di diritto tedesco AAA GmbH avverso l'avviso di accertamento con il quale, in relazione ad alcune operazioni di cessione intracomunitaria, era stata recuperata a tassazione l'IVA per l'anno 2011, annullandolo limitatamente alle operazioni per le quali erano stati prodotti i CMR e i DDT.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara rigettava l'appello proposto dalla società contribuente, rilevando, per quanto qui interessa, che:

- l'effettiva consegna dei beni nello Stato UE di destinazione doveva essere provata dal CMR o dal documento di trasporto, il cedente doveva conservare gli elenchi INTRASTAT, le fatture, la documentazione bancaria e quella attestante gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione e al trasporto dei beni in un altro Stato membro;
- in mancanza del CMR, è applicabile il principio affermato con riferimento alle cessioni extracomunitarie, secondo il quale la prova dell'esportazione non può essere fornita da documentazione di origine privata;
- la documentazione fornita dalla contribuente, in relazione alle operazioni per le quali il primo giudice non aveva annullato l'atto impositivo, non era sufficiente a provare che la merce avesse raggiunto lo Stato membro destinatario.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a tre motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, in relazione agli artt. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ. e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere la CTR ritenuto erroneamente applicabile alle transazioni intracomunitarie il diverso regime riguardante la prova della fuoriuscita delle merci dal territorio dello Stato, previsto per le cessioni all'esportazione dall'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, sebbene la disciplina delle cessioni intracomunitarie non prescrive alcuna modalità o adempimento specifico, in capo al cedente nazionale, per provare l'avvenuta consegna dei beni nello Stato membro di destinazione, soprattutto quando, come nel caso in esame, il trasporto a destinazione avviene a carico dei clienti finali stabiliti nell'UE, che ritirano la merce presso lo stabilimento del cedente (clausola ex works o "franco fabbrica"), sicchè la mancanza del CMR firmato non può pregiudicare la dimostrazione del trasporto intracomunitario, allorchè il cedente sia in grado di fornire documentazione probatoria equipollente, che non deve provenire necessariamente da una pubblica autorità; aggiunge che tale interpretazione è conforme a quanto dispone il nuovo art. 45-bis del Regolamento di Esecuzione n. 282 del 2011 (inserito dal Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912 UE), secondo il quale la cessione intracomunitaria con trasporto a cura del cessionario è presunta allorquando il cedente



sia in possesso di un documento che attesti la spedizione in altro Stato membro, unitamente a una dichiarazione scritta dell'acquirente, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente o di un terzo per conto dell'acquirente e identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; precisa che la CTR ha errato nel ritenere non idonea la prova costituita dalle dichiarazioni della cessionaria BMW AG (il Goods Receipt Acknowledgment o c.d. "GRA"), con le quali è stata confermata l'avvenuta consegna dei beni oggetto delle fatture ivi elencate, riferite al medesimo flusso di identiche operazioni, eseguite nel 2011.

2. Con il secondo motivo, denuncia la nullità della sentenza per mancanza di motivazione o motivazione apparente, contraddittorietà o illogicità manifesta, per violazione degli artt. 111 Cost., 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 132, comma 2, n. 4 cod. proc. civ., in relazione agli artt. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, riproponendo sotto altro profilo la stessa censura mossa con il primo motivo.

3. Con il terzo motivo sollecita, in via subordinata, il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'UE, ai sensi dell'art. 267 TFUE.

3.1 Il primo motivo è fondato.

3.2 La non imponibilità delle cessioni intracomunitarie di beni è prevista dall'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE, secondo il quale "Gli stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni".

3.3 In conformità all'articolo 138 cit., poi, l'articolo 41, comma 1, lettera a), del d.l. n. 331 del 1993, convertito con modificazioni dalla l. n. 427 del 1993, considera non imponibili ai fini IVA "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 d'imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni [...]".

3.4 La tassazione avviene, quindi, nello Stato membro di destinazione, secondo il principio per cui il gettito fiscale va trasferito tendenzialmente allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti.

3.5 Come è stato più volte ribadito da questa Corte (Cass. 3603/2009; Cass. 15871/2016; Cass n. 10355/2022), l'onere di provare l'esistenza dei presupposti della deroga al regime della territorialità IVA è a carico del contribuente, anche in ragione del principio generale secondo il quale l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto, che legittimano la deroga al normale regime impositivo, è sempre a carico di chi invoca detta deroga.

3.6 L'esenzione dall'IVA della cessione intracomunitaria di un bene diviene applicabile solo quando sono soddisfatte tre condizioni: il potere del fornitore di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e, in seguito a tale spedizione o trasporto, il medesimo bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (cfr. CGUE 9 ottobre 2014, Traum; CGUE, 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona; CGUE, 27 settembre 2007, Teleos).

3.7 Sempre con riferimento alle cessioni intracomunitarie, la Corte di giustizia ha precisato che gli obblighi spettanti a un soggetto passivo in materia di prova (segnatamente con riferimento al trasferimento della merce in altro Stato membro) devono essere determinati in funzione delle condizioni espressamente stabilite a tale



riguardo dal diritto nazionale e dalla prassi abituale prevista per analoghe operazioni (CGUE in causa C-273/11, cit., punto 38; CGUE in causa C-492/13, punto 30).

La Direttiva 2006/112/CE e il suo Regolamento di attuazione, infatti, non forniscono alcuna indicazione in ordine alle prove necessarie per dimostrare l'effettivo trasferimento della merce da uno Stato membro all'altro, rinviando sul punto ai singoli ordinamenti nazionali.

3.8 Neppure l'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, applicabile *ratione temporis*, indica quali siano i documenti necessari per dimostrare la cessione comunitaria, sicchè l'Amministrazione finanziaria è intervenuta diverse volte sull'argomento con le risoluzioni dell'Agenzia delle entrate, fra le quali vanno menzionate la n. 345 del 28 novembre 2007, la n. 477 del 15 dicembre 2008, la n. 19/E del 25 marzo 2013 e la n. 71 del 24 luglio 2014.

3.9 La risoluzione n. 345 del 2007 - dopo aver ricordato l'obbligo del contribuente di conservare le fatture e gli elenchi INTRASTAT - chiarisce che, ai fini della dimostrazione dell'invio dei beni in altro Stato dell'Unione Europea, può costituire prova idonea l'esibizione del 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 altro Paese comunitario; in detta risoluzione si precisa altresì che il contribuente deve conservare sia la documentazione bancaria, dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie effettuate, sia la copia degli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria e al trasporto dei beni in altro Stato membro.

3.10 La successiva risoluzione n. 477 del 2008 precisa che il riferimento contenuto nella risoluzione n. 345 del 2007 all'esibizione del documento di trasporto deve intendersi effettuato a titolo meramente esemplificativo e chiarisce 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 in questione potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.

3.11 La risoluzione n. 19/E del 2013 ha esteso la valenza probatoria del documento di trasporto cartaceo anche a quello elettronico.

3.12 La risoluzione n. 71 del 2014, infine, riguarda l'ipotesi di cessione di un'imbarcazione, con riferimento alla quale è stato stabilito che, quando non è 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 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.

3.13 Secondo le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, quindi, ai fini della dimostrazione dell'invio dei beni in altro Stato dell'Unione Europea, può costituire prova idonea l'esibizione del 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 altro Paese comunitario. Il contribuente deve conservare sia la documentazione bancaria, dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie effettuate, sia la copia degli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria e al trasporto dei beni in altro Stato membro.

3.14 La questione sulla prova dell'effettività del trasporto della merce tra due operatori UE è stata affrontata anche dalla giurisprudenza unionale e di legittimità, essendosi



affermato che, nel caso di cessione intracomunitaria, il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività del trasporto della merce nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario; in mancanza, deve emergere la sua buona fede, cioè che egli non sapesse o non avrebbe dovuto sapere che l'operazione effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e, ciò nonostante, non avesse adottato tutte le misure ragionevoli per evitare di parteciparvi (Cass. n. 29498 del 24/12/2020; Cass. n. 26062 del 30/12/2015; Cass. n. 4636 del 26/02/2014; CGUE 6 settembre 2012, in C-273/11, Mecsek/Gabona; CGUE 17 ottobre 2019, in C-653/18, Unitel).

3.15 A tal fine il contribuente deve dimostrare di avere adottato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, valutata secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass. n. 4045 del 12/02/2019), per cui, in caso di vendita con clausola «franco fabbrica», ad esempio, dovrà fornire la prova documentale rappresentativa della effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di «fatti secondari», da cui desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza, ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria (Cass. n. 26062 del 30/12/2015; Cass. n. 4045 del 12/02/2019).

3.16 Sempre in tema di onere probatorio che incombe sul cedente, si è precisato altresì che “il documento di accompagnamento della merce è surrogabile anche con un documento commerciale contenente le stesse informazioni e la sua terza copia (l'esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento, cosiddetta copia di ritorno per il cedente) è idonea a comprovare, ai fini del beneficio dell'esenzione IVA, l'effettività del trasferimento della merce in altro Stato membro” (Cass. n. 28831 del 08/11/2019).

3.17 Infine, è stato precisato 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 in questione potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro (Cass. n. 2327 del 2/02/2021 e Cass. n. 25587 del 21/09/2021).

3.18 La CTR non si è attenuta ai superiori principi di diritto, ritenendo che l'unico documento idoneo a comprovare la cessione fosse il CMR, sebbene si trattasse di vendite con clausola “franco fabbrica”, e ha applicato alla cessione intracomunitaria il regime di prova delle esportazioni, omettendo di valutare gli altri documenti offerti in produzione dalla ricorrente.

4. Gli altri motivi rimangono assorbiti.

5. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri. La sentenza va cassata, con riferimento al motivo accolto, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, per nuovo esame e anche per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata, con riferimento al motivo accolto, e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria



di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

