

CMS Newsletter | 7 luglio 2020

## Quick fixes

# La prova delle cessioni intracomunitarie alla luce dei primi chiarimenti ufficiali

### Abstract

Con il presente documento vengono illustrate le disposizioni relative ad una delle novità in materia di scambi intracomunitari in vigore dal 1° gennaio 2020, conosciute anche come *Quick fixes*, e, nello specifico, a quella inerente la prova del trasporto o della spedizione dei beni nell'ambito delle cessioni intracomunitarie. Tale previsione normativa, introdotta dall'art. 45-bis del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, che non necessita del recepimento da parte del legislatore in Italia, si pone quale obiettivo quello di fornire in ambito unionale una disposizione comune relativa alla prova dello spostamento dei beni tra diversi Paesi comunitari, ovvero ad uno dei requisiti essenziali per l'effettuazione delle operazioni intracomunitarie in regime di non imponibilità.

A tal riguardo, con la circolare n. 12/E/2020 – che segue le risposte ad interpello n. 100/E/2019 e n. 117/E/2020 – l'Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori chiarimenti relativi alle disposizioni introdotte dall'art. 45-bis citato.

In particolare, nel documento di prassi di ultima emanazione, l'Agenzia afferma che laddove il cedente disponga della documentazione indicata nell'art. 45-bis (differente a seconda che il trasporto sia a carico del cedente ovvero dell'acquirente), può considerare soddisfatto (*presunzione relativa*) il requisito relativo al trasporto dei beni nello Stato membro di destinazione e, conseguentemente, il cedente può applicare il regime di non imponibilità alla relativa cessione intracomunitaria, purché le altre condizioni dettate dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993 risultino comunque soddisfatte. Tuttavia viene chiarito, da un lato, che la presunzione relativa introdotta dall'art. 45-bis può essere superata dall'amministrazione finanziaria qualora questa riscontri che i beni non siano stati effettivamente trasportati o spediti ovvero che la documentazione prodotta risulti essere incompleta o falsa e, dall'altro lato, che il mancato rispetto dei requisiti ivi previsti non preclude al cedente la possibilità di effettuare la vendita in regime di non imponibilità in applicazione delle disposizioni normative e dei chiarimenti di prassi in materia di prova del trasporto nelle cessioni intracomunitarie.

Peraltro, recentemente anche Assonime è intervenuta sull'argomento, con la Circolare n. 11/2020, che introduce ulteriori spunti di lettura ed interpretazione delle disposizioni di cui all'art. 45-bis in commento.

Nell'ambito delle disposizioni introdotte dalle c.d. "Quick Fixes" applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2020, il Regolamento di esecuzione (UE) n. 1912/2018 ha introdotto l'art. 45-bis nel Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011. In particolare, con il fine di fornire soluzioni pratiche per le imprese e maggiori garanzie per le amministrazioni fiscali, l'art. 45-bis ha introdotto una **presunzione relativa** al fine di dimostrare l'avvenuto trasporto o spedizione dei beni in altro Stato membro dell'UE, condizione, tra le altre, necessaria per beneficiare del regime di non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie. Nello specifico, il citato articolo ha previsto che laddove il cedente possiede - e sia in grado di produrre in caso di richiesta da parte dell'amministrazione finanziaria - alcuni specifici documenti, si può presumere che i beni siano stati effettivamente trasportati o spediti nello Stato membro di destinazione.

La disposizione in commento distingue due diverse ipotesi di oneri documentali, a seconda del soggetto incaricato del trasporto o della spedizione. In particolare, nel caso in cui sia il **cedente**, o un terzo per suo conto, i documenti richiesti sono:

- i. autocertificazione attestante che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto nello Stato membro di destinazione; unitamente a:
- ii. almeno due documenti tra quelli indicati nella Colonna A della tabella che segue, che siano *non contraddittori* e rilasciati da parti *diverse* ed indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente; oppure, in alternativa al presente punto ii.,
- iii. almeno un documento tra quelli indicati nella Colonna A della tabella che segue unitamente ad un documento tra quelli indicati nella Colonna B, che siano rilasciati da parti diverse ed indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente

Colonna A	Colonna B
Documenti di cui al par. 3, lett. a) dell'art. 45-bis	Documenti di cui al par. 3, lett. b) dell'art. 45-bis
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, quali, a titolo esemplificativo:               <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ documento o una lettera CMR firmati da cedente, vettore e acquirente</li> <li>➤ polizza di carico</li> <li>➤ una fattura di trasporto aereo</li> <li>➤ fattura emessa dallo spedizioniere</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Polizza assicurativa relativa alla spedizione o trasporto dei beni</li> <li>- Documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o trasporto</li> <li>- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione</li> <li>- Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni</li> </ul>

Nel caso in cui sia invece il **cessionario**, o un terzo per suo conto, a curare il trasporto o la spedizione, i documenti di cui deve disporre il cedente al fine di dimostrare di avere correttamente effettuato una cessione intracomunitaria non imponibile sono:

a) una certificazione scritta dall'acquirente attestante che i beni sono stati spediti o trasportati dall'acquirente stesso, o per suo conto, e che identifichi lo Stato membro di destinazione;

b) i medesimi documenti indicati ai precedenti punti ii. e iii., rilasciati da parti diverse ed indipendenti sia tra loro sia dal venditore sia dall'acquirente.

Per quanto concerne la dichiarazione del cessionario, l'art. 45-bis stabilisce che tale documento dovrà essere trasmesso al cedente entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione; tuttavia, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12 del 2020 – in linea con le indicazioni fornite nelle Note esplicative emanate dalla Commissione Europea – lo spirare di tale termine non preclude la possibilità per il venditore di beneficiare della presunzione di cui all'art. 45-bis né del regime di non imponibilità.

A tal riguardo, inoltre, come indicato nella recente circolare di Assonime n. 11 del 2020, la richiesta di ottenere una dichiarazione da parte del cessionario rappresenta ormai una prassi comune delle imprese<sup>1</sup>.

Le Note Esplicative chiariscono peraltro un aspetto molto importante in merito alla portata della presunzione relativa, su cui si soffermano anche l'Agenzia delle Entrate ed Assonime. In particolare, viene precisato che quanto indicato nei precedenti paragrafi con riguardo agli oneri documentali soddisfa il requisito dell'*indipendenza* del soggetto che produce il documento nelle sole ipotesi in cui il trasporto o la spedizione siano effettuati da una parte terza per conto del cedente o cessionario. Infatti, qualora il trasporto o la spedizione siano effettuati direttamente dal cedente o dal cessionario, senza l'intervento di parti terze, *"la presunzione [n.d.r. di avvenuto trasporto] non si applica in quanto non sarà soddisfatto il requisito di cui all'articolo 45 bis [...] relativo agli elementi di prova non contraddittori che devono essere rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente"*. A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce anche che non costituiscono parti indipendenti la stabile organizzazione e la casa madre, l'amministratore e la società dallo stesso amministrata ovvero le società legate da rapporti di controllo, trat-

---

1. Una questione di interesse comune sollevata da Assonime e per la quale sarebbe opportuna una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate attiene alla correttezza del ricorso a dichiarazioni "riepilogative", ovvero riferibili a tutte le cessioni effettuate in un determinato lasso di tempo e che contengano comunque tutte le informazioni necessarie per individuare puntualmente ogni singola operazione.

tandosi di soggetti legati da vincoli gestionali, finanziari o giuridici.

Un ulteriore spunto di riflessione su cui si pronuncia l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 12, in conformità con quanto dichiarato nelle Note Esplicative, riguarda la valenza della presunzione relativa introdotta dal citato l'art. 45-bis. Sul punto viene in particolare chiarito che se da un lato la presunzione può essere *confutata* dalle amministrazioni fiscali, ai sensi del paragrafo 2 del citato art. 45-bis (quando, per esempio, i beni risultano ancora presenti nel magazzino del cedente oppure i documenti prodotti sono non corretti o falsi), dall'altro il mancato possesso dei documenti indicati al paragrafo 3 dell'art. 45-bis medesimo *non preclude* al cedente la possibilità di applicare il regime di non imponibilità, fermo restando l'onere di dimostrare all'amministrazione finanziaria, in caso di controllo, l'avvenuto trasporto o spedizione dei beni ceduti nello Stato membro di destinazione. A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate afferma che in tutti i casi in cui la "presunzione relativa" del Regolamento UE non possa essere applicata, **continua a trovare applicazione la prassi nazionale, adottata eventualmente anche prima dell'entrata in vigore del regime in commento relativo alla prova del trasporto intracomunitario dei beni.**

Da quanto indicato negli ultimi paragrafi emerge chiaramente – come confermato anche da Assonime – che le modalità di prova di cui all'art. 45-bis in commento non possono rappresentare le uniche ammissibili. È bene quindi ricordare che, nonostante la normativa nazionale non contenga disposizioni particolari relativamente alla documentazione da produrre per provare l'effettivo trasporto o spedizione intracomunitario dei beni, l'amministrazione finanziaria si è espressa con vari documenti di prassi (cfr. *inter alia* Risoluzione n. 19/E/2013, Risoluzione 71/E/2014, Risposta interpello n. 100/2019 e Risposta interpello n. 117/2020) nei quali, seppure rispondendo a specifici quesiti, sono stati individuati i documenti che potrebbero assumere valenza probatoria del trasporto e della spedizione dei beni da uno Stato membro all'altro, di seguito riepilogati:

- fattura di vendita emessa ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993;
- elenchi riepilogativi Intrastat;
- documento di trasporto o CMR firmato dal cedente, dal trasportatore e dall'acquirente;
- documentazione bancaria attestante il pagamento dei beni;
- altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione ed al trasporto dei beni in un altro Stato membro;
- dichiarazione rilasciata dall'acquirente attestante che i beni sono giunti nel Paese di destinazione;
- qualsiasi altro documento idoneo a identificare le parti coinvolte (cedente, trasportatore e acquirente)

e a dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato.

Tale elenco *non* può ovviamente considerarsi né esau-  
stivo né tassativo; infatti, come affermato dall'Agenzia  
nella già citata circolare n. 12, spetta all'amministrazione  
finanziaria valutare, *caso per caso*, l'idoneità proba-  
toria della documentazione prodotta dal cedente per  
dimostrare l'effettività del trasporto e della spedizione

dei beni in altro Stato membro.

Si evidenzia infine che l'Agenzia delle Entrate ha  
chiarito che, sebbene le modifiche al Regolamento di  
esecuzione siano entrate in vigore il 1° gennaio 2020,  
è possibile applicare i principi di cui al citato art. 45-bis  
anche con riferimento a cessioni effettuate prima del  
1° gennaio 2020.



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

**Berardo Lanci**

berardo.lanci@cms-aacs.com

**Marco Federici**

marco.federici@cms-aacs.com



**ROMA**

Via Agostino Depretis, 86  
00184

T - +39 06 478151

F - +39 06 483755

**MILANO**

Galleria Passarella, 1  
20122

T - +39 02 89283800

F - +39 02 48012914

**C/M/S/** Law-Now™

Law . Tax

**Your free online legal information service.**

A subscription service for legal articles  
on a variety of topics delivered by email.

[cms-lawnow.com](http://cms-lawnow.com)

**CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni** è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

**Uffici CMS:**

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bogotá, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Düsseldorf, Edimburgo, Francoforte, Funchal, Ginevra, Glasgow, Hong Kong, Istanbul, Johannesburg, Kiev, Lima, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Luanda, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Manchester, Milano, Mombasa, Monaco, Monaco di Baviera, Mosca, Muscat, Nairobi, Parigi, Pechino, Podgorica, Poznan, Praga, Reading, Riad, Rio de Janeiro, Roma, Santiago del Cile, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Siviglia, Skopje, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

[cms.law](http://cms.law)