

# Prova del trasporto di beni intra UE a maglie larghe

📅 25/05/2020

📌 TAX, BENI DI CONSUMO, TRASPORTO E LOGISTICA

Alessandro Foti

## **P**remessa

L'Agenzia delle entrate torna sul tema delle prove documentali utili a dimostrare la non imponibilità ai fini Iva in Italia di cessioni di beni intracomunitarie, confermando la validità dei precedenti chiarimenti in materia ma osservando che il set documentale previsto dal novellato Regolamento esecutivo della Direttiva Iva (in vigore dal 1° gennaio 2020) offre anche per operazioni pregresse alla sua entrata in vigore il più alto livello di protezione da contestazioni Iva, valendo sino a prova contraria (a carico dell'autorità fiscale) quale dimostrazione dell'avvenuto arrivo dei beni in uno Stato membro diverso dall'Italia.

Sono questi, in estrema sintesi, i chiarimenti dell'Agenzia contenuti nella circolare n. 12 del 13 maggio 2020, che assumono particolare rilievo proprio in virtù dell'entrata in vigore della modifica

introdotta con Regolamento n. 2018/1912/UE (in vigore dal 1° gennaio 2020) in materia di mezzi di prova della spedizione o trasporto dei beni da uno Stato all'altro in regime di non imponibilità Iva (ovvero "esenzione" Iva secondo la formulazione della Direttiva Iva n. 2006/112/CE).

Per inquadrare l'ambito di operatività del documento di prassi è utile premettere che le cessioni intracomunitarie beneficiano, nello Stato di origine, del regime di non imponibilità ai fini Iva (di cui all'art. 41, co.1 del D.L. 331/1993 che recepisce l'art. 138 della Direttiva Iva) ove si realizzi, unitamente ad altre condizioni sostanziali (i.e., onerosità dell'operazione, soggettività passiva delle parti, trasferimento della titolarità dei beni), l'effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro (di origine) ad un altro Stato membro dell'UE (di destinazione), a prescindere dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di



terzi per loro conto. In carenza di una delle condizioni anzidette la cessione dovrà considerarsi imponibile ai fini Iva in Italia.

Nell'ambito del regime in discorso, l'onere di dimostrare la fuoriuscita della merce dal territorio di origine e l'arrivo a destinazione deve, secondo la giurisprudenza di legittimità<sup>1</sup> uniformatasi agli insegnamenti della CGUE<sup>2</sup>, porsi in capo al cedente, in quanto soggetto che in virtù di tale dimostrazione applica il regime di non imponibilità.

Va detto, tuttavia, che la Direttiva Iva non contempla i mezzi di prova idonei ad assolvere detto onere per dimostrare il trasferimento dei beni dallo Stato di origine a quello di destinazione, essendo devoluto agli Stati membri il compito di determinare le condizioni per assicurare la corretta applicazione del regime di non imponibilità e prevenire eventuali abusi (art. 131 Direttiva Iva).

Pertanto, negli Stati membri, come in quello italiano, in cui detta facoltà non è stata esercitata hanno assunto rilevanza le indicazioni della prassi delle autorità fiscali e gli orientamenti della giurisprudenza.

In tale contesto, sono emerse criticità interpretative principalmente nei casi di contratti di cessione sottoposti a clausola contrattuale franco magazzino del venditore (Incoterms "franco fabbrica" o

"ex-works"). In questi casi, infatti, in cui l'onere del trasporto o della spedizione è a cura del cessionario, il reperimento della documentazione dipende essenzialmente dalla collaborazione del cessionario e/o del vettore da questo incaricato.

### **La novella introdotta con il Regolamento n. 2018/1912/UE**

La disomogeneità in materia di mezzi di prova ha generato difficoltà operative e talvolta dato luogo all'utilizzo di schemi fraudolenti innescando controversie dinanzi alla CGUE (inter alia, Causa C-430/09).

Nell'ottica di pervenire a maggiore uniformità e certezza per tutti gli stakeholders, l'8 novembre 2016 il Consiglio dell'UE ha invitato la Commissione a presentare, nell'ambito del più generale contesto del Piano di miglioramento del sistema dell'Iva (anche noto come "2020 Quick Fixes"), talune proposte modificative del regime di esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni, oltreché del regime di call-off stock e delle operazioni a catena. Tali modifiche, adottate dal Consiglio il 4 dicembre 2018, sono state attuate con:

- a) la Direttiva (UE) 2018/1910 che modifica la Direttiva Iva per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme sugli scambi tra Stati membri;

---

<sup>1</sup> Inter alia, Cass. n. 19747/2013 che pure richiama la giurisprudenza della CGUE, ove si afferma che nell'ipotesi di vendita con clausola "franco fabbrica", il cedente non assolve al proprio onere probatorio con la mera presentazione della lettera di vettura, qualora non sia in grado di produrre un diverso documento rappresentativo dell'effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o la prova anche di "fatti secondari", dai quali desumere la presenza fisica delle merci in territorio diverso da quello dello Stato membro in cui è residente il cedente. Secondo più recente giurisprudenza (Cass. nn. 16433/2016, 4045/2019), il cedente che invochi il regime di non imponibilità senza aver adeguatamente assolto l'onere documentale del trasporto, sarà indenne da censure ove fornisca prova della sua buona fede, da intendersi nel senso dell'adozione da parte sua di tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo coinvolga in un'evasione tributaria. Nel caso in cui la prova documentale dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato di spedizione non sia disponibile, il cedente deve dimostrare di aver espressamente concordato nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento di trasporto CMR (o altra documentazione idonea) e, nel caso di inadempimento di tale obbligo, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria.

<sup>2</sup> Inter alia, sentenze cause C- 409/04 e C- 273/11 secondo le quali spetta al fornitore dei beni dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti, in quanto l'onere della prova del diritto di fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale grava su colui che chiede di fruire del siffatto diritto.

- b) il Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 che modifica il Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie;
- c) il Regolamento (UE) 2018/1909 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica il Regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di *call-off stock*.

Per quanto qui interessa con l'art. 1 del Regolamento n. 2018/1912/UE il legislatore unionale ha modificato il Regolamento esecutivo (UE) n. 282/2011 della Direttiva Iva, inserendovi l'art. 45-bis e con esso una presunzione relativa<sup>3</sup> di spedizione o trasporto dei beni da uno Stato all'altro.

Più specificamente la novella individua, ai fini dell'applicabilità del regime di "esenzione" Iva (di cui all'art. 138 della Direttiva Iva), taluni mezzi di prova idonei a dimostrare l'avvenuta movimentazione dei beni, differenziando il set

documentale in ragione del soggetto che cura, non con mezzi propri<sup>4</sup>, il trasporto o spedizione dei beni.

Nelle ipotesi in cui i beni siano stati spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto la presunzione opera se il venditore, dichiara che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per suo conto, ed è in grado di fornire:

- a) almeno due documenti, non contraddittori e provenienti da soggetti diversi tra loro e indipendenti sia dal venditore che dall'acquirente (ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma del trasportatore, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere), ovvero
- b) almeno uno dei documenti *sub* lett. a) unitamente ad uno dei seguenti: i) polizza assicurativa della spedizione o trasporto dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni; ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (e.g. notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello

---

<sup>3</sup> Il paragrafo 2 dell'art. 45-bis, secondo cui l'autorità amministrativa può respingere le prove documentali negando il regime di "esenzione" di cui all'art. 138 della Direttiva Iva, andrebbe infatti letto, conformemente a quanto indicato nelle Note esplicative della Commissione UE ("*Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods, "2020 Quick Fixes"*", Published December 2019), nel senso che le condizioni della presunzione si considerano non soddisfatte e la prova della cessione intracomunitaria non fornita solo laddove l'autorità nazionale dimostri che: a) la merce non sia stata spedita o non sia giunta a destinazione, o b) i documenti di cui Regolamento prodotti dal cedente siano falsi o irregolari (riportino informazioni non corrette). Secondo quanto indicato dall'Agenzia nella circolare in commento, il regime di non imponibilità è negato nei casi *sub* lett. a) laddove l'Amministrazione finanziaria possa dimostrare che il trasporto intracomunitario non si è effettivamente realizzato (e.g., nel corso di un controllo si riscontri che i beni sono ancora giacenti nel magazzino del venditore; incidente durante il trasporto che ha comportato la distruzione dei beni). Al contrario non potrà negarsi il beneficio della non imponibilità in ogni altra ipotesi in cui non si è in possesso della documentazione specificamente richiesta dalla disposizione unionale ai fini dell'applicazione della presunzione, il contribuente conserva la possibilità di dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione sia realmente avvenuta.

<sup>4</sup> In base a quanto chiarito nelle Note esplicative al Regolamento, la presunzione di cui all'art. 45-bis opera solamente nei casi in cui il trasporto sia affidato a soggetti terzi per conto del cedente o per conto del cessionario, in quanto, diversamente sarebbe impossibile per cedente o cessionario fornire prova dei documenti elencati nel Regolamento per i quali è richiesto che siano rilasciati da soggetti diversi tra loro e terzi rispetto le parti coinvolte nella cessione intracomunitaria (cedente e cessionario). Nel documento qui annotato, l'Agenzia ribadisce anche che ai fini della disciplina in esame, non è possibile considerare due parti come "indipendenti" quando le stesse facciano parte del medesimo soggetto giuridico (è il caso, ad esempio, di stabile organizzazione e casa madre) ovvero si tratti di soggetti legati da vincoli familiari o altri stretti legami personali, gestionali, associativi, proprietari, finanziari o giuridici quali definiti dagli Stati membri (e.g., amministratore delegato e società amministrata; società legate da rapporti di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c.).

Stato membro di destinazione; iii) ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Nel caso in cui, invece, l'onere del trasporto o della spedizione sia a cura del cessionario, l'art. 45-bis vincola l'operatività della presunzione al possesso, da parte del cedente, della seguente documentazione:

- 1) una dichiarazione scritta che l'acquirente dovrà fornire al venditore entro il decimo giorno<sup>5</sup> del mese successivo alla cessione, con la quale: i) certifica che i beni sono stati trasportati o spediti da lui, o da un terzo per suo conto, e ii) identifica lo Stato membro di destinazione dei beni, iii) indica la data di rilascio, 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, nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e
- 2) la documentazione sub lett. a) o sub lett. b) di cui sopra.

Per completezza corre l'onere segnalare che con la Direttiva (UE) 2018/1910 è disposta una modifica dell'art. 138 della Direttiva Iva il quale, nella nuova formulazione, impone che la "esenzione" si possa applicare se il cessionario è identificato ai fini Iva in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione e se tale numero di identificazione è comunicato al fornitore.

### **La prassi in materia di mezzi di prova ai fini della non imponibilità Iva delle cessioni unionali**

La tematica in discorso era già stata affrontata dall'Agenzia da ultimo con le risposte n. 117 del 23 aprile 2020 e n.

100 dell'8 aprile 2019, e ancor prima con le risoluzioni nn. 345/2007, 477/2008, 19/2013, 71/2014.

Dall'esame dei documenti di prassi è possibile ricavare alcuni corollari utili a individuare le modalità attraverso cui l'onere della prova possa ritenersi adeguatamente assolto dalla società cedente italiana per beneficiare del regime di non imponibilità.

Va rilevato, anzitutto, che indipendentemente dal tipo di resa (e.g., "franco fabbrica", "franco destino") e dal soggetto che cura il trasporto, appare imprescindibile il possesso dei documenti fiscali (fatture di vendita, documentazione bancaria attestante le somme riscosse per le predette cessioni, elenchi Intrastat) e dei contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria.

Questi documenti fiscali e contrattuali, per i quali dunque sussiste un vincolo rigido in ordine al possesso e all'infungibilità, sono sì necessari ma non sufficienti ai fini probatori sicché andranno integrati con ulteriore documentazione specificamente riferibile al trasporto o spedizione della merce dall'Italia ad altro Stato membro. Tale ultima circostanza, per contro, ben potrà dimostrarsi con qualsiasi mezzo documentale, svincolato da forme rigide e tipizzate, purché idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro (Risoluzioni nn.345/2007 e 477/2008).

Più in dettaglio, nelle ipotesi più problematiche, ossia quelle di consegna della merce con clausola "franco fabbrica" in cui il cedente non abbia provveduto direttamente al trasporto e non sia in grado di reperirlo, è stata riconosciuta ampia utilizzabilità di mezzi di prova alternativi al documento di trasporto "CMR" (cartaceo o elettronico). In questi casi, l'utilizzabilità della

---

<sup>5</sup> L'Agenzia precisa, secondo quanto esplicitato nelle Note esplicative a Regolamento, che la trasmissione al venditore della dichiarazione scritta da parte dell'acquirente oltre il termine non preclude la possibilità per il venditore di beneficiare della presunzione in presenza di tutte le altre condizioni previste dal medesimo articolo (cfr. par. 5.3.8. delle Note esplicative).

documentazione è stata subordinata alla circostanza che da essa si possano ricavare le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme dei soggetti coinvolti e che i beni sono stati trasferiti dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente (Risoluzioni nn.19/2013, 71/2014).

Tale approccio è stato successivamente confermato anche con riguardo ad una società che poneva in essere cessioni intracomunitarie di beni sia "franco destino" sia "franco fabbrica", e invocava il regime di non imponibilità suffragato dalla seguente documentazione:

- un documento di trasporto (DDT) con indicazione della destinazione dei beni, firmato anche dal trasportatore per presa in carico e, quando il trasporto era curato dalla stessa società, la fattura del trasportatore con l'indicazione dei trasporti effettuati; e
- documento contenente le seguenti informazioni: l'identificativo del committente (ossia il cessionario in fattura); il riferimento della fattura di vendita; il riferimento della fattura logistica (documento interno); la data della fattura; la data del DDT; l'indicazione della destinazione delle merci, del Paese di destinazione e dell'anno di ricezione delle merci stesse; e una dichiarazione del cessionario comunitario del seguente tenore "*le merci relative alle fatture sopra indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi*" (Risposta all'interpello n. 100 dell'8.04.2019).

L'Agenzia aveva confermato le precedenti posizioni, anche a seguito dell'entrata in vigore della novella di cui all'art. 45-bis sopra menzionato, in un caso in cui l'onere del trasporto era a cura del cessionario (Risposta all'interpello n. 117 del 23 aprile 2020). Nella fattispecie, stante l'impossibilità dal punto di vista operativo di reperire alcuni dei documenti aventi le caratteristiche enunciate dall'art. 45-bis, la società cedente (istante), riteneva di poter assolvere l'onere della prova del trasferimento dei beni in altro Stato

membro con la seguente documentazione:

- fattura di vendita (ex art. 41 del D.L. n. 331/1993);
- 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;
- documentazione bancaria attestante il pagamento della merce;
- dichiarazione del cessionario che la merce è giunta nel Paese di destinazione;
- elenchi riepilogativi Intrastat.

Trattasi, a ben vedere, di elementi di prova che differiscono dal set documentale previsto dalla norma unionale nella misura in cui difettano di almeno un documento di trasporto o spedizione diverso dal CMR, la cui paternità non è attribuibile al cedente o al cessionario (e.g. polizza di carico, fattura di trasporto aereo, fattura dello spedizioniere, polizza assicurativa del trasporto, ricevuta rilasciata da un depositario).

Ciononostante, interpretando in maniera elastica i requisiti documentali previsti dall'art. 45-bis, l'Agenzia ha confermato l'idoneità delle prove a integrare il requisito dell'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia ad altro Stato membro, e quindi, ricorrendone gli ulteriori requisiti, dei benefici del regime di non imponibilità Iva. L'Agenzia giunge a tale conclusione sul presupposto che il set documentale, a corredo del documento di trasporto, attestante la destinazione dei beni e normalmente firmato dal trasportatore per presa in carico, può costituire prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria alla duplice condizione che:

1. da esso siano identificabili i soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario) e i dati utili a definire l'operazione cui si riferiscono; e
2. si disponga delle fatture di vendita, della documentazione bancaria attestante il pagamento, della

documentazione contrattuale e degli elenchi Intrastat.

Muovendo da tali premesse, nella circolare qui annotata, l'Agenzia pare riconoscere che il rischio di contestazioni in materia sarà di gran lunga inferiore per il contribuente che possieda un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni dell'art. 45-bis. Anche alla luce di ciò l'Agenzia riconosce il carattere di presunzione relativa del set documentale di cui all'art. 45 bis anche in relazione alle operazioni realizzate in data antecedente all'entrata in vigore della novella (1° gennaio 2020). In queste ipotesi, infatti, l'autorità fiscale potrà non riconoscere il regime di non imponibilità solo vincendo la presunzione in parola e dimostrando che la merce non sia stata spedita o non sia giunta a destinazione, o che i documenti prodotti dal cedente siano falsi o irregolari.

### Conclusioni

È da accogliere con favore la coerenza e il consolidarsi dell'orientamento dell'Agenzia in tema di mezzi di prova dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato e ciò, a maggior ragione, ove si consideri che i mezzi di prova non sono individuati da norme giuridiche ma unicamente da chiarimenti dell'amministrazione finanziaria. Dai documenti di prassi sopra richiamati può desumersi come l'autorità fiscale prediliga una valutazione olistica dell'idoneità del set documentale prodotto dal cedente, al fine di beneficiare del regime di non imponibilità Iva.

Si tratta di interpretazioni e soluzioni operative che la stessa Agenzia non esita a definire conformi all'art. 45-bis, presumibilmente perché un'interpretazione meno elastica renderebbe difficoltoso il perseguimento delle finalità che il legislatore unionale si prefigge con le novelle.

In effetti, in tale prospettiva, l'approccio dell'Agenzia sembra allinearsi all'obiettivo che il legislatore europeo si è prefigurato con l'art. 45-bis ovvero di offrire una semplificazione dei mezzi di prova anche grazie ad una elencazione esemplificativa.<sup>6</sup> Finalità che, più in generale, sono evocate nel più ampio contesto del Piano d'azione sull'Iva con cui il Consiglio dell'UE ha esortato la Commissione a rivedere la disciplina Iva in un'ottica di semplificazione degli scambi commerciali tra gli Stati membri e di armonizzazione delle regole di applicazione dell'imposta.

Conclusivamente, il cedente che voglia preconstituire, ai fini della non imponibilità Iva, i mezzi di prova atti a dimostrare il requisito del trasporto o spedizione al di fuori del territorio nazionale potrà utilmente far riferimento al set documentale individuato dal legislatore unionale con l'art. 45-bis per garantirsi il livello più alto di protezione da eventuali contestazioni ovvero a quello identificato dall'Agenzia delle entrate nei vari documenti di prassi. In ogni caso, l'idoneità della documentazione andrebbe vagliata altresì alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Circostanza questa che troverebbe conferma nelle Note esplicative della Commissione EU in cui si chiarisce che il regime di "esenzione" Iva non dovrebbe escludersi a priori per carenza dei requisiti di cui all'art. 45-bis laddove il cedente sia in grado di dimostrare altrimenti che le condizioni per l'esenzione (trasporto incluso) di cui all'art. 138 della Direttiva Iva sono soddisfatte (cfr. par. 5.3.3. delle Note esplicative della Commissione EU). In altri termini, la presunzione dell'art. 45-bis si limita ad attestare solamente l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, circostanza che tuttavia, da sola, non è sufficiente a dimostrare anche l'esistenza delle altre condizioni necessarie a configurare un'operazione intracomunitaria.

<sup>7</sup> Si veda, inter alia, Cass. n. 4045/2019 secondo cui, nelle cessioni con modalità di trasporto franco fabbrica, il cedente deve, in mancanza di una prova che attesti l'avvenuta spedizione dei beni, dare effettivo riscontro di aver esperito tutte le azioni, anche in via giudiziale, al fine di richiedere tale prova nei confronti dell'acquirente e di aver effettuato i controlli necessari per valutare l'affidabilità fiscale dello stesso.



**Alessandro Foti**

**ASSOCIATE**

 a.foti@dejalex.com

 +39 02 72554.1

 Via San Paolo 7  
20121 - Milano

**MILANO**

Via San Paolo, 7 · 20121 Milano, Italia  
T. +39 02 72554.1 · F. +39 02 72554.400  
milan@dejalex.com

**ROMA**

Via Vincenzo Bellini, 24 · 00198 Roma, Italia  
T. +39 06 809154.1 · F. +39 06 809154.44  
rome@dejalex.com

**BRUXELLES**

Chaussée de La Hulpe 187 · 1170 Bruxelles, Belgique  
T. +32 (0)26455670 · F. +32 (0)27420138  
brussels@dejalex.com

**MOSCOW**

Ulitsa Bolshaya Ordynka 37/4 · 119017, Moscow, Russia  
T. +7 495 792 54 92 · F. +7 495 792 54 93  
moscow@dejalex.com