

## RISOLUZIONE N. 71/E



Direzione Centrale Normativa

*Roma, 24 luglio 2014*

**OGGETTO:** *Istanza di interpello (art. 11, legge 27 luglio, n. 212).  
Chiarimenti in merito alla prova della fuoriuscita del bene dal  
territorio dello Stato nell'ambito delle cessioni intracomunitarie (art.  
41 del DL 331 n. 1993)*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 41 del DL n. 331 del 1993, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'istante, società di leasing, è proprietaria di imbarcazioni da diporto usate, ormeggiate in diversi porti marittimi e laghi e destinate alla vendita a clienti - soggetti passivi d'imposta e privati consumatori - residenti in Italia e all'estero (tanto in Stati Ue quanto in paesi extra Ue).

La società rappresenta di avere intenzione di cedere a titolo oneroso una di tali imbarcazioni da diporto ad un soggetto passivo IVA francese, iscritto al VIES fiscalmente domiciliato in Francia.

A tal riguardo specifica che:

1. la cessione ha tutti i requisiti per essere qualificata "cessione intracomunitaria", ai sensi dell'articolo 41 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 (convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427);
2. l'imbarcazione oggetto di vendita è ormeggiata nel porto di ... (SV) ed il trasferimento nel territorio francese avverrà a cura del cessionario "via mare" ed in via del tutto autonoma, trattandosi di mezzo di trasporto;
3. il suddetto trasferimento in Francia, quindi, non sarà attestato da documento di trasporto (quale il CMR).

Al riguardo, la società istante chiede come poter assolvere alla prova dell'avvenuto trasferimento fisico del bene dall'Italia allo Stato francese al fine di poter correttamente porre in essere una cessione intracomunitaria e di superare pertanto un eventuale controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

La società, inoltre, ottemperando alla richiesta di documentazione integrativa, inviata dalla scrivente con nota ... del ..., forniva dei chiarimenti circa la modalità d'immatricolazione delle imbarcazioni nello Stato francese.

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

L'istante intende porre in essere le procedure sotto elencate al fine di adempiere correttamente agli obblighi IVA, fornendo, nel modo seguente, la prova del trasferimento del bene dal territorio dello Stato alla Francia:

1. la richiesta all'ufficio d'iscrizione italiano dell'imbarcazione del nulla osta per poter iscrivere la medesima nel registro francese;
2. esecuzione dell'atto di trasferimento di proprietà a favore del cliente (cessionario francese) con contemporanea riscossione del corrispettivo pattuito;

3. emissione contestuale di fattura senza IVA (articolo 41 del DL n. 331 del 1993) nei confronti del cessionario, "invitandolo" a trasferire l'imbarcazione in un porto francese nei tempi tecnici strettamente necessari;
4. compilazione e presentazione del modello Intrastat relativo alle cessioni intracomunitarie;
5. successiva richiesta di trascrizione dell'imbarcazione nel registro francese e, di conseguenza, prova della dismissione definitiva della bandiera italiana, con cancellazione dell'imbarcazione dal registro d'iscrizione italiano, ai sensi del citato articolo 16 del Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei Trasporti n. 146 del 2008.

In tal modo è avviso della società istante di avere assolto alle prescrizioni in materia di IVA nell'ambito di una operazione che può qualificarsi come cessione intracomunitaria.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si premette che dall'istanza del contribuente si desume che il medesimo intenda cedere un'imbarcazione usata ad un soggetto passivo stabilito in altro Stato membro, senza che a tale operazione venga applicato il regime speciale del margine, di cui al DL del 23 febbraio 1995 n. 41, convertito con legge n. 85 del medesimo anno. Assumendo pertanto, come riferisce l'istante, che la presente operazione si considera come una cessione intracomunitaria di un bene usato, con applicazione del regime previsto dall'art. 41, comma 1, lettera a), del D.L. n. 331 del 1993, (cfr. art. 37, comma 2, del D.L. n. 41 del 1995), si forniscono le seguenti indicazioni.

Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a), del D.L. citato, costituiscono operazioni 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. Ne consegue che l'effettiva

movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro rappresenta una tra le condizioni necessarie per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui al citato articolo 41.

In tema di prova della movimentazione del bene dallo Stato di partenza del bene allo Stato di destino, la Direttiva 2006/112/CE non conferisce alcuna indicazione circa la forma e la tipologia della stessa, 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 (cfr. risoluzione n. 19/E del 2013).

Stante la mancanza nell'ordinamento interno di una norma che stabilisca quali documenti siano idonei a dimostrare l'avvenuto trasferimento del bene dall'Italia ad altro Stato membro, la prassi amministrativa ha fornito alcuni chiarimenti in merito. In primo luogo, l'amministrazione ha stabilito che può costituire prova idonea dell'uscita del bene dal territorio dello Stato " 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".

Accanto al predetto documento, di natura non fiscale, corre l'obbligo per il cedente di conservare gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Intrastat), le fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie, i contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria (cfr. ris. n. 345/E del 2007).

In secondo luogo, nelle ipotesi in cui il cedente non abbia provveduto direttamente al trasporto e non sia in grado pertanto di reperire il documento relativo (ad esempio in caso di cessioni franco fabbrica), l'amministrazione ha stabilito il principio per cui la prova del trasferimento del bene "può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro" (cfr. ris. n. 477/E del 2008).

Infine, nella risoluzione n. 19/E del 2013 l'amministrazione, ricordando i principi sottolineati nella prassi precedente richiamata, ha evidenziato che il documento di trasporto elettronico è idoneo, al pari di quello cartaceo, a provare l'effettiva uscita del bene dal territorio dello Stato.

Ciò posto, nel caso di specie, l'istante riferisce che l'imbarcazione viene trasportata via mare a cura del cessionario autonomamente e pertanto non sarà possibile l'emissione di un documento di trasporto. Di conseguenza, secondo l'istante, è possibile provare l'avvenuto trasferimento del bene secondo le modalità precedentemente descritte.

La scrivente ritiene che la procedura che il contribuente ha intenzione di porre in essere con i passaggi precedentemente elencati non sia sufficiente a fornire la prova dell'uscita "fisica" dell'imbarcazione dal territorio dello Stato. In particolare, la procedura di dismissione della bandiera italiana con la cancellazione dell'imbarcazione dal registro italiano delle unità da diporto non dimostra che il mezzo abbia lasciato le acque territoriali italiane per dirigersi verso lo Stato membro dell'acquirente.

Pertanto, sotto tale fondamentale profilo la procedura che il contribuente intende attuare è carente.

Con riferimento alla prova della cessione intracomunitaria, dai documenti di prassi sopra richiamati emergono due principi:

- 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 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.

In applicazione dei predetti principi, si esprime l'avviso che il contribuente, nel caso di specie, possa fornire la prova in argomento attraverso l'esibizione della seguente documentazione:

- a) fattura di vendita dell'imbarcazione;
- b) documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata;
- c) contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria;
- d) documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- e) documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente della imbarcazione dal registro italiano;
- f) documento da cui risulti la avvenuta iscrizione della imbarcazione nel registro francese;
- g) elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat).

Inoltre, data la natura del bene (imbarcazione) e la circostanza che lo stesso viene trasportato dal cessionario, 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 -(ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese.

Infine, la scrivente pone l'attenzione sul fatto che l'applicazione del regime di non imponibilità alla cessione dell'imbarcazione, ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993, comporta l'obbligo per il cedente di osservare un "comportamento diligente" richiesto in relazione alla operazione posta in essere.

Sul punto, infatti, la Corte di giustizia Ue ha stabilito che "l'amministrazione può esigere che il fornitore adotti tutte le misure necessarie per evitare di partecipare ad una frode fiscale (sentenza 27 settembre 2007, C-409/04, punto 65).

La Corte di Cassazione, seguendo tale orientamento, in tema di dovere di diligenza del cedente, ha stabilito che " mentre può certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigative sulla movimentazione subita dai

beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario - deve invece affermarsi il dovere del cedente di impiegare la normale diligenza richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e, quindi, di verificare con la diligenza dell'operatore commerciale professionale le caratteristiche di affidabilità della controparte" (sentenza n. 13457 del 27 luglio 2012).

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**