



**STUDIO DALL'OSSO**  
**Società Tra Professionisti**

Spettabili Clienti dello studio  
Loro sedi

**Prova documentale del trasporto delle merci in altro paese comunitario al fine della non imponibilità della cessione ai fini dell'IVA – Aggiornamenti.**

**1 PREMESSA**

La direttiva 2018/1910/UE ha modificato la direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, prevedendo alcune novità nella disciplina delle cessioni intracomunitarie con efficacia dall'1.1.2020<sup>1</sup>.

In ragione di ciò, il regolamento UE 4.12.2018 n. 1912 ha introdotto una presunzione relativa circa l'effettuazione delle anzidette cessioni intracomunitarie, inserendo l'art. 45-*bis* nel regolamento UE 15.3.2011 n. 282.

---

<sup>1</sup> Si segnala che, in data 29.7.2020, il Consiglio dei Ministri ha approvato il disegno di legge europea 2019-2020, che reca anche le norme modificative del DL 331/93 volte a recepire le novità introdotte dalla direttiva 2018/1910/UE.

Tali novità sono parte delle c.d. “soluzioni rapide” (“*quick fixes*”) promosse dalla Commissione europea, volte a semplificare gli adempimenti fiscali cui sono tenuti gli operatori economici e a rendere il sistema del mercato unico più armonizzato e maggiormente resiliente alle frodi.

Con la presente Circolare vengono analizzate le nuove disposizioni previste dall’art. 45-*bis* del regolamento 282/2011 riguardanti la prova documentale del trasporto in altro Stato UE nelle cessioni intracomunitarie.

Si terrà conto, al riguardo, sia dei recenti chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate, sia delle indicazioni fornite nelle Note esplicative sui “2020 Quick fixes” pubblicate dalla Commissione europea in data 20.12.2019.

## **2 NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE**

L’art. 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, risultante dalle modifiche applicabili dall’1.1.2020, stabilisce l’esenzione IVA (“non imponibilità IVA”, secondo la dicitura nazionale) per le cessioni di beni spediti o trasportati fuori del rispettivo territorio ma nella Comunità dal venditore o dall’acquirente o per loro conto, qualora siano rispettate le seguenti condizioni:

- i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale, in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;
- il soggetto passivo o l’ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell’IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA.

Il regime non si applica qualora il cedente:

- non abbia rispettato l’obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi (c.d. “INTRASTAT”) riferiti a tale cessione,
- oppure l’elenco riepilogativo presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione,

salvo che la mancata o irregolare compilazione sia debitamente giustificata.

Dunque, per effetto delle novità introdotte dalla direttiva 2018/1910/UE, si stabiliscono ulteriori condizioni, rispetto a quelle precedentemente previste, per l’applicazione del regime di non imponibilità IVA alle cessioni intracomunitarie. Tali condizioni riguardano:

- la comunicazione al cedente, da parte del cessionario, del numero identificativo IVA attribuitogli da uno Stato membro diverso da quello di origine dei beni;
- la compilazione, da parte del cedente, dell’elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie.

## **3 PROVA DEL TRASPORTO INTRACOMUNITARIO**

Studio Dall’Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

Dal disposto dell'art. 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, al di là delle novità appena richiamate, emerge che l'effettiva movimentazione dei beni dallo Stato membro di origine allo Stato membro di destinazione è una delle condizioni necessarie affinché l'operazione possa essere assoggettata al regime di non imponibilità IVA. **Conseguentemente, è essenziale che le parti siano in grado di provare all'Amministrazione finanziaria l'avvenuto trasferimento dei beni.**

### 3.1 DISCIPLINA PREVIGENTE

Anteriormente all'1.1.2020, ossia prima dell'entrata in vigore dell'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011, né le norme comunitarie, né la normativa nazionale fissavano principi generali o ponevano norme specifiche che individuassero la documentazione idonea a dimostrare il trasporto intracomunitario dei beni. Ciò ha quindi determinato, oltre a una situazione di incertezza, anche l'applicazione di criteri non omogenei tra gli Stati membri.

L'introduzione delle nuove norme è perciò volta a mitigare significativamente tali effetti.

### 3.2 DISCIPLINA APPLICABILE DAL 2020

Il nuovo art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 introduce una presunzione relativa di avvenuta movimentazione dei beni da uno Stato membro ad un altro Stato o territorio della Comunità, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione (non imponibilità IVA) proprio delle cessioni intracomunitarie, qualora il soggetto passivo sia in grado di fornirne prova nei modi e nei termini dettati dal legislatore UE.

Va, tuttavia, precisato che tale presunzione si applica alle sole cessioni intra-UE in esecuzione delle quali la spedizione o il trasporto dei beni è effettuato dal venditore o dall'acquirente con l'intervento di terze parti, poiché gli elementi di prova richiesti dalla norma devono essere resi da parti che siano al contempo indipendenti tra loro ma anche dal venditore e dall'acquirente<sup>2</sup> (si veda il successivo § 3.6).

Si precisa altresì che sono previsti mezzi di prova differenti a seconda che la spedizione o il trasporto siano posti a carico del cedente o del cessionario.

### 3.3 SPEDIZIONE O TRASPORTO DI BENI EFFETTUATO DAL VENDITORE

A norma dell'art. 45-*bis*, paragrafo 1, lett. a) del regolamento UE 282/2011, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati in un altro Stato membro della UE qualora siano soddisfatti, congiuntamente, i seguenti requisiti:

- il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto;
- il venditore è in possesso, alternativamente:

---

<sup>2</sup> Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2020 n. 12.

Studio Dall'Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

- di almeno due degli elementi di prova non contraddittori individuati dall’art. 45-*bis* par. 3 lett. a) del regolamento UE 282/2011 (d’ora in poi “lettera A”), rilasciati da due diverse parti indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente;
- di uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dalla “lettera A”, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori individuati dall’art. 45-*bis* par. 3 lett. b) del regolamento (d’ora in poi “lettera B”), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente.

#### ***Elementi di prova non contraddittori di cui alla lettera A***

L’art. 45-*bis*, paragrafo 3, del regolamento UE 282/2011 individua, come elementi di prova, i vari documenti relativi al trasporto o alla spedizione.

Si tratta, a titolo esemplificativo di:

- un documento o lettera CMR firmata;
- una polizza di carico;
- una fattura relativa al trasporto aereo;
- una fattura emessa dallo spedizioniere.

#### ***Elementi di prova non contraddittori di cui alla lettera B***

Gli ulteriori elementi di prova non contraddittori, di cui all’art. 45-*bis*, paragrafo 3, del regolamento UE 282/2011, sono rappresentati dai seguenti documenti:

- la polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
- i documenti ufficiali rilasciati da una pubblica Autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l’arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- la ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione, che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

### **3.4 SPEDIZIONE O TRASPORTO DI BENI EFFETTUATO DALL’ACQUIRENTE**

A norma dell’art. 45-*bis*, paragrafo 1, lett. b) del regolamento UE 282/2011, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati in un altro Stato membro della UE qualora il venditore sia in possesso di:

- una dichiarazione scritta dell’acquirente, da questi rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione<sup>3</sup>, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall’acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica<sup>4</sup>:
  - la data di rilascio;

<sup>3</sup> Si veda, sul punto, il successivo § 3.9.

<sup>4</sup> È stato osservato che l’elencazione del contenuto della dichiarazione scritta da parte dell’acquirente dovrebbe considerarsi esaustiva e non esemplificativa, anche se non sembra preclusa la possibilità delle parti di includere ulteriori elementi, qualora ciò possa rivestire carattere di utilità.

- il nome e l'indirizzo dell'acquirente;
  - la quantità e la natura dei beni;
  - la data e il luogo di arrivo dei beni;
  - nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto;
  - l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;
- di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui alla lettera A, rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dal regolamento di cui alla lettera A in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui alla lettera B, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

### **3.5 TABELLA RIEPILOGATIVA**

Di seguito si fornisce una sintesi tabellare di quanto indicato nei precedenti paragrafi in merito alla documentazione che costituisce prova del trasporto della cessione intra-UE di beni.

Studio Dall'Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

Soggetto in carico della spedizione o trasporto	Dichiarazione e del venditore	Dichiarazione e dell'acquirente	N. 2 documenti di cui alla lettera A	Documento di cui alla lettera A e documento di cui alla lettera B
Venditore	X		X	
Venditore	X			X
Acquirente		X	X	
Acquirente		X		X

Dal punto di vista operativo, in ragione delle novità fin qui illustrate, gli operatori economici che intervengono in una cessione intra-UE di beni mobili materiali (come fornitori, acquirenti o incaricati del trasporto) sono tenuti a verificare ed eventualmente ad aggiornare le procedure interne per conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011.

### 3.6 DEFINIZIONE DI “PARTE INDIPENDENTE”

Come anticipato, le previsioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 si applicano a condizione che gli elementi di prova siano forniti da due diverse parti indipendenti tra loro, nonché indipendenti dal venditore e dall'acquirente.

Le Note esplicative della Commissione UE chiariscono che non possono considerarsi “parti indipendenti” quelle che hanno la stessa personalità giuridica.

Sono validi, inoltre, i criteri di cui all'art. 80 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui le parti per le quali sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici non possono essere considerate indipendenti l'una dall'altra.

Secondo quanto ulteriormente precisato dall'Agenzia delle Entrate<sup>5</sup>, in applicazione delle indicazioni del Comitato IVA, non sono parti indipendenti:

- la casa madre e la sua stabile organizzazione, in quanto fanno parte dello stesso soggetto giuridico;
- l'amministratore delegato e la società amministrata, poiché sussiste un vincolo gestionale, se non anche proprietario e finanziario;
- le società legate da rapporti di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c.

### 3.7 TRASPORTO CON MEZZI PROPRI DEL VENDITORE O DELL'ACQUIRENTE

Sulla base di quanto illustrato nei precedenti paragrafi, le previsioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 non sono applicabili qualora il venditore o l'acquirente effettuino il trasporto con mezzi propri. In tali ipotesi, infatti, non è possibile ottenere mezzi di prova non

<sup>5</sup> Si veda la circ. 13.5.2020 n. 12, § 2.

contraddittori rilasciati da due diverse parti indipendenti tra loro e indipendenti rispetto al venditore e all'acquirente<sup>6</sup>.

### 3.8 FORMATO DEI DOCUMENTI

La norma non fornisce indicazioni circa il formato, cartaceo o elettronico, in cui i documenti che costituiscono mezzi di prova del trasporto intracomunitario devono essere acquisiti, conservati ed eventualmente prodotti alle autorità competenti.

È stato osservato che tale vuoto normativo, alla luce dei principi ispiratori della riforma del sistema degli scambi intracomunitari, volta tra l'altro alla semplificazione del sistema IVA, potrebbe essere inteso come espressione della volontà del legislatore unionale di non porre vincoli e di ammettere che i documenti in parola abbiano il formato che le parti, caso per caso, trovano più congeniale.

In senso conforme si pongono le Note esplicative (§ 5.3.7), secondo le quali è ragionevole attendersi che *“gli Stati membri siano flessibili al riguardo e non impongano limitazioni rigorose, ad esempio accettando soltanto documenti cartacei, ma accettino anche una versione elettronica di tali documenti”*.

### 3.9 DICHIARAZIONE SCRITTA DA PARTE DELL'ACQUIRENTE

In base all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011, la dichiarazione scritta dell'acquirente (si veda il precedente § 3.4) deve essere rilasciata al fornitore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione intracomunitaria.

Secondo quanto osservato nelle Note esplicative della Commissione UE, la finalità della previsione è quella di stabilire un preciso lasso di tempo entro il quale l'acquirente deve adempiere l'obbligo in parola.

Tuttavia, ritenere tale termine perentorio non pare aderente allo spirito della norma, in quanto un ritardo da parte dell'acquirente comporterebbe, per il venditore, l'impossibilità di beneficiare della presunzione relativa posta dal regolamento.

Pertanto, secondo la Commissione UE<sup>7</sup>, anche se l'acquirente fornisce al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine il venditore può ancora avvalersi della presunzione, purché siano soddisfatte tutte le altre condizioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento.

Tale impostazione è stata recepita anche dall'Agenzia delle Entrate<sup>8</sup>.

#### ***Dichiarazione riepilogativa o cumulativa***

Secondo Assonime<sup>9</sup>, nel caso in cui tra le medesime parti intervengano più cessioni intra-UE di beni durante un certo lasso di tempo, dovrebbe essere compatibile con la norma la predisposizione di una dichiarazione riepilogativa delle operazioni intervenute in un determinato periodo.

---

<sup>6</sup> Cfr. Note esplicative “2020 Quick fixes”, § 5.3.5.

<sup>7</sup> Cfr. Note esplicative “2020 Quick fixes”, § 5.3.8.

<sup>8</sup> Circ. 13.5.2020 n. 12, § 2.

<sup>9</sup> Cfr. circ. Assonime 5.6.2020 n. 11, § 3.

Studio Dall'Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

Prudenzialmente, tuttavia, sarebbe opportuno indicare distintamente le singole operazioni intervenute tra le parti, in modo che sia possibile risalire ad ogni singola operazione.

Non sarebbe dunque ammissibile una dichiarazione “cumulativa”.

## **4 PRESUNZIONE RELATIVA**

### **4.1 EFFETTI DELLA PRESUNZIONE**

A norma dell’art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011, qualora siano rispettate le condizioni poste dal medesimo articolo, il requisito della movimentazione dei beni da uno Stato membro a un altro si considera soddisfatto.

Tuttavia, l’operatività della presunzione in esame non è condizione necessaria né sufficiente per l’applicazione del regime di non imponibilità IVA della cessione intracomunitaria. Infatti:

- il mancato rispetto delle condizioni per l’operatività della presunzione di cui all’art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 non esclude automaticamente l’applicazione del regime di esenzione (non imponibilità IVA) di cui all’art. 138 della direttiva 2006/112/CE, poiché le parti potrebbero produrre altri elementi oggettivi di prova, parimenti validi a fornire la prova del trasporto<sup>10</sup>;
- anche ove operi la presunzione, occorre che siano soddisfatti anche gli ulteriori presupposti previsti dall’art. 138 della direttiva 2006/112/CE<sup>11</sup>.

### **4.2 CONFUTAZIONE DELLA PRESUNZIONE**

La presunzione di cui all’art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 può essere refutata da un’ autorità fiscale. Ciò implica che un’ autorità fiscale sia in grado di comprovare che i beni non sono stati effettivamente spediti o trasportati da uno Stato membro a un altro Stato o territorio nella Comunità. Secondo le esemplificazioni riportate nelle Note esplicative e richiamate dall’Agenzia delle Entrate nella circ. 13.5.2020 n. 12, la presunzione può essere confutata quando:

- nel corso di un controllo, si riscontri che i beni sono ancora giacenti nel magazzino del venditore;
- si venga a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha comportato la distruzione dei beni.

Diverso è il caso, illustrato nel successivo paragrafo, in cui si dimostri che uno o più tra i documenti forniti come mezzi di prova contengono informazioni non corrette o false.

### **4.3 RILEVAZIONE A POSTERIORI DELL’INSUSSISTENZA DELLA PRESUNZIONE**

<sup>10</sup> Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2020 n. 12 e Note esplicative “2020 Quick fixes”, § 5.3.3.

<sup>11</sup> Occorre in particolare che la cessione abbia luogo tra due soggetti passivi IVA registrati ai fini del tributo in Stati membri diversi, che comporti il trasferimento a titolo oneroso del titolo di proprietà o di altro diritto reale sui beni materiali cui si riferisce e che sia a titolo oneroso.

Studio Dall’Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

Qualora un'autorità fiscale, a seguito dell'analisi della documentazione che costituisce prova della movimentazione intra-UE dei beni, possa dimostrare che la stessa contiene informazioni inesatte o false, la presunzione decade e il venditore non può avvalersene.

Tuttavia, ciò non determina automaticamente l'inapplicabilità del regime di non imponibilità IVA, poiché il soggetto passivo può dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta<sup>12</sup>.

## **5 EFFICACIA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI**

Le disposizioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011, introdotte dal regolamento UE 1912/2018, sono efficaci dall'1.1.2020.

Inoltre, le stesse sono direttamente applicabili negli Stati membri, senza necessità di recepimento negli ordinamenti interni (art. 2 del regolamento UE 1912/2018).

### ***Applicazione retroattiva della presunzione***

Con la circ. 13.5.2020 n. 12 (§ 2), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le disposizioni di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 trovano applicazione retroattivamente, ossia anche per le operazioni effettuate anteriormente all'1.1.2020, purché il soggetto passivo sia in possesso di un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma.

## **6 RAPPORTI CON LA DISCIPLINA PREVIGENTE**

Come già rilevato<sup>13</sup>, in assenza della documentazione necessaria per l'applicazione della presunzione di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011, il soggetto passivo può dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta.

### **6.1 ORIENTAMENTO DELLA COMMISSIONE EUROPEA**

Nelle Note esplicative si precisa che:

- agli Stati membri è data facoltà di stabilire negli ordinamenti nazionali altre presunzioni relative alla prova del trasporto, più flessibili rispetto alla presunzione di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011;
- gli Stati membri possono continuare ad applicare le disposizioni nazionali vigenti in materia di IVA che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili di quelle previste dall'art. 45-*bis* del regolamento.

---

<sup>12</sup> Cfr. Note esplicative "2020 Quick fixes", § 5.3.3 e 5.3.4.

<sup>13</sup> Si veda il precedente § 4.1.

Studio Dall'Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

Secondo la Commissione europea, in tali casi, il cedente potrebbe beneficiare delle presunzioni unionali e/o di quelle nazionali, purché abbia adottato un comportamento aderente a quanto dalle stesse richiesto<sup>14</sup>.

## 6.2 ORIENTAMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Richiamando i principi esposti nelle Note esplicative, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 13.5.2020 n. 12, ha rilevato che l'art. 45-*bis* del regolamento non preclude che gli Stati membri possano applicare norme o prassi nazionali ulteriori nella materia di cui trattasi, “*eventualmente più flessibili*” rispetto alla norma unionale.

Ne ha concluso, dunque, che la prassi amministrativa nazionale in materia di prova del trasporto intracomunitario continua a trovare applicazione, anche ove adottata prima dell'1.1.2020, in tutti i casi in cui la presunzione dettata dall'art. 45-*bis* del regolamento non possa essere fatta valere. Sarà l'Amministrazione finanziaria a valutare caso per caso l'idoneità probatoria della documentazione prodotta.

La prova prodotta in conformità alle prescrizioni dell'ordinamento interno è refutabile dagli organi preposti al controllo. Anche in questo caso, dunque, si è in presenza di una presunzione relativa, superabile qualora l'autorità fiscale dimostri che i beni non sono stati effettivamente trasportati.

Di seguito, si riporta sinteticamente il contenuto dei documenti di prassi più rilevanti pubblicati dall'Agenzia delle Entrate in materia di prova del trasporto intracomunitario.

### **Sintesi dei principali interventi di prassi in tema di prova del trasporto intracomunitario**

#### ***Ris. Agenzia delle Entrate 28.11.2007 n. 345***

Con la ris. Agenzia delle Entrate 28.11.2007 n. 345, è stato chiarito che la seguente documentazione è sufficiente a fornire la prova della cessione intracomunitaria:

- fattura di vendita emessa nei confronti dell'acquirente comunitario, in regime di non imponibilità IVA *ex art.* 41 del DL 331/93;
- gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intra-UE effettuate;
- il documento di trasporto “CMR” firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta, da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato al fine di essere inviate nello Stato membro di destinazione indicato dall'acquirente;
- la rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce, unitamente ai documenti attestanti gli impegni contrattuali da cui trae origine la cessione intra-UE.

#### ***Ris. Agenzia delle Entrate 15.12.2008 n. 477***

La ris. Agenzia delle Entrate 15.12.2008 n. 477, completando quanto chiarito con la suddetta ris. 345/2007, esamina il caso in cui le parti abbiano concordato che la cessione

<sup>14</sup> Cfr. Note esplicative “2020 Quick fixes”, § 5.3.2.

Studio Dall'Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

## **Sintesi dei principali interventi di prassi in tema di prova del trasporto intracomunitario**

intra-UE sia regolata dall'Incoterms "franco fabbrica" (o "ex works" o "EXW"), secondo cui la consegna dei beni avviene presso i locali del cedente nazionale e il trasporto delle merci in altro Stato membro è posto a carico dell'acquirente comunitario, anche mediante terzi per suo conto.

In tale ipotesi, secondo le indicazioni dell'Agenzia, il cedente nazionale può fornire evidenza del verificarsi delle condizioni di legge per la non imponibilità IVA della cessione intracomunitaria "con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro".

### ***Ris. Agenzia delle Entrate 25.3.2013 n. 19***

Con la ris. Agenzia delle Entrate 25.3.2013 n. 19 è stato statuito che, ai fini della prova del trasporto intracomunitario, il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio dello Stato.

Inoltre, l'Agenzia ha ammesso, quale mezzo di prova alternativo ed equivalente al CMR cartaceo, un insieme di documenti da cui sia possibile ricavare le medesime informazioni presenti nel CMR, quali:

- DDT con presa in carico della merce da parte del trasportatore (firmato o meno per ricezione da parte di entrambi);
- lettera del trasportatore che conferma di aver preso in carico la merce ed estratti dal registro dello stesso che dimostrano la consegna;
- ordine o contratto d'ordine del cliente;
- pagamento della merce da parte del cliente;
- attestazione del cliente che conferma l'avvenuta ricezione della merce.

L'Agenzia ha ritenuto ammissibile anche l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato e ha raggiunto il territorio di altro Stato membro.

### ***Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2019 n. 100***

Con la risposta a interpello 8.4.2019 n. 100, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata per la prima volta sulle disposizioni dell'art. 45-bis del regolamento UE 282/2011. In tale occasione, ha osservato che la prova delle cessioni intracomunitarie, anche in assenza di CMR controfirmato, può essere fornita:

- da un insieme di documenti dai quali siano individuabili i soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l'operazione;
- dalla conservazione delle fatture di vendita, della documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle cessioni in esame, nonché dalla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e dagli elenchi INTRASTAT.

### ***Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 23.4.2020 n. 117***

Con la risposta a interpello 23.4.2020 n. 117, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto

Studio Dall'Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)

### **Sintesi dei principali interventi di prassi in tema di prova del trasporto intracomunitario**

conforme alle disposizioni dell'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011 la procedura adottata dall'istante per provare che alcuni beni sono stati trasferiti da uno Stato membro a un altro nell'ambito di cessioni intracomunitarie "franco fabbrica".

In particolare, l'Agenzia ha ritenuto corretto che l'istante conservasse:

- la fattura di vendita per cessione non imponibile *ex art.* 41 del DL 331/93;
- il CMR firmato dal trasportatore e dal cessionario per ricevuta, ovvero, in mancanza della firma del cessionario, integrato dalla dichiarazione del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel Paese di destinazione;
- la documentazione bancaria attestante il pagamento della merce;
- la dichiarazione del cessionario che la merce è giunta nel Paese di destinazione;
- gli elenchi riepilogativi INTRASTAT.

#### ***Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 3.9.2020 n. 305***

Con la risposta a interpello 3.9.2020 n. 305, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito alla prova del trasferimento intracomunitario di beni da parte di una società che effettuava cessioni "franco fabbrica" nei confronti di soggetti passivi IVA in altro Stato membro. Poiché nel caso specifico il trasporto era effettuato con mezzi propri dell'acquirente, non poteva operare la presunzione di cui all'art. 45-*bis* del regolamento UE 282/2011.

L'istante prospettava due soluzioni alternative:

- l'emissione di una fattura di vendita in regime di non imponibilità IVA, attestando l'avvenuto trasferimento dei beni mediante un insieme di documenti, composti da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal cessionario al momento della presa in carico della merce nel territorio italiano (nella quale dichiara di essere soggetto passivo IVA nello Stato membro di destinazione dei beni e di essere in grado di trasportare con mezzi propri i beni fino alla destinazione finale), dagli elenchi INTRASTAT e dalla documentazione bancaria attestante il pagamento, se disponibile;
- l'emissione di una fattura imponibile, da rettificare successivamente, mediante nota di credito *ex art.* 26 del DPR 633/72, una volta acquisita la dichiarazione scritta del cessionario che confermi l'arrivo dei beni nello Stato UE di destinazione.

Tuttavia, entrambe le soluzioni sono state ritenute inammissibili dall'Agenzia per fornire prova del trasporto intracomunitario, in quanto non coerenti con le indicazioni della prassi amministrativa e non sufficienti a fornire evidenza dell'avvenuto trasferimento dei beni dall'Italia ad altro Stato membro.

Si rimane a disposizione per qualsiasi necessario chiarimento o approfondimento.

**GIORGIO DALL'OSSO**

Studio Dall'Osso S.T.P. S.r.l.

Iscritta al n. 9 della sezione speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Cavour 104 – 40026 – Imola (Bo) – Tel. 0542 22383 r.a. – Fax 0542 610931 – [segreteria@studiodalosso.com](mailto:segreteria@studiodalosso.com)

C.F., P.I., R.I. Bologna 02527251207

R.E.A. BO-533103

Capitale Sociale € 150.000,00 i.v.

[www.studiodalosso.com](http://www.studiodalosso.com)