STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

LA PROVA DELL'AVVENUTA ESPORTAZIONE: ASPETTI OPERATIVI E RECENTE GIURISPRUDENZA

Pubblicato il6 Maggio 2024 di Sabatino Pizzano

Nel contesto delle operazioni commerciali internazionali, la corretta gestione della documentazione relativa alle cessioni di beni all'estero rappresenta un aspetto cruciale per le imprese. L'articolo si propone di analizzare in modo approfondito gli elementi documentali che il contribuente deve predisporre per dimostrare l'effettiva fuoriuscita delle merci dal territorio nazionale, sia nelle operazioni con paesi extra-UE (cessioni all'esportazione) che con paesi dell'Unione Europea (cessioni intracomunitarie). Verranno esaminate in dettaglio la normativa di riferimento, le indicazioni operative fornite dalla prassi e dalla giurisprudenza, nonché suggerimenti pratici per una corretta gestione delle attività, al fine di poter beneficiare del regime di non imponibilità IVA previsto in tali fattispecie.

Cessioni extracomunitarie

Per le cessioni di beni verso paesi extra-UE, il contribuente deve dimostrare la reale fuoriuscita degli stessi dal territorio dello Stato italiano. A tal fine, la normativa prevista negli artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che è necessario esibire:

- La vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale o quella delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore. In particolare, per le cessioni all'esportazione effettuate ai sensi dell'art. 8, l'esportazione deve risultare dal documento doganale, dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura o della bolla di accompagnamento (DDT).
- Un esemplare denominato "3 DAU" (Documento Amministrativo Unico), sul quale devono essere apposti il timbro e il visto dell'ufficio doganale di uscita. Questa evidenza è particolarmente rilevante nelle c.d. esportazioni indirette, dove il bene transita attraverso altri paesi UE prima di essere esportato verso la destinazione finale extra-UE.
- La fattura di vendita riportante gli estremi della bolletta doganale e il visto dell'ultima dogana in uscita dal territorio dell'Unione Europea.

Fino al 1° luglio 2007, prima dell'entrata in vigore delle procedure di esportazione informatizzate (sistema ECS - Export Control System), la prova dell'uscita della merce dalla Comunità Europea era costituita dalla dichiarazione doganale di esportazione, redatta sul DAU, con il timbro e il visto dell'ufficio doganale di uscita, come chiarito dalla circolare 185/D/1997 del Dipartimento delle Dogane.

Dal 1° luglio 2007, con l'introduzione del sistema informatizzato ECS, l'operazione di cessione viene certificata attraverso un messaggio telematico nel sistema informativo doganale nazionale AIDA (Automazione Integrata Dogane Accise), che attesta l'uscita della merce dal territorio dell'Unione Europea. Tale procedura è stata recentemente aggiornata dall'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 22/D del 6 giugno 2022, che ha fornito indicazioni sul nuovo funzionamento del sistema di sdoganamento all'importazione AIDA 2.0, basato sul modello di dati EUCDM (European Union Customs Data Model).

> ***Esempio pratico:*** *Un'azienda italiana esporta macchinari industriali verso un cliente russo. Per dimostrare l'avvenuta esportazione, dovrà esibire la fattura di vendita con gli estremi della bolletta doganale, il visto dell'ultima dogana UE di uscita e, eventualmente, il messaggio telematico AIDA che certifica l'uscita dal territorio comunitario. Nel caso di esportazione indiretta, con transito attraverso altri paesi UE, sarà necessario esibire anche l'esemplare "3 DAU" con il visto dell'ufficio doganale di uscita.*

Cessioni comunitarie

Per le cessioni di beni all'interno dell'Unione Europea, la normativa di riferimento è contenuta nell'art. 45-bis del Regolamento UE 282/2011, che stabilisce le modalità per dimostrare che i beni sono stati effettivamente trasportati o spediti in un altro Stato

membro, al fine di beneficiare del regime di non imponibilità IVA previsto dall'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE.

Esistono due scenari principali:

- **Spedizione o trasporto effettuati dal venditore:** in questo caso, il venditore deve certificare l'avvenuta spedizione e possedere almeno due elementi di prova non contraddittori, rilasciati da due parti indipendenti (ad esempio, documento CMR firmato dal vettore, polizza di carico, fattura di trasporto aereo, fattura dello spedizioniere). In alternativa, può possedere uno di tali elementi combinato con un documento bancario attestante il pagamento del trasporto o del costo assicurativo relativo alla spedizione dei beni, oppure con un documento rilasciato da un'autorità pubblica (ad esempio, un'attestazione doganale).
- **Spedizione o trasporto effettuati dall'acquirente:** in questo caso, il venditore deve avere una dichiarazione scritta dell'acquirente che certifichi l'avvenuto trasporto o spedizione dei beni, identifichi lo Stato membro di destinazione e fornisca dettagli come data di emissione, quantità, natura dei beni, identificazione dei mezzi di trasporto utilizzati, ecc. Alternativamente, il venditore può possedere la stessa documentazione prevista per il caso di spedizione effettuata da lui stesso.

Inoltre, il contribuente dovrà esibire le fatture di vendita non imponibili ex art. 41 D.P.R. n. 331/1993 (cessioni intracomunitarie non imponibili), i modelli Intrastat e la documentazione relativa ai pagamenti ricevuti (bonifici bancari o altre modalità).

> ***Esempio pratico:*** *Un'azienda italiana vende macchinari a un cliente tedesco. Se la spedizione è gestita dal venditore, dovrà conservare la lettera di vettura CMR firmata dal vettore alla consegna e la fattura dello spedizioniere. Se invece il trasporto è curato dall'acquirente, sarà necessaria la dichiarazione scritta di quest'ultimo con tutti i dettagli richiesti (data, quantità, natura dei beni, mezzi di trasporto, ecc.).*

Tabella riepilogativa

Ecco una tabella riepilogativa dei requisiti documentali per dimostrare l'avvenuta esportazione di beni, suddivisa tra cessioni extracomunitarie e cessioni intracomunitarie:

Tipologia di Cessione	Documentazione Richiesta
Cessioni Extracomunitarie	- Vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce - Esemplare "3 DAU" con visto dell'ufficio doganale di uscita (per esportazioni indirette) - Fattura di vendita con estremi della bolletta doganale e visto dell'ultima dogana UE di uscita - Eventualmente, messaggio telematico AIDA che certifica l'uscita dal territorio comunitario (dal 1° luglio 2007)

Tipologia di Cessione	Documentazione Richiesta
Cessioni Intracomunitarie	**Spedizione effettuata dal venditore:** - Almeno due elementi di prova non contraddittori, rilasciati da due parti indipendenti (es. CMR firmato dal vettore, polizza di carico, fattura di trasporto aereo, fattura dello spedizioniere) oppure - Uno di tali elementi combinato con un documento bancario attestante il pagamento del trasporto o del costo assicurativo relativo alla spedizione dei beni oppure - Uno di tali elementi combinato con un documento rilasciato da un'autorità pubblica **Spedizione effettuata dall'acquirente:** - Dichiarazione scritta dell'acquirente attestante l'avvenuto trasporto, identificante lo Stato membro di destinazione e fornente dettagli (data, quantità, natura dei beni, mezzi di trasporto utilizzati) oppure - La stessa documentazione prevista per il caso di spedizione effettuata dal venditore

Recente elaborazione giurisprudenziale di riferimento

La giurisprudenza ha fornito importanti chiarimenti in merito all'onere della prova che grava sul contribuente nelle operazioni di cessione di beni all'estero.

In particolare, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 32771/2022, ha confermato che per usufruire del regime di non imponibilità IVA non è sufficiente esibire documenti di natura privata come fatture di vendita e contabili bancarie attestanti il pagamento effettuato dal cliente estero. Al contrario, è necessario reperire la vidimazione apposta dall'ufficio doganale comprovante la reale uscita della merce dal territorio doganale o quella delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore.

Più di recente, con la sentenza n. 8477/2024, la Corte ha sottolineato che il contribuente dovrà dimostrare di avere adottato la diligenza massima esigibile da parte di un operatore mediamente accorto, valutata secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto, per fornire la prova dell'effettività del trasporto della merce tra due operatori UE.

I giudici di legittimità hanno ribadito che non è sufficiente esibire documentazione di natura privata, ma occorre produrre elementi oggettivi e indipendenti che attestino la circolazione effettiva dei beni ceduti oltre i confini nazionali. Tali elementi devono essere raccolti con la massima diligenza, tenendo conto della complessità delle operazioni poste in essere, delle professionalità e delle dimensioni aziendali coinvolte.

Ad esempio, nel caso di cessioni intracomunitarie, la Corte ha precisato che non è sufficiente la mera dichiarazione dell'acquirente attestante l'avvenuto trasporto, ma il venditore dovrà supportarla con ulteriori evidenze indipendenti, come la documentazione di trasporto (CMR, polizze di carico, fatture dello spedizioniere) o elementi di prova bancari o assicurativi.

In sostanza, la giurisprudenza ha ribadito la necessità di un'adeguata e scrupolosa gestione documentale da parte del contribuente, al fine di dimostrare l'effettiva fuoriuscita delle merci dal territorio nazionale e poter così beneficiare del regime di non imponibilità IVA previsto per le operazioni di esportazione e cessione intracomunitaria.

Conclusioni

La corretta gestione della documentazione relativa alle cessioni di beni all'estero è un aspetto cruciale per le imprese che operano a livello internazionale. Il contribuente deve diligentemente predisporre un set documentale adeguato, differenziato a seconda che si tratti di cessioni extracomunitarie o intracomunitarie, al fine di dimostrare l'effettiva fuoriuscita delle merci dal territorio nazionale e poter così beneficiare del regime di non imponibilità IVA.

Per le cessioni extracomunitarie, è necessario esibire la vidimazione dell'ufficio doganale, l'esemplare "3 DAU" con il visto di uscita (per le esportazioni indirette) e la fattura con gli estremi della bolletta doganale.

Per le cessioni intracomunitarie, occorre rispettare le prescrizioni dell'art. 45-bis del Reg. UE 282/2011, esibendo la documentazione di trasporto (CMR, polizze di carico, fatture dello spedizioniere) o, in alternativa, la dichiarazione dell'acquirente supportata da ulteriori evidenze indipendenti.

Le recenti pronunce giurisprudenziali hanno ribadito la necessità di adottare la massima diligenza e di fornire evidenze oggettive e indipendenti dell'avvenuto trasporto, non limitandosi a documenti di natura privata. Il contribuente dovrà dimostrare di aver operato con la diligenza massima esigibile, valutata secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità rispetto alle circostanze concrete.

Domande e Risposte

D: Quali sono i documenti necessari per dimostrare l'avvenuta esportazione di beni verso un paese extra-UE?

R: Per le cessioni extracomunitarie, il contribuente deve esibire: la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce, un esemplare "3 DAU" con il visto dell'ufficio doganale di uscita (per le esportazioni indirette) e la fattura di vendita con gli estremi della bolletta doganale e il visto dell'ultima dogana UE di uscita. Inoltre, a partire dal 1° luglio 2007, può essere richiesto anche il messaggio telematico AIDA che certifica l'uscita dal territorio comunitario.

D: Come si prova il trasporto di beni in ambito intracomunitario se la spedizione è effettuata dal venditore?

R: Se il trasporto è effettuato dal venditore, quest'ultimo deve certificare l'avvenuta spedizione e possedere almeno due elementi di prova non contraddittori, rilasciati da due parti indipendenti (ad esempio, documento CMR firmato dal vettore, polizza di carico, fattura di trasporto aereo, fattura dello spedizioniere) oppure uno di tali elementi combinato con un documento bancario attestante il pagamento del trasporto o del costo assicurativo relativo alla spedizione dei beni, oppure con un documento rilasciato da un'autorità pubblica.

D: Quali sono le indicazioni della giurisprudenza in merito all'onere della prova per il contribuente?

R: La Corte di Cassazione ha chiarito che non sono sufficienti documenti di natura privata (fatture, contabili bancarie), ma occorre reperire la vidimazione dell'ufficio doganale o delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore. Inoltre, il contribuente dovrà dimostrare di avere adottato la diligenza massima esigibile da parte di un operatore mediamente accorto, valutata secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità, fornendo elementi oggettivi e indipendenti che attestino l'effettiva circolazione dei beni oltre i confini nazionali.

D: Nel caso di cessioni intracomunitarie, la sola dichiarazione dell'acquirente è sufficiente per provare il trasporto?

R: No, la giurisprudenza ha precisato che la mera dichiarazione dell'acquirente attestante l'avvenuto trasporto non è sufficiente. Il

venditore dovrà supportarla con ulteriori evidenze indipendenti, come la documentazione di trasporto (CMR, polizze di carico, fatture dello spedizioniere) o elementi di prova bancari o assicurativi.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA