

**Risposta n. 146/2022**

**OGGETTO:** Articoli 41 e 50-bis D.L. 30 agosto 1993, n. 331. Prova del trasporto intracomunitario. Beni soggetti ad accisa.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La Alfa, che opera nel settore della produzione e commercializzazione di bevande alcoliche (prodotti soggetti ad accisa), effettua regolarmente cessioni intracomunitarie di beni a clienti stabiliti in altri Paesi membri. Per le cessioni di vino e di bevande alcoliche, sia in partenza che a destinazione, si avvale di depositi fiscali, di cui all'articolo 50-*bis* del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 ed opera in regime di sospensione d'accisa utilizzando il sistema informatizzato comunitario per il controllo dei movimenti, tra gli Stati membri, dei prodotti in sospensione d'accisa EMCS (Excise Movement and Control System). Attraverso il sistema EMCS il movimento dei beni soggetti ad accisa, all'interno dell'Unione europea, viene documentato con il documento amministrativo elettronico (DAA elettronico o eAD).

Come riportato dal contribuente istante, il DAA accompagna e documenta il trasferimento dei beni in ogni loro fase, dalla spedizione alla ricezione. In particolare, la procedura viene sintetizzata nel modo seguente:

- il soggetto che effettua la spedizione, estraendo i beni dal deposito fiscale - nel caso di specie, Alfa - presenta una bozza del DAA elettronico al sistema informatizzato. In tale bozza devono essere contenuti i dati obbligatori previsti dal regolamento (CE) n. 684/2009 della Commissione del 24 luglio 2009 che contiene informazioni sulla spedizione e sui movimenti previsti all'interno dell'UE (e.g. durata del tragitto, organizzazione del trasporto, dati identificativi di speditore e destinatario ...);
- il DAA elettronico viene convalidato nello Stato membro di spedizione che, contestualmente, invia allo speditore il numero di ARC (protocollo comunitario univoco) assegnato alla movimentazione;
- lo speditore stampa l'e-AD affinché scorti il trasferimento fisico della merce (o, in alternativa, indica chiaramente l'ARC in altro documento commerciale);
- il DAA elettronico viene trasmesso elettronicamente dallo Stato membro di spedizione allo Stato membro di destinazione;
- lo Stato membro di destinazione inoltra il DAA elettronico al destinatario;
- il destinatario presenta un Rapporto di ricezione;
- lo speditore riceve notifica del Rapporto di ricezione della merce.

Al fine di dimostrare la natura intracomunitaria delle cessioni, la Società emette le fatture, che registra regolarmente nei registri IVA, presenta gli elenchi INTRASTAT e conserva tutta la documentazione contabile ed extracontabile indicata nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 12 maggio 2020, n. 12/E e nella ulteriore prassi emanata in materia. Sia per le cessioni intracomunitarie con trasporto a cura della Società, sia quelle con resa della merce secondo la clausola *ex-works*, il recupero della documentazione prevista dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate avviene senza indugio e comunque non appena la prassi commerciale lo rende possibile. Oltre alla predetta documentazione, la Società conserva anche il documento e-AD.

Poiché nelle vendite con trasporto dei beni a cura del cessionario risulta

particolarmente difficoltosa la raccolta della lettera CMR da esso controfirmata, la Società sta valutando l'implementazione di una procedura alternativa rispetto a quella prevista dalla consolidata prassi dell'Agenzia delle Entrate, ma ad essa equipollente dal punto di vista dell'efficacia dimostrativa della documentazione relativa al trasporto dei beni oltre confine. In particolare, si tratterebbe della possibilità di adoperare il documento eAD agli specifici fini di prova del trasporto intracomunitario.

La Società chiede di conoscere se, ai specifici fini di prova del trasporto intracomunitario, possa utilizzarsi il documento eAD in alternativa al CMR o altro documento di trasporto della merce comprovante l'uscita dei beni dal territorio dello Stato.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante rileva che, secondo la Corte di Giustizia UE la valutazione della prova dell'effettuazione di cessioni intracomunitarie - e, segnatamente, del requisito del trasporto della merce oltre confine a destinazione del cliente - è sostanzialmente una questione di fatto che si risolve nella valutazione in concreto, secondo criteri di proporzionalità e ragionevolezza, di tutte le circostanze e degli elementi particolari del caso, la cui allegazione è onere del fornitore (sentenza del 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*; sentenza del 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*; sentenza del 6 settembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona*; sentenza del 20 giugno 2018, causa C-108/17, *Enteco Baltic*).

Ciò significa, sempre ad avviso dell'istante, che non esistono, a priori, documenti probatori dotati *ex se* di efficacia dimostrativa superiore rispetto ad altri: solo l'apprezzamento in concreto della combinazione dei vari mezzi di prova di volta in volta allegati, sulla base di un giudizio informato ai principi generali di ragionevolezza e proporzionalità, può consentire di riscontrare il presupposto del trasferimento dei beni oltre confine.

Analoghi principi sono stati affermati dalla Corte di Cassazione italiana (cfr. Cass. Sez. V, 7 novembre 2016, n. 22539; Cass. Sez. V, 16 marzo 2016 n. 5142; Cass. Sez. V, 30 dicembre 2015 n. 26062; Cass. Sez. V, 17 dicembre 2014, n. 26466; Cass. 28 agosto 2013, n. 19747; Cass. 7 ottobre 2011, n. 20575, cfr. Cass. Sez. V, 24 maggio 2013, n. 12964; cfr. anche Cass. Sez. V, 24 gennaio 2013, n. 1670).

La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha individuato, quale modalità di prova del trasporto delle merci oltre confine, una serie di documenti che consentono di dimostrare, con ragionevole certezza, l'esistenza dei presupposti necessari per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA, ai sensi degli articoli 41 D.L. n. 331/1993 e 138 della Direttiva 2006/112/CE.

Qualora specifiche peculiarità del caso concreto lo consentano, sembra, peraltro, che la prassi dell'Agenzia delle Entrate sia orientata ad accogliere ogni ulteriore e/o diverso documento di prova che rifletta oggettivamente tutte le informazioni ricavabili dai mezzi di prova "*tipici*", come il CMR. Il documento e-AD, che scorta la movimentazione dei beni soggetti ad accisa tra un deposito fiscale e l'altro, appare, per le caratteristiche funzionali di cui è dotato, idoneo a fornire prova certa del trasporto dei beni a cui si riferisce.

Infatti, si tratta di un documento la cui emissione e validazione avviene per mezzo dei sistemi informatici dell'Agenzia delle Dogane e, per tale ragione, oltre a risultare facilmente ed oggettivamente riscontrabile dalle Amministrazioni Fiscali di ciascun Paese Membro UE, costituisce un mezzo di prova di provenienza pubblica idoneo a riflettere fedelmente ogni fase dello spostamento.

Tale strumento soddisfa, quindi, a parere del soggetto istante, anche la condizione posta dall'articolo 45-*bis* del Regolamento 2011/282/UE, che, in determinate condizioni, prevede l'ausilio, ai fini di prova, di documentazione proveniente da pubbliche autorità, quale è l'Amministrazione doganale e, pertanto, sarebbe un'ideale alternativa al CMR per dimostrare l'uscita delle merci dallo Stato e l'avvenuto trasporto intracomunitario.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 41 del decreto legge n. 331/93 - che traspone l'articolo 138 della direttiva n. 2006/112/CE del 2006 (c.d. "Direttiva IVA") - affinché una cessione di beni a un soggetto comunitario possa essere qualificata come una cessione intracomunitaria, usufruendo conseguentemente della non imponibilità ad IVA, è necessario che l'operazione:

- intercorra tra due soggetti passivi d'imposta, stabiliti in Stati Membri diversi (e iscritti al VIES);
- sia a titolo oneroso;
- comporti l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene mobile materiale;
- preveda la spedizione o il trasporto del bene in altro Stato UE. La spedizione o il trasporto possono peraltro essere eseguiti dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto.

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente, altrimenti la cessione non beneficia della non imponibilità IVA.

Si osserva come il citato articolo 41 non contenga, analogamente alle norme della direttiva IVA, alcuna specifica previsione in merito alla documentazione che il fornitore deve produrre per comprovare il trasporto intracomunitario dei beni.

Al fine di superare questa situazione di indeterminatezza ed evitare diversità di trattamenti e confusione per gli operatori, il nuovo articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione (UE) n. 282/2011 del 15 marzo 2011 (applicabile dal 1° gennaio 2020) ha introdotto una presunzione relativa all'avvenuto trasporto di beni in ambito unionale nei casi in cui i beni siano stati spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto (paragrafo 1, lettera a) o che siano stati trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto (paragrafo 1, lettera b).

In particolare, a prescindere da chi abbia curato il trasporto, il citato articolo 45-*bis* dispone che affinché sia attivata la presunzione di trasferimento delle merci il venditore deve produrre, tra l'altro, almeno due documenti, relativi al trasporto o alla spedizione, non contraddittori e provenienti da soggetti diversi tra loro ed indipendenti sia dal venditore che dall'acquirente. Nell'elenco esemplificativo, ma non esaustivo, di tali documenti rientra anche la lettera CMR (i.e. lettera di vettura internazionale) riportante la firma del trasportatore.

Con la circolare del 12 maggio 2020, n. 12/E, sono stati forniti chiarimenti generali sulla prassi italiana in materia di prove documentali relative alle cessioni intracomunitarie, alla luce della disposizione unionale sopra citata.

In tale sede, nella consapevolezza che nelle cessioni intra-UE effettuate con la clausola "franco fabbrica" il cedente nazionale incontra più difficoltà ad ottenere il CMR firmato quando non provvede direttamente al trasporto e tenuto conto della giurisprudenza unionale e nazionale menzionata anche dall'istante, si è confermato che non esiste un vincolo rigido in ordine ai documenti da fornire ai fini della prova delle cessioni intracomunitarie. In particolare, come già affermato nelle risoluzioni del 15 dicembre 2008 n. 477/E e 25 marzo 2013, n. 19/E :

1. quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei;
2. 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.

Qualora, pertanto, il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il CMR, la prova di cui sopra potrà essere fornita con altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato UE, quale ad esempio il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, oppure un insieme di documenti dal quale si possono ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente,

vettore e cessionario).

In merito al rapporto tra la presunzione di cui all'articolo 45-*bis* del Regolamento IVA e la prassi nazionale in materia di prova del trasporto nella cessione intracomunitaria, con la medesima circolare del 12 maggio 2020, n. 12/E è stato chiarito, come evidenziato anche dal contribuente, che, nell'ipotesi in cui non si è in possesso della documentazione specificamente richiesta dalla disposizione unionale ai fini dell'applicazione della presunzione, il contribuente conserva la possibilità di dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione sia realmente avvenuta. L'articolo 45-*bis* in commento, infatti, non preclude agli Stati membri l'applicazione di norme o prassi nazionali ulteriori in materia di prova delle cessioni intracomunitarie, eventualmente più flessibili della presunzione prevista dal Regolamento IVA

Ciò posto, in merito alla possibilità di utilizzare il documento e-AD in luogo del CMR si osserva che né la disposizione unionale né la prassi interna precludano tale possibilità.

Come evidenziato nell'istanza, il sistema EMCS (*Excise Movement and Control System*) è il sistema informatizzato comunitario per il controllo dei movimenti dei prodotti in sospensione d'accisa tra gli Stati membri (alcol e bevande alcoliche, vino, tabacchi e prodotti energetici), come previsto dalla direttiva 2008/118/CE (si veda anche regolamento n. 684 del 2009), recepita in Italia con il d. lgs. 29 marzo 2010, n. 48 che ha modificato il Testo Unico delle Accise (TUA - d. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504).

Grazie a tale sistema, qualsiasi movimentazione di beni soggetti ad accisa all'interno dell'Unione europea è documentata in ogni fase attraverso il documento amministrativo elettronico (DAA elettronico o eAD).

Nella bozza del documento amministrativo elettronico, che il soggetto abilitato trasmette all'Agenzia delle Dogane non prima dei sette giorni precedenti la spedizione, sono indicati:

- il soggetto mittente abilitato;
- il destinatario autorizzato (se destinato nella UE o in Italia);
- la dogana di esportazione con l'indicazione del rappresentante in dogana (per merci destinate fuori dalla UE);
- il trasportatore ed il mezzo di trasporto;
- i dati identificativi in qualità, quantità e valore delle merci soggette ad accise;
- eventuali contrassegni, sigilli ecc. e altre informazioni (durata tragitto, ora di spedizione e varie).

Qualora l'invio del DRAFT vada a buon fine, il sistema informatico delle Dogane emette e ritrasmette telematicamente al depositario autorizzato o allo spedizioniere registrato ed al destinatario autorizzato (alla dogana di esportazione per la merce destinata fuori dall'Unione europea) l'e-AD con il numero ARC identificativo della spedizione.

Il destinatario autorizzato, ricevuta la merce senza irregolarità, invia al sistema doganale, entro giorni 5 lavorativi, la "nota di ricevimento".

Si osserva che nell'Ordinanza della Corte di Cassazione dell'8 novembre 2019, n. 28832, proprio in relazione alla vendita di prodotti alcolici in regime di sospensione di accisa, è stata riconosciuta la veridicità e l'effettività del trasferimento della merce inviata al cessionario sulla base della terza copia (c.d. copia di ritorno) dei documenti e-AD.

La Corte, peraltro, ha evidenziato, sulla base dell'articolo 19, paragrafo 2, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 (abrogata dalla direttiva 2008/118/CE), che gli esemplari che devono essere restituiti dal cessionario al cedente devono contenere le seguenti informazioni:

- "a) indirizzo dell'ufficio delle autorità fiscali da cui dipende il destinatario;*
- b) data e luogo di ricevimento della merce;*
- c) designazione delle merci ricevute al fine di verificare se la spedizione è conforme alle indicazioni riportate nel documento; in caso di conformità, è necessario*



*far figurare la dicitura "spedizione conforme";*

*d) numero di riferimento o di registrazione eventualmente rilasciato dalle autorità competenti dello Stato membro di destinazione che utilizzano una siffatta numerazione e/o il visto delle autorità competenti dello Stato membro di destinazione qualora detto Stato membro preveda che l'esemplare destinato ad essere rinviato debba essere autenticato o vidimato dalle proprie autorità;*

*e) firma autorizzata del destinatario."*

Anche la Corte di Giustizia ha confermato l'efficacia probatoria dei documenti e-AD in relazione ad un caso avente ad oggetto l'importazione di carburante in un Paese dell'Unione Europea con introduzione in un deposito fiscale in tale Paese e successiva cessione intracomunitaria con resa *ex-works*. Ha dichiarato, infatti, che "*documenti quali lettere di vettura e documenti e-AD possono essere presi in considerazione per dimostrare che, al momento dell'importazione in uno Stato membro, i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati verso un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, purché detti documenti siano presentati in tale momento e contengano tutte le informazioni necessarie. Tali documenti, così come le conferme e-ROR e la nota di ricevimento emesse al termine di una circolazione in sospensione dall'accisa, sono idonei a dimostrare che detti beni sono stati effettivamente spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva"*. (cfr. sentenza del 20 giugno 2018, *Enteco Baltic UAB*, C-108/17, p.to 81).

In conclusione, sebbene l'e-AD sia un documento amministrativo elettronico introdotto per soddisfare esigenze diverse rispetto al CMR e limitato nel suo impiego alle sole merci soggette ad accise armonizzate, considerato che viene emesso e controllato nella sua circolazione dalla pubblica amministrazione, la scrivente ritiene che tale documento possa essere validamente utilizzato in alternativa al CMR (nel quale sono contenuti gli stessi elementi) o altro documento di trasporto della merce, al fine di comprovare l'uscita dal territorio dello Stato dei suddetti beni.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**