

**ASSOCIAZIONE RAGIONIERI COMMERCIALISTI  
dell'Emilia Romagna**

**IL DOCUMENTO DI TRASPORTO**

**INDICE**

- **Premessa**
- **Il D.P.R. 14.08.96 n.472**
- **Disciplina**
- **Commercio al minuto**
- **Fatturazione immediata**
- **Fatturazione differita**
- **Rapporto fra documento di trasporto e ricevuta fiscale**
- **Presunzione di cessione ed acquisto**
- **Consegne non traslative della proprietà**
- **Tentata vendita**
- **Campionario**
- **Trasporti nell'ambito della stessa impresa**
- **Trasporti tra sede e cantieri**
- **Le vendite triangolari**
- **Le vendite all'estero**
- **Movimenti di beni con la Repubblica di San Marino**
- **Le vendite triangolari con l'estero**
- **Trasporti ancora soggetti ad obblighi di documentazione**
- **Controlli su strada**
- **Conservazione dei documenti di trasporto**
- **Fac-simile di documento di trasporto**

**PREMESSA**

Il presente studio viene proposto con l'auspicio di fornire un valido strumento d'aiuto per la risoluzione delle problematiche di natura fiscale che possono sorgere con la cessazione dell'efficacia delle norme previste nel D.P.R. 627/1978 concernente l'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento a seguito dell'emanazione del D.P.R. 472/1996.

E' assolutamente indispensabile però ricordare che l'emissione di documenti di trasporto o consegna non risponde solamente ad esigenze di carattere fiscale ma anche, e soprattutto, ad esigenze di carattere civilistico quali la tutela e la garanzia delle parti, nonché ai fini di una corretta gestione amministrativa.

E' quindi da valutare caso per caso l'opportunità di continuare a certificare con documento di trasporto operazioni che comunque ai fini della legislazione fiscale ne sarebbero esonerate anche allo scopo di ottenere dalla controparte ricevuta dell'effettiva consegna dei beni.

**IL D.P.R. 14/8/96 N. 472**

In attuazione delle disposizioni contenute nell'art.3, comma 147, lett. d, della Legge 28/12/95 n. 549, e' stato emanato il D.P.R. 14/8/96 n. 472 (G.U. 12/9/96 n. 214) concernente la soppressione dell'obbligo della bolla di accompagnamento delle merci viaggianti, obbligo previsto dal D.P.R. 6/10/78 n. 627.

Con l'abrogazione della bolla di accompagnamento l'Italia si allinea alle posizioni degli altri Stati della U.E., completando così il processo di semplificazione già iniziato con l'entrata in vigore dell'I.V.A. comunitaria (1/1/93) che aveva di fatto esonerato dall'obbligo di emissione della bolla i trasporti tra gli Stati membri (Circolare del Ministero delle Finanze n. 2/585001 del 5/1/93, e art. 10, comma 2 bis, D.L. 23/2/95 n. 41 convertito nella L. 22/3/95 n. 85).

La data di effetto delle disposizioni sull'abrogazione della bolla è il 27 settembre 1996, quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione del decreto 472/96 sulla Gazzetta Ufficiale.

Facendo scomparire la bolla d'accompagnamento, e non sostituendola con altro documento di trasporto, al di là dell'opportunità per le imprese di giustificare le consegne, si sarebbe creato un vuoto normativo.

L'art. 21 del D.P.R. 633/72 (Fatturazione delle operazioni), prevede al comma 4, "...Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Ministero delle Finanze, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione e deve contenere anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi."

Ecco quindi che ci soccorre il documento di trasporto. Questo permette alle imprese di emettere ancora la fattura differita, che senza documento di trasporto giustificativo della consegna, non sarebbe più stato possibile spiccare, dovendo per ciascuna operazione impossibile essere emessa fattura ai sensi del comma 1 del citato articolo 21.

Oltretutto il "documento di trasporto" è anche idoneo a vincere le presunzioni di cessione e di acquisto di cui all'art. 53 del decreto IVA (come evidenziato nei successivi paragrafi).

Riepilogando il "documento di trasporto" vale, ai fini fiscali:

- per avvalersi della fatturazione differita;
- per vincere le presunzioni di cui all'art. 53 del D.P.R. 633/72.

Vediamo ora di analizzare i vari casi in cui si rende necessario rilasciare il cosiddetto "D.D.T." (documento di trasporto) anche in relazione all'emissione di altri documenti quali scontrino, ricevuta fiscale e fattura.

## **COMMERCIO AL MINUTO**

Fino al 26 settembre 1996, data di entrata in vigore del D.P.R. 472/96 i commercianti al minuto potevano emettere all'atto della consegna o spedizione del bene la bolla di accompagnamento integrata dal corrispettivo o la fattura accompagnatoria (art.12, comma 2, L. 30 dicembre 1991, n. 413) in alternativa all'emissione dello scontrino fiscale. Tale alternativa è venuta a mancare con la soppressione della bolla di accompagnamento e di conseguenza i commercianti al minuto che si avvalevano di questa disposizione sono stati costretti a rilasciare in ogni caso lo scontrino fiscale.

Dalla data del 21 Febbraio 1997, con l'entrata in vigore del D.P.R. 696 del 21/12/1996 che recepisce le disposizioni contenute nell'art. 3, comma 147, lettere e) ed f) della Legge 549/1995, il documento di trasporto, se integrato nell'ammontare dei corrispettivi, consente nuovamente di evitare l'emissione dello scontrino fiscale.

Sempre per effetto dello stesso D.P.R. 696/1997 lo scontrino fiscale diventa superfluo in caso di emissione di fattura immediata ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972.

In conclusione, a partire dal 21 Febbraio 1997, i commercianti al minuto ed i soggetti assimilati potranno certificare i corrispettivi alternativamente con una delle seguenti modalità:

- con emissione di scontrino fiscale;
- con emissione di fattura immediata;
- con emissione di documento di trasporto integrato con l'ammontare dei corrispettivi e successiva fattura differita.

### **FATTURAZIONE IMMEDIATA**

Il regolamento citato precedentemente prevede l'emissione solo della fattura e non più anche contestualmente dello scontrino fiscale. Si possono utilizzare anche i vecchi moduli di fattura accompagnatoria di cui gli operatori sono ancora provvisti, così pure le tipografie autorizzate e i rivenditori possono vendere agli utilizzatori gli stampati relativi alle bolle di accompagnamento sino ad esaurimento delle scorte.

Si precisa che la fattura deve essere emessa e consegnata o spedita in duplice esemplare entro lo stesso giorno in cui l'operazione viene effettuata, vale a dire entro le ore 24 dello stesso giorno (circ. n.42/503981 del 31.10.1974 della soppressa Direzione Generale delle Tasse) e può anche essere trasmessa attraverso sistemi informatici che consentano la materializzazione di dati identici presso l'emittente ed il destinatario (Ris. Min. n. 360879 del 30/04/1986 e n. 571134 del 19/07/1988 della Direzione Generale delle Tasse).

Si ritiene che tra i sistemi informatici di trasmissione del documento di trasporto sia compreso anche il telefax (vedi anche circolare Assonime n. 108 del 16.10.96).

### **FATTURAZIONE DIFFERITA**

Per avvalersi della fatturazione differita è necessario:

- emettere un documento avente le caratteristiche di cui all'art. 3, del D.P.R. 472/96 che deve contenere:
  - la data ed il numero progressivo;
  - le generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto (ditta/ragione sociale, domicilio fiscale, numero di partita IVA codice fiscale);
  - la descrizione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti.
- emettere fattura entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione della merce, con l'indicazione del numero e della data del documento di trasporto.

Il D.P.R. 696/1996 già citato, all'art. 3, comma 3, prevede che lo scontrino fiscale, emesso al momento della consegna o, se antecedente, al pagamento del corrispettivo, e la ricevuta fiscale, in presenza di determinate caratteristiche, possono essere utilizzati per avvalersi dell'emissione della fattura differita. Le caratteristiche necessarie sono: per lo scontrino fiscale la specifica di natura, quantità e qualità dei beni ceduti ed il numero di codice fiscale dell'acquirente; per la ricevuta fiscale la semplice integrazione dei dati identificativi del cliente.

L'emissione della fattura differita dovrà avvenire entro il mese successivo a quello di esecuzione del trasporto.

La C.M. 249/E dell'11/10/1996 ha ritenuto possibile l'indicazione della data di formazione del documento; l'indicazione della data di esecuzione del trasporto è obbligatoria qualora questo avvenga in un giorno successivo a quello di formazione del documento stesso.

Si ricorda inoltre che ai sensi dell'art. 21, comma 4, del D.P.R. 633/72 e' possibile riepilogare in un'unica fattura differita le cessioni effettuate nel corso del mese solare precedente facendo attenzione a ricomprendere solo quelle che hanno avuto la consegna o spedizione nello stesso mese.

Relativamente alla quantita' da indicare e' sufficiente l'indicazione in cifre e non anche in lettere.

### **RAPPORTO TRA DOCUMENTO DI TRASPORTO E RICEVUTA FISCALE**

I soggetti che, ricorrendone i presupposti, provvedono alla certificazione dei corrispettivi attraverso il rilascio della ricevuta fiscale, sono esonerati dalla compilazione del nuovo documento di trasporto; inoltre, come precisato al paragrafo precedente, l'emissione della ricevuta fiscale integrata con i dati identificativi del cliente, consente di procedere all'emissione della fattura differita e sostituisce di fatto il documento di trasporto stesso.

Premesso che la fattura differita va emessa solo per le cessioni di beni, e' opportuno chiarire il comportamento da seguire in caso di prestazioni di servizi che presuppongano la consegna del bene finito o lavorato.

Innanzitutto occorre verificare se la prestazione viene resa in un locale non aperto al pubblico o presso un'impresa ovvero se resa in un locale aperto al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione del cliente.

Nel caso di prestazione resa in locale non aperto al pubblico, o presso un'impresa il prestatore del servizio certifica l'operazione con emissione di fattura ordinaria ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/72. Il documento di trasporto dovrà essere sempre emesso qualora si renda necessario vincere le presunzioni di cui all'art. 53 del D.P.R. 633/72. Al fine di provare l'avvenuta consegna del bene è comunque sempre opportuna l'emissione di un documento di trasporto.

Nel caso di prestazione resa in locale aperto al pubblico o nell'abitazione di clienti non e' obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta del cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. Tale prestazione deve essere certificata al momento della sua ultimazione mediante emissione di ricevuta fiscale o di fattura-ricevuta fiscale.

Si può ritenere che dal 21 Febbraio 1997 il documento "fattura-ricevuta fiscale" sia stato implicitamente abrogato poichè a norma del secondo comma dell'art. 3 del D.P.R. 696/1996 la normale fattura, emessa ai sensi dell'art. 21, primo comma, del D.P.R. 633/1972, è documento sostitutivo della ricevuta fiscale e quindi della fattura fiscale stessa.

E' sempre consigliabile l'emissione di un documento di trasporto qualora l'ultimazione della prestazione avvenga in data successiva alla consegna dei beni, al fine di vincere la presunzione di cui all'art. 53 del D.P.R. 633/72.

### **PRESUNZIONE DI CESSIONE ED ACQUISTO**

L'art. 53 del D.P.R. 633/72 prevede una presunzione di cessione per i beni acquistati che non si trovino nei locali in cui il contribuente esercita la propria attività e dichiarati come tali all'Ufficio IVA competente ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 633/72; prevede altresì una analoga presunzione di acquisto per beni rinvenuti nei locali stessi di cui non sia possibile dimostrarne la provenienza a titolo diverso.

La consegna dei beni a terzi per finalità diverse dalla vendita deve risultare da un documento conservato a norma dell'art. 39 dello stesso D.P.R., oppure da un registro di carico e scarico o dal libro giornale o altro libro tenuto in conformità del Codice Civile.

La bolla di accompagnamento è sempre stata considerata documento idoneo a vincere la presunzione di acquisto o vendita per cui la sua soppressione rende necessaria la verifica del comportamento più opportuno da seguire.

L'art. 1, comma 3, del D.P.R. 472/96 precisa che il documento di trasporto previsto dall'art. 21, comma 4, del D.P.R. 633/72, è idoneo a superare le presunzioni di acquisto e cessione.

Il riferimento fatto all'art. 21 del D.P.R. 633/72 si riferisce solamente alle cessioni di beni e non anche alle altre fattispecie.

La Circolare del Ministero delle Finanze n. 225/E del 16/9/96 precisa però che il documento di trasporto è idoneo a superare le presunzioni di cui all'art. 53 anche per i trasferimenti di beni a titolo non traslativo della proprietà ma, ovviamente, dovrà contenere l'espressa indicazione della causale.

In conclusione il documento di trasporto è sempre idoneo a vincere le presunzioni previste dall'art. 53 del D.P.R. 633/72.

\* \* \*

Il D.P.R. 627/78 prevedeva esoneri di natura soggettiva ed oggettiva alla compilazione della bolla di accompagnamento; il D.P.R. 472/96 dispone che cessano di avere efficacia le disposizioni previste dal D.P.R. 627/78 che continuerà ad applicarsi solo per la circolazione di beni sottoposti al regime delle accise, ad imposta di consumo o al regime di vigilanza fiscale nonché a tabacchi e fiammiferi.

La soppressione delle disposizioni del D.P.R. 627/1978, salvo che per i trasporti summenzionati, è totale e riguarda anche le ipotesi di esonero previste dallo stesso D.P.R.: è possibile pertanto che ai fini di vincere la presunzione prevista dall'art. 53 sia necessario emettere un documento per trasporto di beni che, ai sensi del D.P.R. 627/78, erano esonerati dalla bolla di accompagnamento.

### **CONSEGNE NON TRASLATIVE DELLA PROPRIETA'**

Come più sopra specificato la consegna dei beni a terzi per finalità diverse dalla vendita, ove non risulti da un apposito registro, dovrà risultare da documento di trasporto.

Pertanto in caso di trasporto di beni in conto lavorazione, deposito, visione, campionario, eccetera, sarà sempre necessaria l'emissione di un documento integrato con la relativa causale.

### **TENTATA VENDITA**

Alla luce delle nuove disposizioni gli operatori che si avvalgono del sistema della tentata vendita dovranno predisporre il documento di trasporto generale contenente la data di partenza, le generalità dell'azienda, la descrizione della quantità della merce e l'indicazione della causale di tentata vendita.

Al rientro sarà opportuno evidenziare sullo stesso documento di trasporto generale l'eventuale quantità di merce invenduta.

Si ritiene che sia sufficiente predisporre una sola copia del documento di trasporto generale.

Al momento di ogni eventuale singola vendita l'operatore può scegliere in base alle proprie esigenze diversi modi operativi:

- emettere la relativa fattura;
- utilizzare un bollettario "madre e figlia" preventivamente numerato e bollato (ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 633/72) di cui la bolletta "figlia" costituirà la fattura da lasciare al cliente, la bolletta "madre" costituirà la copia fattura dell'azienda emittente nonché registro sezionale delle fatture da conservare presso la sede amministrativa dell'azienda a norma dell'art. 52 del D.P.R. 633/72;
- emettere una nota di consegna relativa alla merce venduta contenente gli elementi previsti dalle nuove disposizioni ed entro il mese successivo provvedere all'emissione della relativa fattura.

Questa nota di consegna dovrà essere emessa in duplice esemplare, uno per il cedente ed uno per il cessionario.

In relazione alla fatturazione differita la Circolare n. 249/E dell'11 ottobre 1996 consente inoltre, in luogo dell'emissione della nota di consegna per ogni singola cessione, di poter istituire ed utilizzare delle SCHEDE per ogni singolo cliente le quali conterranno il nome dell'azienda cedente e del cliente e, per ogni vendita, la natura, qualità, quantità della merce, nonché la data di consegna.

In seguito si emetterà o la singola fattura per ogni consegna o la fattura riepilogativa del mese precedente.

### **CAMPIONARIO**

Allo scopo di evitare le presunzioni di cessione e di acquisto di cui all'art. 53 del D.P.R. 633/72 la ditta mandante che consegna beni in conto campionario all'intermediario di commercio deve emettere un documento di trasporto contenente tutti gli elementi previsti dalle nuove disposizioni, con la causale "merce in c/campionario".

In alternativa la ditta mandante può registrare la merce consegnata in c/campionario su un apposito registro tenuto a norma dell'art. 39 D.P.R. 633/72.

A sua volta l'agente di commercio dovrà conservare presso la propria sede il documento della ditta mandante senza ulteriori adempimenti non essendo più necessario che i beni in conto campionario siano scortati da un nuovo documento di trasporto.

Quando l'intermediario renderà il campionario alla ditta mandante, emetterà un documento di consegna nel quale indicherà la causale "merce di campionario resa".

### **TRASPORTI NELL'AMBITO DELLA STESSA IMPRESA**

Il D.P.R. 627/78 stabiliva che i soggetti che esercitavano esclusivamente il commercio al minuto godevano dell'esenzione dall'emissione della bolla di accompagnamento per i trasporti dei beni nell'ambito della stessa impresa.

Tale esenzione era subordinata alle seguenti condizioni:

- che i luoghi suddetti fossero stati regolarmente dichiarati all'Ufficio Iva competente ai sensi dell'art. 35 D.P.R. 633;
- che fossero situati nell'ambito dello stesso Comune o di Comuni limitrofi.

Conseguentemente, chi avesse svolto una attività di commercio all'ingrosso, o congiuntamente all'ingrosso ed al dettaglio, era obbligato ad emettere bolla di accompagnamento per tutti i trasporti effettuati.

Con la soppressione della bolla di accompagnamento si è notevolmente semplificata la problematica dei trasporti nell'ambito della stessa impresa.

Ai sensi dell'art. 53, comma 1, del D.P.R. 633/72 si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovino nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività e dichiarati come tali all'Ufficio I.V.A. territorialmente competente ai sensi dell'art. 35 dello stesso D.P.R.. Di conseguenza il trasporto di beni tra i locali denunciati ai fini I.V.A. è ora esonerato dall'emissione di qualsiasi documento di accompagnamento, a prescindere dal tipo di attività esercitata.

E' doveroso segnalare che mentre tale tesi trova conferma nella Circolare Assonime n° 108 del 16/10/1996 non ha invece completo riscontro nella circolare n° 225/E del 16/9/1996 del Ministero delle Finanze che al punto 2.3 evidenzia l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento anche per i passaggi interni; tale ultima interpretazione appare però in netto contrasto con lo spirito di semplificazione della nuova normativa. Inoltre poiché il concetto è inserito dal Ministero nel paragrafo relativo ai trasporti di beni da consegnare a terzi a titolo non traslativo della proprietà, si deve presumere che riguardi passaggi interni relativi a beni trasportati presso i terzi stessi che non entrano però in possesso dei beni; un esempio di tale situazione potrebbe essere l'ipotesi di un cantiere temporaneo presso terzi non denunciato ai fini I.V.A.. Tale situazione è illustrata nel paragrafo che segue.

### **TRASPORTI TRA SEDE E CANTIERI**

La problematica dei trasporti dalla sede principale ai cantieri è molto simile a quella esaminata precedentemente.

Infatti anche per tali trasporti condizione necessaria per non dover procedere all'emissione di documenti di accompagnamento è l'avvenuta comunicazione all'Ufficio I.V.A. di apertura dei cantieri.

Necessita pertanto determinare cosa si intende per cantiere e conseguentemente quando è necessario osservare gli obblighi di cui all'art. 35 del D.P.R. 633/72. A tal fine la R.M. n°504567 del 18.2.1974 chiarisce che gli obblighi di comunicazione devono essere osservati per le unità operative nell'ambito delle quali si concretizzano riscossioni di denaro e/o movimenti di materiali. Non va comunque dimenticato che il cantiere resta comunque una struttura occasionale di esercizio dell'attività d'impresa e pertanto sarà opportuno valutare caso per caso se procedere alla comunicazione di apertura all'Ufficio I.V.A. in considerazione della dimensione e durata dello stesso.

La Commissione Tributaria Centrale, Sez. XI, con decisione n° 7353 dell'1/10/1986, ha ritenuto necessaria la comunicazione di apertura di un cantiere edile per la costruzione di due palazzine.

### **LE VENDITE TRIANGOLARI**

Le vendite triangolari sono quelle operazioni di cessione di beni in cui intervengono tre soggetti diversi: il cedente viene incaricato dal cessionario di consegnare beni ad un cliente del cessionario stesso per suo ordine e conto.

Per le vendite triangolari gli operatori possono avvalersi della fatturazione immediata o di quella differita.

- Fatturazione immediata.

In questo caso ne' il cedente ne' il cessionario avranno l'obbligo di emettere alcun documento di trasporto.

Il cedente è obbligato ad emettere e inviare al cessionario la fattura immediata entro le ore 24 del giorno di inizio del trasporto delle merci; lo stesso onere è imposto al cessionario nei confronti del proprio cliente.

La Circolare n. 42 del 31.10.1974 consente al cessionario di emettere la fattura al proprio cliente entro cinque giorni dal ricevimento della fattura da parte del cedente; tale disposizione non trova però riscontro nel disposto normativo.

Esempio:

A (cessionario) acquista da B (cedente) beni che deve vendere a C (cliente);

A incarica B di trasportare e consegnare detti beni direttamente a C;

A e B potranno non emettere alcun documento di trasporto;

sia A che B dovranno emettere ed inviare le rispettive fatture entro le ore 24 del giorno di inizio del trasporto per la consegna delle merci a C.

- Fatturazione differita

In tale caso il documento idoneo a consentire la fatturazione differita sia al cedente che al cessionario sarà emesso dal cedente e dovrà contenere oltre agli elementi essenziali previsti per il Documento di Trasporto, i dati identificativi del cedente, del cessionario e del cliente del cessionario (circolare ministeriale n. 249/E dell'11/10/1996).

Nelle fatture differite è obbligatorio riportare gli estremi del documento di trasporto del cedente.

E' opportuno altresì che il cedente trasmetta copia del documento di trasporto al cessionario affinché questi possa correttamente adempiere agli obblighi di fatturazione.

Esempio:

A (cessionario) acquista da B (cedente) beni che deve vendere a C (cliente).

A incarica B di trasportare e consegnare detti beni direttamente a C.

La ditta B emetterà il documento di trasporto indicando oltre alle proprie generalità e a quelle della ditta A e C, la causale del trasporto "merce consegnata per ordine e conto della ditta A".

## **LE VENDITE ALL'ESTERO**

Le cessioni di beni destinati all'esportazione fuori dal territorio dell'U.E. costituiscono operazioni non imponibili I.V.A. ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/72.

La bolla di accompagnamento vistata dall'ufficio doganale costituiva uno dei documenti idonei a dimostrare la corretta applicazione del regime di non imponibilità'.

Con l'abolizione della bolla di accompagnamento i mezzi di prova idonei sono costituiti dalla fattura vistata dalla dogana e dalla dichiarazione doganale di esportazione.

La Legge recante le norme di recepimento della Direttiva 95/7/CE, approvata definitivamente in data 4/2/1997 ma a tutt'oggi in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, prevede che il documento di trasporto vistato dalla dogana di uscita della Comunità Europea sia idoneo a dimostrare l'avvenuta esportazione della merce (la legge è già stata pubblicata "in anteprima" sul Sole-24 Ore del 5/2/1997).

Anche il Ministero delle Finanze con la recente circolare n. 35/E del 13/2/1997 è intervenuto sull'argomento con un'interpretazione in linea con la norma in corso di approvazione. A parere del Ministero è necessario però che il documento di trasporto contenga anche la destinazione estera dei beni ed il tipo di operazione (esportazione diretta/tramite commissionario/triangolare).



Le cessioni di beni verso operatori economici residenti nel territorio della Comunità Europea costituiscono operazioni non imponibili I.V.A. ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/93.

Per tali cessioni non è obbligatoria l'emissione di alcun documento di accompagnamento se i cedenti si avvalgono della fatturazione immediata.

I cedenti residenti dovranno presentare in Dogana l'apposito modello denominato "Intrastat" riepilogativo delle operazioni intracomunitarie effettuate.

### **MOVIMENTI DI BENI CON LA REPUBBLICA DI SAN MARINO**

Il D.P.R. 14/8/1996 n. 472 nulla dice in merito al D.M. 24/1/79 che aveva istituito il documento di trasporto per le transazioni con la Repubblica di San Marino.

La circolare ministeriale n. 225/E del 16/9/96 ha invece esplicitamente chiarito che non si applicano più le disposizioni del citato D.M. ma che, in virtù dell'art. 1 del D.M. 13439 del 29/12/72, continua comunque a sussistere l'obbligo di emissione di un documento di accompagnamento.

Si ritiene che nel caso ci si avvalga della fatturazione immediata sia necessario che la merce venga comunque scortata dal documento di trasporto o eventualmente dalla fattura immediata integrata dagli elementi del documento di trasporto stesso; non è naturalmente obbligatoria l'indicazione di tutti i dati che venivano richiesti nel vigore del D.P.R. 627/1978, ma solo di quelli indicati al comma 3 dell'art. 1 del D.P.R. 472/96 e cioè la data, le generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti mentre è ancora opportuna l'indicazione della causale del trasporto.

Non risultano ad oggi disposizioni contrarie della Repubblica di San Marino in merito alla procedura sopra evidenziata; del resto la fattura accompagnatoria prevista dalla precedente normativa era comunemente ritenuta idonea ed è tutt'ora utilizzata dalle aziende in attesa di esaurimento della modulistica.

Il documento deve essere emesso in almeno tre copie di cui due da esibire all'Ufficio tributario di San Marino all'atto dell'introduzione dei beni in detto Stato.

Le autorità sammarinesi, con decreto 23/9/96 n. 119, hanno confermato che analogo documento deve essere emesso dagli operatori per i beni provenienti a qualsiasi titolo da San Marino.

In considerazione dell'idoneità del documento di accompagnamento a vincere le presunzioni stabilite dall'art. 53 della legge IVA, si ritiene superata la circolare ministeriale 20/4/73 n. 30-510542 che imponeva l'annotazione in apposito registro, numerato e bollato ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 633/72, dei beni inviati in Italia da operatori sammarinesi a scopo di lavorazione e deposito.

### **LE VENDITE TRIANGOLARI CON L'ESTERO**

Le vendite triangolari con l'estero sono quelle operazioni di cessione di beni in cui intervengono tre soggetti diversi: il cedente italiano viene incaricato dal cessionario italiano di consegnare beni ad un cliente straniero del cessionario stesso per suo ordine e conto.

Il presupposto del regime di non imponibilità di tali operazioni è che i beni vengano collocati fuori dal territorio nazionale direttamente dal cedente mentre il cessionario residente (cedente a sua volta verso il cliente straniero) non deve entrare in possesso dei beni.

Nell'ipotesi di cessioni verso Paesi extracomunitari, in assenza di un vettore che compili la lettera di vettura e con la dichiarazione doganale intestata al cessionario residente, il cedente residente deve dimostrare, con idoneo documento, di aver inviato direttamente la merce all'estero.

Stesso problema si pone per le cessioni triangolari con destinazione comunitaria di cui all'art. 58 del D.L. 30/8/93, n. 331, convertito nella Legge 29/10/93 n. 427.

Il Ministero delle Finanze con la circolare n. 35/E del 13/2/1997 ha ritenuto che il documento di trasporto è idoneo a dimostrare la corretta applicazione del regime di non imponibilità (vedi paragrafo "vendite all'estero").

Anteriormente all'entrata in vigore della disciplina sulla bolla di accompagnamento, la Direzione Generale delle Dogane (Circ. 7895 del 22.11.1977) aveva riconosciuto la validità della "bolletta di consegna" in caso di "esportazioni indirette" ai fini della dimostrazione dell'avvenuta esportazione.

### **TRASPORTI ANCORA SOGGETTI AD OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE**

Il trasporto di alcuni determinati beni è tuttora soggetto all'obbligo fiscale di emissione della bolla di accompagnamento o di altri documenti similari.

L'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento continua ad avere efficacia, in via eccezionale, relativamente ai trasporti di:

- tabacchi;
- fiammiferi;
- prodotti sottoposti al regime delle accise, alle imposte di consumo o al regime di vigilanza fiscale previsto dalle disposizioni in materia di imposta sulla produzione e sui consumi: oli minerali, alcole, bevande alcoliche, vino, birra, profumerie alcoliche, ed altri similari.

Il Regolamento che ha soppresso la bolla distingue i tabacchi ed i fiammiferi dagli altri prodotti in quanto pur essendo anch'essi soggetti al regime delle accise sono gli unici la cui tassazione non è disciplinata dal relativo Testo Unico.

Gli oli minerali, l'alcole e le bevande alcoliche sono da dividersi in due categorie:

- prodotti che viaggiano in regime sospensivo tra depositi fiscali (prodotti che non hanno ancora assolto l'imposta);
- prodotti che hanno scontato l'imposta e che viaggiano tra depositi liberi.

Disposizioni comunitarie (Regolamento CEE n. 27/19/92 dell'11/09/92) hanno stabilito l'emissione di un Documento Amministrativo di Accompagnamento per i prodotti che viaggiano in regime di sospensione d'imposta tra depositi fiscali.

Il Documento Amministrativo di Accompagnamento può essere sostituito da altro documento, ad esempio la fattura immediata, che contenga le medesime informazioni.

L'obbligo di emissione del Documento Amministrativo di Accompagnamento è esteso al trasporto interno ed intracomunitario.

Il documento amministrativo di trasporto o suo equipollente deve, prima del suo utilizzo, essere bollato da parte dell'Ufficio tecnico di finanza competente per territorio.

Per i prodotti soggetti ad accisa che hanno già scontato l'imposta occorre distinguere fra:

- trasporto intracomunitario: deve avvenire, tra depositi liberi, previa emissione di un Documento di Accompagnamento Semplificato, conforme al modello previsto dal Regolamento Comunitario n. 3469/92 del 17/12/92;

- circolazione interna: gli oli minerali, l'alcole e le bevande alcoliche devono essere scortati dal Documento di Accompagnamento Semplificato di cui all'art. 9, D.M. 210/96.

Anche il Documento Amministrativo Semplificato come il Documento Amministrativo di Accompagnamento deve essere stampato dalle tipografie autorizzate ed essere preventivamente bollato dall'Ufficio Tecnico di Finanza prima del suo utilizzo.

Il Dipartimento Centrale delle Dogane ha segnalato con propria nota n. 597 del 16/09/96 l'obbligo di emettere la bolla di accompagnamento anche nei casi in cui la circolazione dei medesimi sia stata esonerata dalla scorta del Documento Amministrativo di Accompagnamento o del Documento Amministrativo Semplificato, senza l'esplicita previsione di alcun documento sostitutivo, a meno che il trasporto non sia contemporaneamente esonerato anche dall'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento come avviene, ad esempio, per i prodotti alcolici contrassegnati.

I tabacchi ed i fiammiferi viaggiano prevalentemente come prodotti contrassegnati ovvero con bolletta di legittimazione, il che rende superflua l'emissione della bolla di accompagnamento.

Un altro prodotto per il quale permane l'obbligo di documentazione del trasporto è il vino ed in particolare per il trasporto dello stesso sono previste norme specifiche, che fanno alcuni distinguo.

#### Trasporti intracomunitari di vino in recipienti di capacità superiore a 60 litri:

devono essere scortati dall'apposito documento di trasporto previsto dal Ministero delle Risorse Agricole e Forestali, vidimato prima dell'uso dagli Uffici periferici dello stesso. In sostanza si tratta del Documento Amministrativo di Accompagnamento o del Documento Amministrativo Semplificato, a seconda dei casi, timbrato dall'Ispettorato repressione frodi.

#### Trasporti intracomunitari di vino in recipienti di capacità fino a litri 60:

devono essere scortati dal medesimo documento di trasporto, però la vidimazione dello stesso può avvenire presso il competente Ufficio Tecnico di Finanza.

#### Trasporti interni di vino in recipienti superiori a 60 litri:

devono essere scortati dalla bolla di accompagnamento e il documento deve essere conforme a quello allegato al regolamento comunitario n. 2238/93 del 26/07/93 e preventivamente vidimato dall'Ufficio repressione frodi.

I trasporti di prodotti vinosi che hanno già scontato l'imposta contenuti in recipienti di volume inferiore a 5 litri, se il trasporto non riguarda quantitativi superiori a 100 litri complessivi, sono soggetti a contrassegno e, quindi esonerati dalla bolla di accompagnamento.

L'avvenuta soppressione della bolla ha fatto tornare pienamente in vigore altre disposizione che risultavano superate oppure integrate all'interno della bolla di accompagnamento merci, fra le altre:

- la documentazione del trasporto in conto proprio;

- la lettera di vettura.

Per il trasporto di cose in conto proprio in vigenza dell'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento, era stata prevista la facoltà di integrarla in calce o sul retro (D.M. 13/04/79) con le indicazioni rese obbligatorie dall'art. 10, D.P.R. 16/09/77, n. 783.

Dopo l'avvenuta soppressione della bolla, torna obbligatoria l'emissione dello specifico documento relativamente al trasporto su strada di cose effettuate con motoveicoli e autoveicoli aventi una massa complessiva a pieno carico superiore a 35 quintali; per conseguenza, anche l'obbligo del

quale si stà trattando viene ad essere limitato ai trasporti in conto proprio eseguiti con veicoli che abbiano le seguenti caratteristiche:

- portata utile superiore a 30 quintali;
- peso complessivo superiore a 35 quintali.

Il D.P.R. 56/1978 prevede per il trasporto delle merci su strada per conto terzi soggette al regime tariffario, l'emissione della lettera di vettura, il cui obbligo permane anche dopo l'eliminazione della bolla di accompagnamento; pertanto sarà necessaria l'emissione di un documento conforme a quello approvato con decreto ministeriale (v. allegato al D.M. 22/12/1982, come modificato ed integrato dal D.M. 07/12/83).

### **I CONTROLLI SU STRADA**

Il D.P.R. 472/96 dispone che "restano ferme le disposizioni sul controllo dei beni durante il trasporto ai fini dell'acquisizione di dati e notizie utili all'accertamento della corretta applicazione delle norme fiscali".

La circolare 225/E, al punto 3, ha previsto che il controllo del rispetto della documentazione ai fini fiscali durante il trasporto possa essere effettuato unicamente dalla Guardia di Finanza che dovrà appurare la naturale corrispondenza di quanto dichiarato dal conducente in merito alla consistenza delle merci.

I controlli dovranno avvenire ai fini di quanto disposto dagli art. 51 e 52 del D.P.R. 633/72 e ciò allo scopo di procedere a verifiche e ad accertamenti successivi in capo ai soggetti che compiono le operazioni, acquisendo così elementi utili ai fini del compimento delle verifiche.

Inoltre, attraverso ispezioni da eseguirsi successivamente, si procederà alla constatazione dell'effettiva destinazione dei beni e della relativa fatturazione.

### **CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI DI TRASPORTO**

Ai sensi dell'art. 2220 del Codice Civile i documenti di trasporto devono essere conservati per dieci anni dalla data della loro emissione mentre ai fini fiscali, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 633/72, tali documenti devono essere conservati fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

**fac-simile di documento di trasporto (minimo 2 copie)**

**MITTENTE**

-----
-----
-----
-----
-----

**DESTINATARIO**

-----
-----
-----
-----
-----

Documento di trasporto n.	del
---------------------------	-----

<b>QUANTITÀ</b>	<b>NATURA E QUALITÀ</b>
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----
-----	-----

**INCARICATO DEL TRASPORTO**  
-----

CAUSALE DEL TRASPORTO

---

ANNOTAZIONI

---

Firma del Ricevente
<hr/>

N.B.: eventuali altri elementi di utilità aziendale:

- luogo di destinazione;
- firma vettore;
- peso lordo;
- numero colli.