

Ordinanza del 08/04/2026 n. 8727 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Cessione intracomunitaria - Prova

Massima:

Constatato che la prova dell'effettivo trasferimento della merce in uno Stato intracomunitario non doveva avvenire esclusivamente attraverso la produzione del modello CMR, nel caso di specie, costituivano, in mancanza di un preciso documento attestante la ricezione della merce nel paese di destinazione, fatti secondari idonei a comprovare la fuoriuscita della merce dal territorio nazionale, le dichiarazioni rese ex post dai cessionari circa l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato intracomunitario di destinazione. Pertanto, in assenza di una norma primaria che vincoli il cedente a provare la movimentazione della merce con specifici documenti, il relativo onere probatorio può essere assolto anche tramite presunzioni semplici, liberamente valutabili dal giudice ex art. 116 c.p.c., purché dotate di gravità, precisione e concordata ai sensi dell'art. 2729 codice civile.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate di Vercelli notificava alla Top Tech di Di A.A. E C. Sas, l'avviso di accertamento n. (-----), con il quale contestava, per l'anno di imposta 2013, la mancata prova della movimentazione fisica delle merci relative a cessioni intracomunitarie per un imponibile di Euro 741.338,40, recuperando a tassazione IVA per Euro 157.694,61. Tale importo veniva, poi, rettificato di Euro 110.485,37, riferito ad operazioni di cui la contribuente forniva documentazione ritenuta idonea a dimostrare la movimentazione della merce (tracciabilità dei pagamenti, fattura dello spedizioniere ed estratto della CMS o documentazione dello spedizioniere attestante l'avvenuto trasporto fuori dal territorio nazionale). Per le restanti fatture veniva ritenuta insufficiente la documentazione prodotta dalla contribuente, consistente in un'attestazione dei clienti tramite apposizione di un timbro su copia del DDT della società (che aveva provveduto a curare il trasporto).

La Commissione Tributaria Provinciale di Vercelli, adita dalla società contribuente, con sentenza n. 141/01/19, depositata il 16.12.2019, accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo che le movimentazioni bancarie prodotte dalla società dimostrassero l'effettività delle cessioni.

La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, adita dalla società contribuente, con sentenza n. 788/3/2020, accoglieva l'appello annullando integralmente l'atto impositivo, ritenendo che i giudici di prime cure avessero correttamente adottato, quale parametro di giudizio della cessione intracomunitaria, anche in assenza di CMS controfirmato, la documentazione bancaria inerente il pagamento della merce; inoltre, il giudice di appello riteneva che l'apposizione del timbro del cessionario sul modello di DDT inviato per mail dal cedente al momento della verifica fiscale fosse equivalente, dal punto di vista della prova della movimentazione fisica della merce, alle dichiarazioni ex post del cessionario di aver ricevuto la merce.

Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione sulla base di tre motivi.

La Top Tech di Di A.A. E C. Sas non ha svolto difese.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 41 , comma 1, lett. a), del D.L. n. 331 del 1993 , convertito nella L. n. 427 del 1993 , nonché la violazione dell' art. 2697 c.c.

Ad avviso della ricorrente, i giudici di appello sarebbero incorsi nelle suddette violazioni avendo attribuito rilevanza esclusivamente a documentazione di origine privata in ordine alla prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria della merce, in assenza di altra documentazione agevolmente utilizzabile dal contribuente quale il modello CMR e i documenti commerciali.

2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti.

Ritiene il ricorrente che i giudici di appello avrebbero omesso di considerare che la società contribuente non aveva prodotto tutta la documentazione richiesta dalla Risoluzione n. 345/E del 28 novembre 2007 dell'Agenzia delle Entrate, ma soltanto un'attestazione dei propri clienti, in diversi casi scarsamente leggibile, avvenuta tramite l'apposizione postuma di un timbro su copia dei DDT.

3. I primi due motivi, da esaminarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono, in parte, inammissibili e, in parte, infondati.

3.1. Quanto al primo profilo, i motivi in esame appaiono privi di sufficiente specificità, in quanto la ricorrente, dopo aver descritto in cosa consista l'onere probatorio sussistente in capo al contribuente che intende avvalersi del regime di sospensione dell'IVA per le cessioni intracomunitarie, secondo le indicazioni fornite dalle risoluzioni dell'amministrazione finanziaria,

si limita a censurare la sentenza impugnata per aver proceduto ad un esame sommario, dando di volta in volta rilievo decisivo alla scheda contabile del cessionario, al DDT timbrato dallo stesso o al pagamento, anziché, come avrebbe dovuto in base al principio di specificità, contestare analiticamente le singole operazioni e i relativi substrati probatori ritenuti insufficienti.

3.2. Inoltre, sotto le mentite spoglie di una violazione di legge, si tende a provocare una rivalutazione del materiale probatorio interdetta a questa Corte.

3.3. Il motivo è anche infondato.

3.3.1. 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".

3.3.2. In conformità all'articolo 138 citato, poi, l' art. 41 , comma 1, lett. 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...".

3.3.3. 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.

3.3.4. 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.

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).

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).

3.3.5. 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. 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, sicché 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.

3.3.6. 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.

3.3.7. 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.

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

3.3.9. 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.

3.3.10. 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 (Cass., Sez. 5, n. 8477 del 2024).

3.3.11. 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. sez. 5, n. 8477 del 2024 ; 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).

3.3.12. 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 ; Cass., sez. 5, n. 8477 del 2024 , Cass. n. 23295 del 2024 ; Cass. n. 17727 /2025).

3.3.13. 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 dell'8/11/2019).

3.3.14. 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 ; Cass. n. 8477 del 2024).

3.3.15. Da ultimo, sul tema è di nuovo intervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, in sede di rinvio pregiudiziale, ha statuito che l' art. 138 , par. 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, e l' art. 45-bis del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, devono essere interpretati nel senso che "da un lato, essi ostano a che

un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell' articolo 138 , paragrafo 1, della direttiva 2006/112 , come modificata dalla direttiva 2018/1910 , sia negata per il solo motivo che non sono stati forniti gli elementi di prova dell'esistenza di una cessione intracomunitaria quali previsti all' articolo 45 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 , come modificato dal regolamento di esecuzione 2018/1912 e, dall'altro lato, essi impongono alle autorità fiscali nazionali di valutare qualsiasi elemento di prova prodotto per determinare che i beni sono stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nell'Unione, fuori dai casi di presunzione di cui all' articolo 45 bis , paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 , come modificato dal regolamento di esecuzione 2018/1912 " (CGUE, 13 novembre 2025, Flo Veneer d.o.o., C-639/24).

Secondo i giudici unionali, dunque, deve prevalere un approccio sostanzialistico, cosicché, qualora le condizioni di applicazione della presunzione di cui all' art. 45-bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 non siano soddisfatte, le autorità fiscali non possono semplicemente concludere per la inesistenza del fatto ignoto (l'avvenuto perfezionamento della cessione tra stati membri), ma "sono tenute a valutare qualsiasi elemento di prova fornito dal venditore dei beni al fine di determinare se quest'ultimo sia riuscito a dimostrare che tali beni sono stati oggetto di una cessione intracomunitaria" (punto n. 16 della sentenza).

Si legge, infatti, nella pronuncia in esame che "dei requisiti formali non possono mettere in discussione il diritto del venditore all'esenzione dall'IVA qualora siano soddisfatte le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria. Del pari, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia accordata se tali condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi".

Ritiene questa Corte che tali principi, benché espressi in relazione ad una normativa sopravvenuta rispetto ai fatti per cui si procede, possano trovare applicazione anche in relazione a quest'ultimi, stante il loro carattere generale, essendo espressione di un approccio sostanzialistico che prescinde dalla specifica regolamentazione normativa vigente.

Del resto, l'amministrazione finanziaria non può pretendere di vincolare il contribuente alle prove documentali indicate nei propri regolamenti perché per questa via si introdurrebbe una prova legale tramite un atto amministrativo.

3.3.16. Posto quanto sopra, e premesso che la prova dell'effettivo trasferimento della merce in uno Stato intracomunitario non doveva avvenire esclusivamente attraverso la produzione del modello CMR, la Commissione Tributaria Regionale, nella sentenza impugnata, si è attenuta ai suddetti principi di diritto, nel ritenere che costituivano, in mancanza di un preciso documento attestante la ricezione della merce nel paese di destinazione, "fatti secondari" idonei a comprovare la fuoriuscita della merce dal territorio nazionale, le dichiarazioni rese ex post dai cessionari circa l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato intracomunitario di destinazione.

Del resto, in assenza di una norma primaria che vincoli il cedente a provare la movimentazione della merce con specifici documenti, il relativo onere probatorio può essere assolto anche tramite presunzioni semplici, liberamente valutabili dal giudice ex art. 116 c.p.c., purché dotate di gravità, precisione e concordata ai sensi dell' art. 2729 c.c.

4. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 32 , comma 4 e 5 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 52 , n. 5, D.P.R. n. 633 del 1972 .

4.1. Sostiene il ricorrente che la Commissione Tributaria Regionale sarebbe incorsa nelle violazioni censurate avendo valorizzato documentazione che la contribuente si era rifiutata di consegnare sia ai verificatori che agli accertatori.

4.2. Il motivo è inammissibile e anche infondato.

4.3. Quanto al primo profilo, il motivo difetta di autosufficienza o di specificità, in quanto la ricorrente ha ommesso di indicare quando, come e che cosa essa avesse richiesto alla contribuente e se avesse fornito a quest'ultima l'avviso in ordine alle conseguenze derivanti da un'omessa collaborazione. Nel ricorso, infatti, vengono richiamate le richieste effettuati sia dai verificatori che dagli accertatori, rinviando ai "verbali di contraddittorio agli atti del giudizio".

4.4. Il motivo è anche infondato.

4.5. In tema di accertamento tributario, occorre distinguere l'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria richieda al contribuente documenti mediante questionario, ai sensi dell' art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, ovvero dell' art. 51 D.P.R. n. 633 del 1972 , in materia di IVA, da quella avanzata nel corso di attività di accesso, ispezione o verifica ex art. 33 D.P.R. n. 600 cit., quanto all'imposizione reddituale ed ex art. 52 del D.P.R. n. 633 cit., quanto all'IVA, poiché - ferma restando la necessità, in ogni ipotesi, che l'amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza - nel primo caso, il mancato invio nei termini concessi della suindicata documentazione equivale a rifiuto, con conseguente inutilizzabilità della stessa in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato; nel secondo caso, invece, la mancata esibizione di quanto richiesto ne preclude la valutazione a favore del contribuente solo ove si traduca in un sostanziale rifiuto di rendere disponibile la documentazione, incombando la prova dei relativi presupposti di fatto sull'amministrazione finanziaria (Cass. n. 16757/2021).

4.6. Nel caso di specie, la ricorrente non ha dimostrato una condizione di rifiuto da parte della società contribuente, né del resto appare configurabile tale condizione posto che, stando a quanto rilevato dai giudici di appello, la documentazione ritenuta rilevante per provare la movimentazione fisica della merce, ossia le dichiarazioni rese ex post dai cessionari apponendo un timbro sui DDT, è stata formata dalla contribuente durante la verifica fiscale, di talché è verosimile che non fosse disponibile al momento delle richieste degli organi ispettivi e accertativi.

4.7. Pertanto, il ricorso va dichiarato inammissibile.

Nulla in ordine alle spese essendo la Top Tech di Di A.A.E C. Sas rimasta intimata.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibile il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 marzo 2026.

Depositato in Cancelleria l'8 aprile 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza