

# Cessioni comunitarie, prove documentali con diversi livelli di tutela



**Il set di «carte» riconosciuto dalla prassi del Fisco consente di avere una «protezione» di base**

## Imposte indirette

Il trasporto in altro Stato Ue per la non imponibilità Iva si può provare oltre il Cmr

Inversione dell'onere per chi attesta seguendo le richieste del regolamento europeo

**Pasquale Murgo**

Nelle cessioni comunitarie il regime di non imponibilità ai fini Iva è applicabile a condizione che il cedente provi che il bene sia stato trasportato in un altro Stato membro. A tale fine, il cedente può raccogliere i documenti previsti all'articolo 45-bis del regolamento Ue 282/2011, come modificato dal regolamento Ue 1912/2018, o in alternativa seguire le indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate nel corso degli anni.

In alcuni recenti interventi anche la giurisprudenza si è espressa sul tema della prova privilegiando un approccio sostanziale finalizzato a qualificare come idonei anche documenti diversi dal Cmr firmato.

### I documenti del regolamento Ue

Per provare l'avvenuto trasporto, il contribuente può conservare i documenti richiesti dall'articolo 45-bis del regolamento Ue 282/2011. Il nuovo articolo del regolamento è in vigore dal 1° gennaio 2020, ma può essere utilizzato anche per le operazioni realizzate prima. In sostanza, la normativa comunitaria introduce una presunzione relativa a favore del contribuente, che può essere "refutata" dall'agenzia delle Entrate solo se l'ufficio è in possesso di prove che dimostrano che il trasporto dei beni non ha avuto luogo oppure se dimostra che uno o più documenti sono falsi. Con il possesso dei

documenti previsti dal regolamento Ue si crea un "livello rafforzato" di tutela a favore del contribuente, con inversione dell'onere della prova a carico dell'ufficio (risoluzione 632/2020).

Il regolamento Ue non può essere utilizzato se il trasporto o la spedizione sono effettuati direttamente dal venditore o cessionario senza l'intervento di altri soggetti, come uno spedizioniere o un trasportatore.

### Trasporto a cura del venditore

Nel caso in cui i beni siano spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto (in entrambi i casi con intervento di uno spedizioniere o di un trasportatore), per l'applicazione della presunzione il regolamento Ue richiede che il venditore:

- dichiarare che i beni sono spediti o trasportati da lui o da terzi per suo conto;
- sia in possesso di almeno due documenti non contraddittori e provenienti da soggetti diversi tra loro e indipendenti sia dal venditore che dall'acquirente. I documenti sono quelli indicati nel paragrafo 3, lettera a), dell'articolo 45-bis del regolamento Ue 282/2011. In alternativa, il venditore può conservare un documento di cui al paragrafo 3, lettera a) e un documento di cui alla lettera b). Una possibilità – sempre se i documenti sono forniti da soggetti diversi – potrebbe essere conservare un Cmr firmato dal trasportatore (nella circolare 12/E/2020 è stato confermato che per il regolamento Ue è sufficiente che il Cmr sia firmato dal trasportatore) e una fattura di trasporto o polizza di carico oppure in alternativa una polizza assicurativa relativa alla spedizione.

### Trasporto a cura dell'acquirente

In caso di trasporto a cura dell'acquirente o di un terzo per suo conto, il regolamento Ue prevede che il venditore deve essere in possesso:

- di una dichiarazione scritta dell'acquirente che certifica che i beni

sono stati trasportati o spediti dall'acquirente o da un terzo per conto dello stesso, con indicazione di alcune informazioni tra le quali data e luogo di arrivo dei beni e identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;

- di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), e provenienti da soggetti diversi tra loro e indipendenti sia dal venditore che dall'acquirente, o uno degli elementi di cui al paragrafo 3 lettera a) e uno di cui alla lettera b).

### I documenti chiesti dalla prassi

Se il trasporto è svolto direttamente e con mezzi propri dal venditore o acquirente (inapplicabilità del regolamento Ue 282/2011) o se il contribuente ritiene preferibile seguire i chiarimenti emanati nel corso degli anni dall'agenzia delle Entrate, potrà continuare a conservare il set documentale riconosciuto dalla prassi ottenendo un "livello-base" di tutela.

L'Agenzia valuterà caso per caso l'idoneità dei documenti raccolti e non si applicherà la presunzione del regolamento Ue. In tale ipotesi, oltre ai documenti ordinari (contratto, fattura di vendita, elenchi Intrastat, Ddt se si occupa del trasporto, documentazione bancaria) il contribuente dovrà conservare un Cmr firmato (in questo caso anche dal cessionario per presa consegna) o in alternativa una dichiarazione del cessionario che la merce è giunta nel Paese di destinazione (risoluzioni 71/E/2014, 100/E/2019, 117/E/2020 e 272/E/2023).

### L'approccio dei giudici

Da segnalare che la Corte di cas-



sazione, nella sentenza 8477 del 28 marzo 2024 (in senso conforme, l'ordinanza della Cassazione 30889/2023) ha ribadito che, nei casi in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il documento di trasporto, potrà fornire la prova con qualsiasi altro documento idoneo.

Tra questi, anche la dichiarazione di avvenuta consegna da parte del cessionario, che secondo alcune sentenze di merito potrà pervenire anche successivamente all'operazione (Cgt secondo grado Lazio, sentenza 2338 del 9 aprile 2024; Cgt secondo grado Torino, sentenza 629 dell'8 maggio 2024).



**Ok ad altri documenti di prova se il cedente nazionale non ha provveduto al trasporto e non può esibire il Ddt**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## La posizione dell'agenzia delle Entrate

| DOCUMENTO DI PRASSI           | CHIARIMENTI FORNITI   | DS6901 |
|-------------------------------|---|--------|
| <b>Risoluzione 345/E/2007</b> | Documenti in possesso del contribuente e ritenuti idonei dall'Agenzia: <b>fattura</b> di vendita; <b>Intrastat</b> ; <b>Cmr</b> firmato dal trasportatore e dal destinatario per ricevuta; <b>rimessa bancaria</b> dell'acquirente  |        |
| <b>Risoluzione 477/E/2008</b> | Nel caso in cui il cedente non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il documento di trasporto, la prova potrà essere fornita con <b>qualsiasi altro documento</b> idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato Ue   |        |
| <b>Risoluzione 19/E/2013</b>  | Il <b>Cmr elettronico</b> avente il medesimo contenuto di quello cartaceo costituisce mezzo di prova idoneo. Sono mezzi di prova equivalenti al Cmr cartaceo un insieme di documenti dai quali si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario)  |        |
| <b>Risoluzione 71/E/2014</b>  | Documenti in possesso del contribuente e ritenuti idonei dall'Agenzia (cessione imbarcazione): <b>fattura</b> di vendita; <b>documentazione bancaria</b> ; <b>contratti</b> e documentazione commerciale; cancellazione da parte del cedente dal <b>registro italiano</b> ; iscrizione imbarcazione nel registro di un altro Stato Ue; <b>Intrastat</b> ; dichiarazione cessionario   |        |
| <b>Risoluzione 100/E/2019</b> | In <b>assenza di Cmr controfirmato</b> , la prova 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. A tal fine un documento idoneo è la <b>dichiarazione del cessionario</b> di avvenuta ricevuta dei beni. Oltre a questi il cedente deve essere in possesso dei seguenti documenti: fatture; documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle cessioni in esame; documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti; Intrastat |        |
| <b>Risposta 117/2020</b>      | Documenti in possesso del contribuente e ritenuti idonei dall'Agenzia: fattura di vendita; Cmr firmato dal trasportatore e del cessionario. In caso di mancanza della firma del cessionario: dichiarazione di quest'ultimo; documentazione bancaria; Intrastat  |        |
| <b>Risposta 305/2020</b>      | La seguente documentazione <b>non è idonea</b> e sufficiente a provare l'avvenuto trasporto: dichiarazione sostitutiva di atto notorio del cessionario che dichiara di essere soggetto passivo all'estero e che è in grado di provvedere al trasferimento dei beni con mezzi propri; elenchi Intrastat; documentazione bancaria   |        |
| <b>Risposta 141/2021</b>      | Le indicazioni fornite con la risoluzione 19/E del 2013 devono ritenersi tuttora valide anche dopo il <b>regolamento Ue 282/2011</b>  |        |
| <b>Risposta 101/2022</b>      | In caso di <b>trasporto aereo</b> , il documento <b>airwaybill</b> opportunamente integrato con gli altri documenti previsti dalla tipologia di vendita effettuata e dai documenti commerciali e bancari dell'operazione costituiscono prova dell'avvenuto trasporto  |        |
| <b>Risposta 146/2022</b>      | Nelle cessioni di <b>prodotti soggetti ad accisa</b> che utilizzano il sistema Emcs (Excise movement and control system), il <b>documento e-AD</b> può essere utilizzato come prova in luogo del Cmr  |        |
| <b>Risposta 272/2023</b>      | Anche i <b>sistemi</b> come quello <b>Edi</b> (Exchange data interchange) possono essere ammessi come dichiarazione scritta utile per soddisfare la presunzione di cui all'articolo 45-bis del regolamento Ue 282/2011 ovvero per consentire la prova di una cessione comunitaria secondo la prassi   |        |