



GRUPPO IVA



LA PROVA DEL TRASFERIMENTO FISICO DEI BENI NELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

6 MARZO 2025





GRUPPO IVA



Gruppo di lavoro

*Guido Berardo
Roberto Ramazzotto
Alberto Ramazzotto
Fabio Savia
Umberto Terzuolo
Luca Vatteone*



GRUPPO IVA



Introduzione e moderazione dei lavori

Guido Berardo – Commercialista in Torino



GRUPPO IVA



Autori e relatori

Alberto Ramazzotto - Commercialista in Torino

Roberto Ramazzotto - Commercialista in Torino

*Cap. Alessandro Tomei - Comandante Sezione Dogane e Imposta sul Valore Aggiunto
Intracomunitaria del Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di
Torino*



SOMMARIO

I requisiti delle cessioni intracomunitarie

❖ *Iscrizione al VIES da requisito formale a requisito sostanziale*

- Requisito dell' effettiva movimentazione fisica dei beni dall'Italia ad altro Stato membro

- ❖ *La prova del trasferimento fisico dei beni in altro paese UE*

- ✓ Giurisprudenza comunitaria

- ✓ Prassi nazionale ante 1/1/2020

- ✓ Quick fixes

- ✓ Il nuovo art. 45-bis del Reg. n. 2011/282/UE

- ✓ Prassi e giurisprudenza nazionale dopo il Regolamento



SOMMARIO

- Il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024
- Le triangolazioni intracomunitarie
 - ❖ *La prova del trasferimento fisico dei beni in altro paese UE nelle triangolazioni*
- Le triangolazioni intracomunitarie con lavorazione
 - ❖ *La prova del trasferimento fisico dei beni in altro paese UE nelle triangolazioni con lavorazione*
- Le frodi IVA
- Appendice



I REQUISITI PER LA NON IMPONIBILITA' DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE



TALI REQUISITI DEVONO CONCORRERE CONGIUNTAMENTE

⁽¹⁾ Nuovi requisiti introdotti dai c.d. 2020 Quick fixes e recepiti con il D.LGS 5/11/2021 n. 192 – si veda anche Risposta a interpellato n. 230 del 01/03/2023 .



ISCRIZIONE AL VIES

Da requisito formale a requisito sostanziale

Per poter effettuare operazioni intracomunitarie, i soggetti Iva devono essere inclusi nell'archivio VIES (*VAT information exchange system*). L'opzione per effettuare queste operazioni può essere espressa direttamente nella dichiarazione di inizio attività oppure, successivamente, telematicamente, direttamente o tramite intermediari incaricati.

I contribuenti possono in qualsiasi momento comunicare la volontà di retrocedere dall'opzione, cioè di essere esclusi dal VIES, perché non si ha più intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie. La revoca dell'opzione può essere effettuata esclusivamente attraverso i servizi telematici.

L'obbligo di essere inclusi nell'archivio VIES per poter effettuare operazioni intracomunitarie riguarda tutti i soggetti che esercitano attività impresa, arte o professione, nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione.

L'Agenzia delle Entrate include immediatamente il numero di partita Iva nell'archivio VIES al momento della ricezione dell'opzione.

La posizione dei contribuenti inclusi nel VIES è costantemente monitorata nel tempo. Nei confronti dei soggetti inclusi nell'archivio VIES sono effettuati controlli formali sulla regolare presentazione degli elenchi riepilogativi relativi alle operazioni intracomunitarie effettuate. A seguito di tali controlli, l'Agenzia delle Entrate procede all'esclusione dal VIES dei soggetti che risultano non aver presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi.

L'esclusione è effettuata dall'Agenzia delle Entrate previo invio di apposita comunicazione al contribuente e ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione.



ISCRIZIONE AL VIES

Da requisito formale a requisito sostanziale

Dal 1 gennaio 2020 l'iscrizione al VIES è condizione indispensabile per poter beneficiare del regime di non imponibilità IVA nell'ambito delle operazioni intracomunitarie. La Direttiva 2018/1910/UE/2018, i cui effetti decorrono a far data 1° gennaio 2020, stabilisce che l'iscrizione del soggetto passivo nell'archivio VIES, da tale data diventa una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione dell'imponibilità, anziché un requisito formale.

Le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri possono escludere dal VIES i soggetti per:

- 1) mancanza dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dal D.P.R. 633/1972, che comportano la cessazione d'ufficio della partita IVA;
- 2) analisi di rischio della posizione del contribuente sulla base di specifici criteri individuati con provvedimento previsto dal comma 15-quater dell'articolo 35 del D.P.R. 633/72;
- 3) riscontro circa l'esattezza e la completezza dei dati forniti per la identificazione ai fini dell'IVA a norma dell'articolo 214 della Direttiva 2006/112;
- 4) verifica che il soggetto abbia dichiarato dati falsi per un'identificazione IVA o non abbia comunicato eventuali cambiamenti dei propri dati tali che, se l'Amministrazione finanziaria ne fosse stata a conoscenza, avrebbe rifiutato l'identificazione ai fini IVA o avrebbe cessato d'ufficio la partita IVA;
- 5) riscontro di gravi inadempimenti relativi agli obblighi dichiarativi IVA nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di presentazione della dichiarazione di volontà;
- 6) precedente coinvolgimento in frodi fiscali del titolare della ditta individuale, del rappresentante legale, degli amministratori o dei soci del soggetto richiedente l'autorizzazione;
- 7) altri elementi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria rappresentativi di criticità e di rischio.



GRUPPO IVA



ISCRIZIONE AL VIES

Da requisito formale a requisito sostanziale

L'inserimento nell'elenco VIES del numero identificativo del cessionario è essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio ed è, pertanto, un elemento chiave nella lotta contro le frodi nell'Unione. Per questo motivo gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applichi, **salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle autorità fiscali competenti la sua mancanza.**

A partire dal 01/01/2020, pertanto, chi opera con clienti/fornitori comunitari **dovrà verificare sempre l'iscrizione dell'operatore al VIES**. Se manca l'iscrizione l'operazione posta in essere non potrà considerarsi né "cessione intracomunitaria" (in caso di vendita), né "acquisto comunitario" (in caso di acquisto).

Dove è possibile verificare l'iscrizione al VIES?



Al seguente link: **https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation**



GRUPPO IVA



ISCRIZIONE AL VIES

Da requisito formale a requisito sostanziale

Per verificare la validità di una partita IVA in un determinato paese / Irlanda del Nord, scegliere dall'apposito menu lo Stato membro / Irlanda del Nord in cui la verifica deve essere effettuata e inserire la partita IVA da verificare.

Stato membro / Irlanda del Nord*

Partita IVA*

Stato Membro / Irlanda del Nord del richiedente

Partita IVA

[Verificare](#)



European Commission

- Contattare la Commissione europea
- Segui la Commissione europea sui social media
- Risorse per i partner
- Politica linguistica
- Cookies
- Politica in materia di privacy
- Avviso legale

PROVA DEL TRASPORTO NELLE CESSIONI INTRAUE

La questione è alquanto rilevante, in quanto solo dove si può dimostrare che il bene ha raggiunto il diverso Stato membro di destinazione, la cessione gode dell'esenzione (non imponibilità) da IVA (art. 138, Dir. 2006/112/CE e art. 41, co. 1, lett. a), D.L. 331/1993).

Ante l'introduzione dell' art. 45-bis del Regolamento 2011/252/UE, la normativa comunitaria non prevedeva alcun adempimento o modalità specifica, lasciando eventuale facoltà agli Stati Membri di introdurre specifiche condizioni (ai sensi dell'art. 131 della Direttiva n. 2006/112/CE), pur nel rispetto del principio di proporzionalità e di certezza del diritto.

L'inesplicabile silenzio del legislatore nazionale sulle modalità con cui provare l'avvenuto trasporto delle merci aveva creato oggettive difficoltà agli operatori che si sono trovati di fronte a disorganici tentativi di riempire il vuoto normativo con interventi di prassi spesso discordanti.

Questa lacuna ha dato origine a diverse interpretazioni in fase di verifica e di accertamento da parte degli organi preposti che hanno spesso disatteso le prove documentali esibite dal contribuente, ingenerando un notevole contenzioso.

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

- elemento costitutivo della cessione intracomunitaria è il movimento fisico dei beni dallo Stato membro del cedente a quello del cessionario;
- I requisiti probatori stabiliti dagli Stati membri devono rispettare le libertà fondamentali istituite dal Trattato CE quale, segnatamente, la libera circolazione delle merci;
- importante assicurare che la situazione degli operatori economici non sia meno favorevole di quella esistente prima dell'abolizione dei controlli alle frontiere tra gli Stati membri, poiché un risultato siffatto andrebbe contro la finalità del mercato interno;
- l'onere della prova incombe sul soggetto che richiede la non imponibilità, ovvero il cedente (*sentenza Twoh International*);
- le circostanze che il cedente abbia agito in buona fede, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale soggetto ad assolvere l'IVA a posteriori (*sentenza Teleos*);
- la non imponibilità di una cessione intracomunitaria va accordata in presenza di requisiti sostanziali, anche se quelli formali siano lacunosi, salvo che tale mancanza sia di ostacolo all'appuramento dell'esistenza dei requisiti sostanziali (*sentenza Collèe*);

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA – PROVE PREFERENZIALI

- lettera di vettura CMR, firmata dal vettore e dal destinatario;
 - AWB (Air Waybill): Documento di trasporto aereo compilato dalla compagnia aerea (vettore), su indicazioni del cedente;
 - CIM (Convenzione Internazionale per le Merci in ferrovia) : Lettera di vettura ferroviaria comprovante il trasporto della merce su rotaia, sia per il trasporto nazionale che internazionale;
 - B/L (Bill of lading): Documento di trasporto marittimo (polizza di carico) rilasciato dal vettore al momento dell'imbarco della merce sulla nave
- ⇒
- ciò non esclude che la prova del trasporto o della spedizione possa essere prodotta anche in altro modo ove ciò non comporti un maggiore ostacolo alla circolazione transfrontaliera dei beni rispetto ai requisiti della prova in vigore prima della caduta delle frontiere interne;
- ⇒
- la prova può essere acquisita in qualsiasi momento, non solo al momento della cessione ma anche successivamente.






PRASSI NAZIONALE ANTE 1/1/2020

La normativa nazionale non conteneva (ed ancora non contiene...) una chiara e univoca previsione in merito alla documentazione che il cedente deve conservare al fine di provare l'avvenuto trasferimento dei beni in altro stato membro. Era necessario rifarsi alla prassi ed alla giurisprudenza in materia.


- 1) Risoluzione AdE 28 novembre 2007 n. 345 – Prova cessione intracomunitaria**
- 2) Risoluzione AdE 15 dicembre 2008 n. 477**
- 3) Risoluzione AdE 25 marzo 2013 n.19/E – Prova della cessione intracomunitaria f.f.**
- 4) Risoluzione AdE 71/E del 24 luglio 2014 – Prova della fuoriuscita (imbarcazione)**
- 5) Ordinanza della Corte di Cassazione del 19/04/2018 n. 9717**

PRASSI NAZIONALE ANTE 1/1/2020





Risoluzione AdE 28 novembre 2007 n. 345 – Prova cessione intracomunitaria

SOLUZIONE PROPOSTA DAL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93		fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93
elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate		elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate
documento "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta;		valido <u>il documento di trasporto</u> da cui si evince l'uscita della merce dal territorio nazionale per l'inoltro a soggetto passivo d'imposta identificato in altro stato membro
rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce		documentazione bancaria, da cui risulti traccia delle somme riscosse a seguito della cessione intracomunitaria
		documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno originato la cessione intracomunitaria e il trasporto della merce in altro Stato membro







Risoluzione AdE 15 dicembre 2008 n. 477

QUESITO POSTO DAL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
cessione con clausola ex works – impossibilità di esibire un documento di trasporto		nel caso in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il documento di trasporto, la prova di cui sopra potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.


Risoluzione AdE 25 marzo 2013 n.19/E – Prova della cessione intracomunitaria f.f.

SOLUZIONE PROPOSTA DAL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93		fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93
elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate		elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate
documento di trasporto "CMR"		validità del CMR elettronico
in alternativa al CMR, documento di trasporto (DDT) firmato dal trasportatore per presa in carico della merce firmato o meno per ricezione dal cessionario		In alternativa al CMR un insieme di documenti da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e <u>le firme del cedente, vettore e cessionario</u>
rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce		documentazione bancaria, attestante le somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie
lettera del trasportatore che conferma di aver preso in carico la merce ed estratto dal registro dello stesso che dimostrano la consegna		documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno originato la cessione intracomunitaria e il trasporto della merce in altro Stato membro
fattura del trasportatore con indicazione dei viaggi effettuati		
ordine del cliente e/o conferma d'ordine con evidenza della destinazione dei beni		

Risoluzione AdE 71/E del 24 luglio 2014 – Prova della fuoriuscita (imbarcazione)

SOLUZIONE PROPOSTA DAL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93		fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93
elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate		elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate
richiesta all'ufficio d'iscrizione italiano dell'imbarcazione del nulla osta per poter iscrivere la medesima nel registro francese;		documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente della imbarcazione dal registro italiano
successiva richiesta di trascrizione dell'imbarcazione nel registro francese e, di conseguenza, prova della dismissione definitiva della bandiera italiana, con cancellazione dell'imbarcazione dal registro d'iscrizione italiano		documento da cui risulti la avvenuta iscrizione della imbarcazione nel registro francese
		documentazione bancaria, attestante le somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie
		dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione -(ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese.

Ordinanza della Corte di Cassazione del 19/04/2018 n. 9717

SOLUZIONE PROPOSTA DAL CONTRIBUENTE		PARERE DELLA CORTE DI CASSAZIONE
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93		"CMR" firmato dal cedente, dallo «speditore» e dal cessionario
elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate		oppure
rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce		Contratti commerciali

POSSIBILI PROVE

	1	2	3	4	5
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93	X		X	X	
elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate	X		X	X	
documento "CMR" firmato dal cedente, dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta	X		X		X
documento di trasporto da cui si evince l'uscita della merce dal territorio nazionale per l'inoltro a soggetto passivo d'imposta identificato in altro stato membro					
documentazione da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme del cedente, vettore e cessionario (DDT?)			X		
documento di trasporto con indicazione della destinazione beni, sottoscritto dal trasportatore					
CMR elettronico			X		
documentazione bancaria, da cui risulti traccia delle somme riscosse a seguito della cessione intracomunitaria	X		X	X	
documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno originato la cessione intracomunitaria e il trasporto della merce in altro Stato membro	X		X		X
<u>eventuale</u> dichiarazione del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel Paese di destinazione					
fattura del trasportatore con l' indicazione dei trasporti effettuati			X		
cessioni ex work prive di CMR: qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.		X			

QUICK FIXES

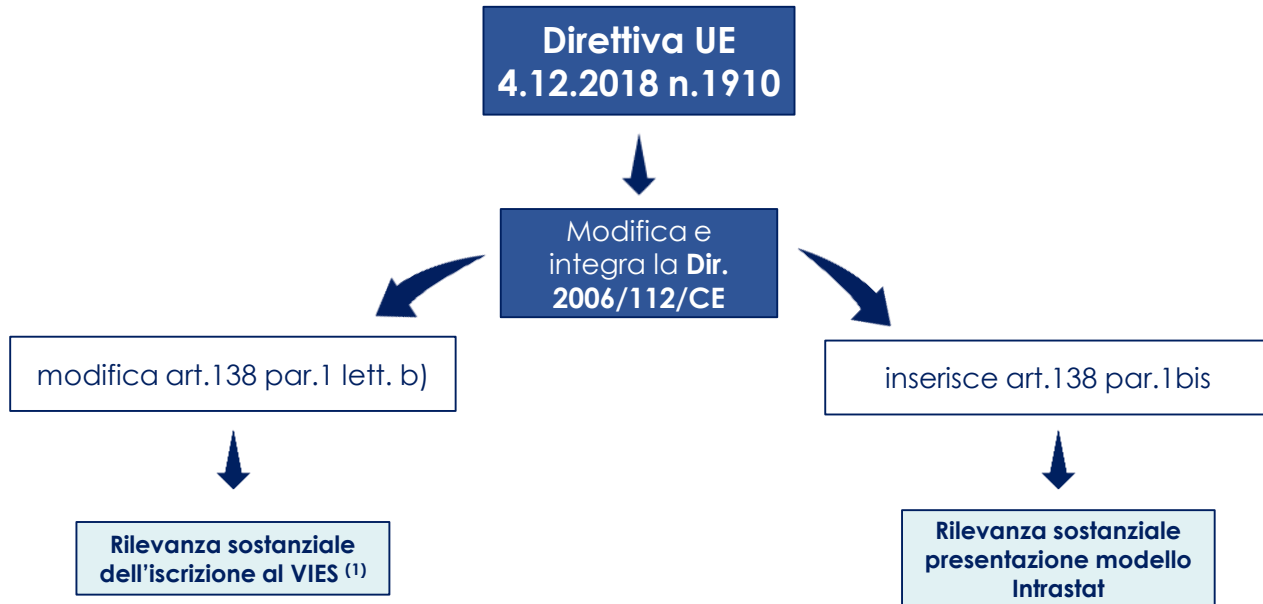
Nel novembre del 2016 il Consiglio Europeo aveva invitato la Commissione Europea a presentare proposte su alcuni miglioramenti dell'attuale sistema IVA. A tale proposito, erano state considerate quattro aree d'intervento:

- il numero di identificazione IVA del cliente quale condizione *sostanziale aggiuntiva* per l'applicazione dell'esenzione (non imponibilità) per una fornitura intracomunitaria di beni ;
- l'applicazione armonizzata delle norme IVA nel determinare il trattamento IVA delle operazioni a catena, comprese le transazioni triangolari;
- la modifica delle norme in materia di IVA al fine di consentire una semplificazione del regime di call-off stock in modo più uniforme nell'UE;
- ***la definizione di un quadro comune di criteri raccomandati per le prove documentali necessarie per richiedere l'esenzione (non imponibilità) per le forniture intracomunitarie.***

Il 4 ottobre 2017 la Commissione ha proposto modifiche alla direttiva IVA e al regolamento di applicazione dell'IVA per le quattro aree summenzionate nei documenti 4.10.2017, n. COM(2017) 566 e 4.10.2017, n. COM(2017) 568 final.



Le modifiche pertinenti sono state adottate dal Consiglio Europeo il 4 dicembre 2018 e sono state denominate “**2020 Quick fixes**”.



⁽¹⁾ Con la modifica all’art. 138, par.1, della Dir. 2006/112/CE la sussistenza di valido numero identificativo IVA del cessionario rappresenta nuovamente – dal 1° gennaio 2020 – **un requisito essenziale per qualificare come non imponibile la cessione intracomunitaria.**

**Regolamento di esecuzione
4.12.2018, n. 2018/1912/UE**



**Integra il Regolamento di
esecuzione n. 2011/282/UE**



inserisce Sez. 2bis –
art.45 bis



Prova del trasporto

Il Regolamento ha portata generale, è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri dal 1° febbraio 2020 senza necessità di recepimento.

L'ART. 45 BIS DEL REG. 2011/282/UE

L'assenza di regole comunitarie codificate viene meno dall'1.1.2020 grazie alle modifiche che il Reg. 4.12.2018 n. 2018/1912/UE ha apportato al Reg. 15.3.2011, n. 2011/282/UE in forza dell'inserimento del nuovo art. 45 bis.

Alla luce della disposizione, ai fini della non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie, è possibile **presumere** (con presunzione comunque contestabile ⁽¹⁾) che i beni sono **stati spediti o trasportati da uno Stato membro in altro Stato membro se sono soddisfatte le condizioni elencate nell'art. 45-bis, paragrafo 1, lettere a) o b) (elementi di prova).**

Ovviamente, affinché la cessione intracomunitaria sia considerata esente (non imponibile) devono essere soddisfatte anche tutte le altre condizioni (acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene, onerosità dell'operazione, soggettività passiva del cedente e del cessionario, ecc...ecc...).

Ove non sia possibile applicare la presunzione, spetterà al cedente dimostrare che le condizioni per l'esenzione, compresa anche quella del trasporto, sono soddisfatte.

⁽¹⁾ L'art. 45 bis testualmente recita : "Un'autorità fiscale può refutare le presunzioni di cui al paragrafo 1". Conseguentemente, **la presunzione è relativa.**

Gli Stati membri sono tenuti ad applicare l'articolo 45 bis. Ciò significa che, qualora siano soddisfatte le condizioni previste da tale disposizione, il cedente avrà diritto a beneficiare della **presunzione pertinente**. *Oltre a ciò, gli Stati membri potrebbero anche stabilire nella loro legislazione nazionale sull'IVA altre presunzioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alla presunzione prevista dall'articolo 45 bis del trattato CE.* A tale proposito, possono continuare ad essere applicate le norme nazionali sull'IVA esistenti che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili di quelle previste dall'articolo 45 bis del regolamento.

Se in possesso dei documenti previsti dal Regolamento, l'Amministrazione Finanziaria **non può richiedere altra documentazione probatoria**, ma solo confutare la presunzione o rifiutare la presunzione.

"Confutare la presunzione" significa che le autorità fiscali sono in grado di fornire gli elementi necessari a dimostrare oggettivamente che le merci non sono state effettivamente spedite o trasportate da uno Stato membro a una destinazione al di fuori del suo territorio ma all'interno della Comunità. Questo può ad esempio verificarsi quando, durante un controllo, le autorità fiscali scoprono che le merci sono ancora presenti nel magazzino del fornitore o le autorità fiscali sono a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha provocato la distruzione delle merci prima di lasciare il territorio.

"Rifiutare la presunzione" configura la situazione in cui un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti elencati nell'articolo 45 bis presentati come prove contiene informazioni errate o è addirittura falso.

ELEMENTI DI PROVA

art.45 bis lettera a)

art.45 bis lettera b)



- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore* ⁽¹⁾
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*;

- polizza assicurativa relativa alla spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni;
- ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato;

⁽¹⁾ Il Regolamento di esecuzione cita testualmente «lettera CMR riportante la firma», mentre nella Circolare AdE 12/2020 è stato aggiunta la locuzione «del trasportatore»



LA PROVA DEL TRASPORTO INTRAUE DAL 2020

*Trasporto eseguito da terzi
per conto del cedente*

*Trasporto eseguito da terzi
per conto dal cessionario
(clausole EXW o FCA)*

*Trasporto eseguito dal
cedente o dal cessionario
con mezzi propri*



art.45 bis lettera a)



art.45 bis lettera b)



nessun tipo di
presunzione applicabile

TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CEDENTE

Si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora:

- a) *il cedente certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto;*
- b) *il cedente sia in possesso di almeno **due** elementi di prova – non contraddittori – rilasciati da due parti diverse che siano indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

art. 45-bis par.3 lett. a)

- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*;

TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER **CONTO DEL CEDENTE**

IN ALTERNATIVA, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora:

- a) *il cedente certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto;*
b) *Il cedente sia in possesso di almeno **un** elemento qualsiasi di prova rilasciato da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

art. 45-bis par.3 lett. a)

- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*;

- c) *il cedente sia in possesso di almeno **un** elemento qualsiasi di prova – non contraddittorio – rilasciati da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

art. 45-bis par.3 lett. b)

- polizza assicurativa della spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni;
- ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato;

TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CESSIONARIO

Si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora:

a) *il cedente sia in possesso di una dichiarazione scritta del cessionario ⁽¹⁾ rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione ⁽²⁾, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto e che identifica lo Stato di destinazione e contenente:*

- la data del rilascio
- Il nome e indirizzo del cessionario
- la quantità e la natura dei beni
- la data e luogo di arrivo dei beni
- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto del cessionario
- in caso di cessione di mezzi di trasporto il loro numero di identificazione

b) *Il cedente sia in possesso di almeno **due** elementi qualsiasi di prova rilasciati da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*

art. 45-bis par.3 lett. a)

⁽¹⁾ Vedi bozza in Appendice.

⁽²⁾ Anche se l'acquirente fornisce al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore avvalersi della presunzione, purché siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all'articolo 45 bis del Regolamento.

IN ALTERNATIVA:

a) *il cedente sia in possesso di una dichiarazione scritta del cessionario rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione ⁽¹⁾, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto e che identifica lo stato di destinazione e contiene:*

- la data del rilascio la quantità e la natura dei beni
- il nome e indirizzo del cessionario identificazione della persona che accetta
- la data e luogo di arrivo dei beni i beni per conto del cessionario
- in caso di cessione di mezzi di trasporto il loro numero di identificazione

b) *Il cedente sia in possesso di almeno un elemento qualsiasi di prova rilasciato da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

art. 45-bis par.3 lett. a)

- documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma *del trasportatore*
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo (*air way bill*, in sigla AWB)
- fattura emessa dallo *spedizioniere*.

c) *il cedente sia in possesso di almeno un elemento qualsiasi di prova – non contraddittorio – rilasciati da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, tra i seguenti:*

art. 45-bis par.3 lett. b)

- polizza assicurativa della spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni;
- ricevuta di un depositario nello stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale stato.

⁽¹⁾ Anche se l'acquirente fornisce al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore avvalersi della presunzione, purché siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all'articolo 45 bis del Regolamento.



TRASPORTO A CURA DEL	DICHIARAZIONE DEL CEDENTE	DICHIARAZIONE DEL CESSIONARIO	ALMENO 2 DOCUMENTI DI CUI ALLA LETTERA A)	ALMENO 1 DOCUMENTO DI CUI ALLA LETTERA A) E ALMENO 1 DOCUMENTO DI CUI ALLA LETTERA B)
CEDENTE	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	
CEDENTE	<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>
CESSIONARIO		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
CESSIONARIO		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>



TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CEDENTE

Dichiarazione rilasciata dal cedente attestante che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto

Documenti relativi al trasporto o spedizione, quali un documento o una lettera CMR firmata dal **TRASPORTATORE** ⁽¹⁾

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE** ⁽¹⁾

Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro e dal cedente e dal cessionario



Dichiarazione rilasciata dal cedente attestante che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto

DOCUMENTI BANCARI attestanti il pagamento **per la spedizione o il trasporto dei beni**

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE**

Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro e dal cedente e dal cessionario



IN ALTERNATIVA

IL REGOLAMENTO NON RICHIEDE LA FIRMA DEL CESSIONARIO SU ALCUN DOCUMENTO

⁽¹⁾ vedi in Appendice Trasporto e spedizione



TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI **PER CONTO DEL CESSIONARIO**

Dichiarazione scritta rilasciata dal cessionario entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto

Documenti relativi al trasporto o spedizione, quali un documento o una lettera CMR firmata dal **TRASPORTATORE**

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE**



Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario



IN ALTERNATIVA

Dichiarazione scritta rilasciata dal cessionario entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto

Documenti bancari attestanti il pagamento per la **SPEDIZIONE O IL TRASPORTO DEI BENI**

Fattura emessa dallo **SPEDIZIONIERE**



Gli elementi di prova sono stati rilasciati da due parti indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario



DIFFICILMENTE APPLICABILI
I DOCUMENTI SONO A MANI DEL CESSIONARIO

TRASPORTO	REGOLAMENTO N. 282/2011	PRASSI NAZIONALE
Trasporto <u>con mezzi propri</u> a cura del cedente nazionale	Non applicabile	Facile applicazione
Trasporto eseguito da vettore per conto del cedente nazionale	Facile applicazione	Facile applicazione
Trasporto con <u>mezzi propri</u> a cura del cessionario comunitario	Non applicabile	Non semplice applicazione
Trasporto eseguito da vettore per conto del cessionario comunitario	Difficile applicazione	Non semplice applicazione

PRASSI NAZIONALE POST REGOLAMENTO UE

- 1) Risposta interpello n. 100 dell' 8 aprile 2019*
- 2) Risposta della GdF nel Videoforum di Italia Oggi del 13 gennaio 2020*
- 3) Risposta interpello n.117 del 23 aprile 2020*
- 4) Circolare n. 12 del 12 maggio 2020*
- 5) Risposta interpello n. 305 del 3 settembre 2020*
- 6) Risposta interpello n. 632 del 29 dicembre 2020*
- 7) Risposta Agenzia Entrate a Telefisco del 28/01/2021*
- 8) Risposta interpello n. 141 del 3 marzo 2021*
- 9) Risposta interpello n. 146 del 22 marzo 2022*

GIURISPRUDENZA NAZIONALE POST REGOLAMENTO UE

10) Ordinanza della Cassazione n. 30889 del 06 novembre 2023


11) Ordinanza della Cassazione n. 8477 del 28 marzo 2024

12) C.G.T. II del Lazio sentenza 2338 del 09/04/2024

13) Ordinanza della Cassazione n. 19607 del 16/07/2024

14) Ordinanza della Cassazione n. 23301 del 28/08/2024

Risposta interpello n. 100 dell' 8 aprile 2019 – Prova della cessione intracomunitaria

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
emissione di un DDT con indicazione della destinazione beni, sottoscritto dal trasportatore		
Predisposizione di un documento contenente: <ul style="list-style-type: none"> • i dati identificativi del cessionario • Il riferimento alla fattura di vendita • Il riferimento alla fattura logistica (documento interno) • la data della fattura • la data del DDT • la data della destinazione delle merci (?), del paese di destinazione e dell'anno di ricezione delle stesse; • <u>la dichiarazione del cessionario attestante che le merci indicate nelle fatture sono regolarmente pervenute presso nel mese di Tale dichiarazione timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario viene rispedita al cedente.</u> 		La documentazione può costituire prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria, purché: <ul style="list-style-type: none"> • dalla stessa siano individuabili i soggetti coinvolti cioè il cedente, il vettore ed il cessionario • si provveda alla conservazione della documentazione bancaria, attestante le somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie • si provveda alla conservazione dei documenti attestanti gli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat
fattura del trasportatore con l'indicazione dei trasporti effettuati		
emissione delle fatture intracomunitarie e presentati correttamente gli elenchi Intrastat.		

Risposta interpello n. 100 dell' 8 aprile 2019 – Prova della cessione intracomunitaria

Nella risposta, oltre ad un ripetuto riferimento alle risoluzioni del passato, è presente solo una pedissequa esposizione del contenuto dell' art. 45 *bis*.

L'AdE, ritiene l'indirizzo procedurale consono al contenuto del nuovo art. 45 *bis* del Regolamento 282/2001 UE, senza esplicitare gli elementi di conformità o quantomeno di convergenza.

Si osserva che :

- ai sensi dell' art. 45 *bis* punto a), il cedente certifica solamente che i beni sono stati trasportati da lui o da un terzo per suo conto senza ulteriori precisazioni, ed è in possesso di una serie ben precisa di documenti alternativi tra loro che non sono presenti nella procedura attuata dall'istante;
- ai sensi dell' art. 45 *bis* punto b), il cessionario attesta che i beni sono stati spediti o trasportati dallo stesso o da un terzo per suo conto: il contenuto obbligatorio della dichiarazione è sensibilmente diverso dal documento predisposto ed i documenti a supporto non compaiono nella procedura attuata dall' istante.

La procedura appare più conforme alla vecchia prassi che alle innovazioni apportare dal Regolamento UE.

Risposta della GdF nel Videoforum di Italia Oggi del 13/01/2020

- anche una dichiarazione rilasciata dall' acquirente attestante l'arrivo delle merci può essere un documento utile alla dimostrazione dell'effettiva movimentazione della merce.

Risposta interpello n.117 del 23 aprile 2020 – Prova della cessione intracomunitaria

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93		fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93
CMR firmato dal trasportatore e dal cessionario per ricevuta		CMR firmato dal trasportatore e dal cessionario per ricevuta
<u>eventuale</u> dichiarazione del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel Paese di destinazione		<u>eventuale</u> dichiarazione del cessionario di avvenuta ricezione della merce ne Paese di destinazione
documentazione bancaria, attestante il pagamento della merce		documentazione bancaria, attestante il pagamento della merce
dichiarazione del cessionario che la merce è giunta nel Paese di destinazione		dichiarazione del cessionario che la merce è giunta nel Paese di destinazione
elenchi riepilogativi Intrastat		elenchi riepilogativi Intrastat

Risposta interpello n.117 del 23 aprile 2020 – Prova della cessione intracomunitaria

L'AdE ha ritenuto la procedura conforme alle indicazioni contenute nella Risposta all'interpello n. 100/2019 ed al disposto del Regolamento di esecuzione n. 2018/1912/UE

Anche in questo caso, si osserva che :

- la dichiarazione del cessionario è solo eventuale: appare nel caso in cui la sua sottoscrizione non sia presente sul CMR;
- ai sensi dell' art. 45 *bis* punto b), il cessionario attesta che i beni sono stati spediti o trasportati dallo stesso o da un terzo per suo conto: il contenuto obbligatorio della dichiarazione è sensibilmente diverso dal documento predisposto dall'istante ed i documenti a supporto non compaiono nella procedura attuata dall' istante.

L'equiparazione tra i mezzi di prova individuati dalla prassi e quanto previsto dell' art. 45 bis è tutt'altro che valida. Appare assolutamente palese come il pensiero dell'Agenzia dell' Entrate si discosti notevolmente dalla volontà del legislatore europeo di introdurre una presunzione legale pro-contribuente.

Circolare n. 12 del 12 maggio 2020 - Prova della cessione intracomunitaria

La circolare riassume il contenuto dell'art. 45 bis e delle relative Note esplicative:

- La presunzione non è applicabile in caso di trasporto effettuato con mezzi propri del cedente o del cessionario;
- la presunzione è applicabile solo qualora la documentazione risponda ai requisiti previsti dall'art. 45 bis;
- le autorità fiscali dei Paesi Ue hanno la facoltà di superare la presunzione dell'avvenuto trasporto;
- *in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all'art. 45 bis, può continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche anteriore all'entrata in vigore dell' art. 45 bis in tema di prova;*
- qualora non si sia in possesso della documentazione richiesta dalla norma unionale ai fini della presunzione, permane la possibilità di dimostrare con altri elementi di prova oggettivamente validi che l'operazione sia avvenuta;
- *la documentazione individuata dalla prassi nazionale è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell'amministrazione finanziaria.*



La presunzione di cui all'art.45 bis è riconosciuta anche in relazione alle operazioni realizzate anteriormente al 1° gennaio 2020 se il corredo documentale è integralmente coincidente con quanto previsto con le indicazioni del medesimo articolo.

Circolare n. 12 del 12 maggio 2020 - Prova della cessione intracomunitaria

Nella circolare traspare una certa intenzione dell'Ade di equiparare i documenti previsti dall'art. 45 *bis* con i mezzi di prova individuati dalla vecchia prassi amministrativa . ⁽¹⁾


Volontà del legislatore europeo è certamente stata quella di sovertire il rapporto tra il contribuente e il Fisco introducendo una presunzione, sia pure relativa, a favore di quest'ultimo.

Conseguentemente, decade la possibilità di equiparare le prove documentali categoricamente elencate nell'art. 45 *bis* con i mezzi di prova previsti dalla prassi nazionale che non è certo fonte di legge e che non può gerarchicamente porsi sopra una disposizione unionale. (vedi successiva circolare 632/2020)

PAR. 5.3.2 DELLE NOTE ESPLICATIVE (estratto testuale)	CIRCOLARE - RIFERIMENTO A PAR. 5.3.2.
Inoltre gli Stati membri potrebbero anche stabilire nella loro legislazione nazionale in materia di IVA altre presunzioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alla presunzione di cui all'art. 45 <i>bis</i> del Regolamento	L'art. 45 <i>bis</i> in commento, infatti non preclude agli Stati membri l'applicazione di norme o prassi nazionali ulteriori in materia di prova delle cessioni intracomunitarie (sic!), eventualmente più flessibili della presunzione prevista dal Regolamento IVA.
ART. 45 <i>BIS</i>	CIRCOLARE
...un documento o una lettera CMR riportante la firma, [del trasportatore]	...un documento o una lettera CMR riportante la firma del trasportatore ,

⁽¹⁾ Vedi successivo commento alla Risposta 632 del 29/12/2020

Risposta interpello n. 305 del 3 settembre 2020 – Prova del trasporto

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE (cessione ex works)		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
all'atto della consegna acquisizione di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (!) del cessionario comunitario in cui dichiara di: <ul style="list-style-type: none">• essere soggetto passivo IVA nella giurisdizione comunitaria di destinazione dei beni;• essere in grado di provvedere con mezzi propri al trasferimento fisico dei beni indicandone la destinazione		L' AdE ha ritenuto la procedura NON conforme alle indicazioni fornite nei documenti <u>di prassi</u> in quanto dalla stessa non si evince chiaramente che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente
fattura di vendita non imponibile ex art. 41 del DL 331/93		
elenchi riepilogativi Intrastat		
documentazione bancaria, attestante il pagamento della merce, ove disponibile		

Possono essere riportate le stesse osservazioni critiche esplicitate nei confronti della Circolare 12/2020

OPERAZIONE TRIANGOLARE COMUNITARIA SEMPLIFICATA con clausola ex works








ITA1, **primo cedente**, soggetto passivo identificato in Italia, che cede il bene a DE, promotore della triangolazione, e lo consegna a A cessionario austriaco, il trasporto viene effettuato da un terzo vettore per conto di DE;

DE, **promotore** della triangolazione, anch'egli soggetto passivo identificato in uno Stato membro, acquista il bene dal primo cedente e lo rivende al cessionario comunitario, non entra mai in possesso fisico del bene

A, **cessionario comunitario**, soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che acquista il bene da DE, promotore della triangolazione, ma lo riceve da ITA1, primo cedente.

Pertanto, nel caso in cui il promotore della triangolazione curi il trasporto, il suo acquisto è non imponibile Iva, ma anche la successiva vendita a patto che in fattura designi il suo cliente quale debitore dell'imposta.

Risposta interpello n. 632 del 29 dicembre 2020

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE (triangolazione)		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
Lettera di vettura CMR con la specifica che il fornitore ITA1 è mittente per conto del promotore DE e che il destinatario A è cliente di DE		CMR firmato dal trasportatore e dal cessionario per ricevuta o DDT con firma presa in carico del trasportatore ⁽¹⁾
fattura di vendita non imponibile ex art. 41 del DL 331/93 emessa da ITA1 a DE, in cui si riporta il nominativo di A ed il luogo di destinazione dei beni		fattura di vendita non imponibile ex art. 41 del DL 331/93 emessa da ITA1 a DE
packing-list relativa alla fattura emessa da IT1		Documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alla cessione
Documentazione rilasciata da DE a IT1 a prova dell'avvenuta consegna, con riepilogo delle fatture ricevute da A		Dichiarazione rilasciata dal cessionario attestante il ricevimento della merce
comunicazioni via mail tra ITA1 ed il vettore incaricato del trasporto		Documentazione attestante gli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat

⁽¹⁾ Rimando a risoluzioni 345/E del 2007 e 100/E del 2019

Risposta interpello n. 632 del 29 dicembre 2020

Nel preambolo, l'AdE, afferma che, poiché la documentazione presentata dal contribuente riguarda operazioni effettuate nel 2019, non è possibile applicare la Direttiva 2018/1910/UE **perché la stessa non è stata ancora recepita dall'ordinamento nazionale.**

Prosegue, affermando la non applicabilità del Regolamento comunitario 2018/1912 in vigore dal 1° gennaio 2020, salvo smentirsi successivamente quando, con esplicito riferimento alla Circolare 12/2020, afferma che la presunzione relativa di cui all'art. 45 *bis* può trovare applicazione alle operazioni effettuate ante 1° gennaio 2020 in presenza integrale dei documenti previsti dalla norma (!).

Viene introdotto il concetto di CMR "idoneo" che, con riferimento alla Risoluzione 345/2007, dovrebbe intendersi quello firmato dal trasportatore e dal cessionario.

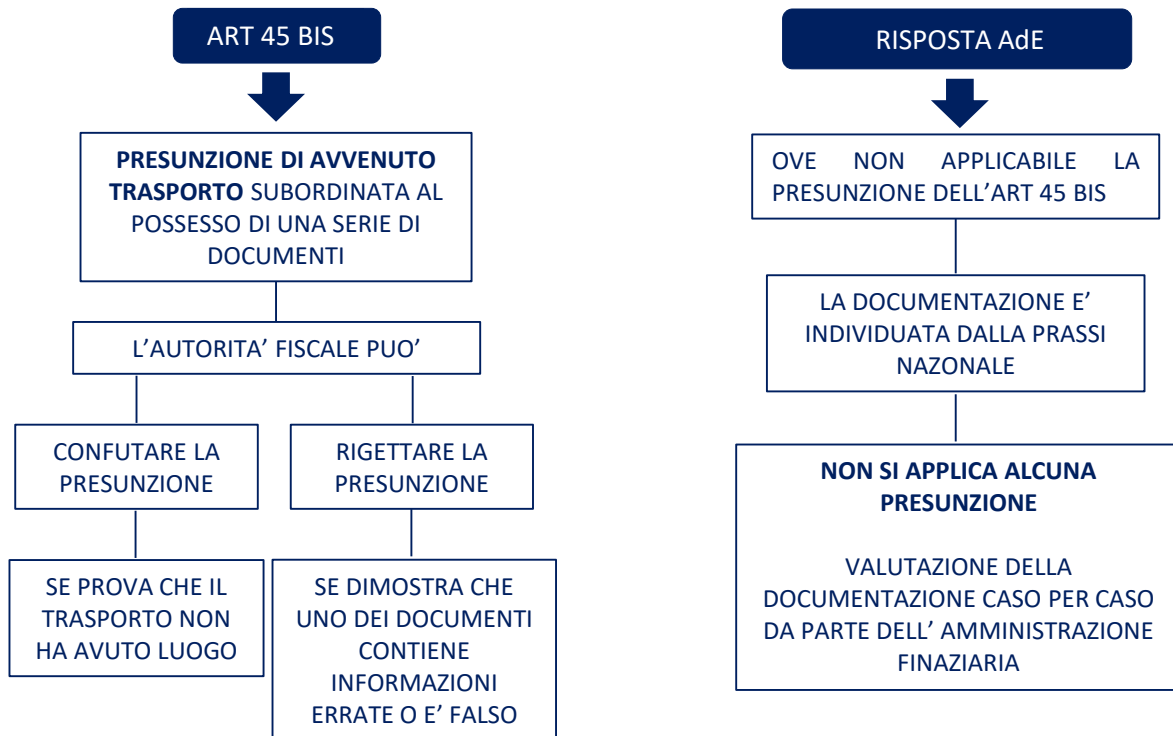
Nel caso di operazioni ex works è difficile avere copia del CMR firmato (*evidentemente dal cessionario*), pertanto si ammette la validità di qualunque set documentale, idoneo a dimostrare il trasferimento delle merci in altro Stato membro, dal quale si possono ricevere le informazioni presenti nel CMR e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, trasportatore, cessionario)

Con riferimento alla Risoluzione 100/2019, si precisa che sono idonei a provare l'uscita dei beni dal territorio nazionale anche:


- DDT con firma del trasportatore;
- Dichiarazione di ricezione dei beni da parte del cliente
- Documentazione riguardante gli impegni contrattuali assunti con il cliente (contratto concluso o scambio mail

Risposta Agenzia Entrate a Telefisco del 28/01/2021 – Prova uscita merce


Richiamo al contenuto della Circolare n. 12/2020 e ed alle vecchie risoluzioni antecedenti al 1° gennaio 2020. Viene ribadito il concetto che :




Risposta Agenzia Entrate a Telefisco del 28/01/2021 – Prova uscita merce

TRASPORTO A CURA DEL CESSIONARIO ASSENZA DEL CMR		RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
CMR o documenti similari non esibiti poiché non restituiti o conservati da vettore estero		CMR elettronico
		Documenti da cui si ricavano i dati presenti in un CMR e le firme del cedente, del vettore e del cessionario
		Fatture di vendita
		Documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alla cessione
		Documentazione attestante gli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat


Risposta interpello n. 141 del 3 marzo 2021 – Prova del trasporto o spedizione

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
CESSIONI "FRANCO DESTINO"		
Fattura di vendita non imponibile ex art. 41 del DL 331/93 emessa nei confronti del cessionario comunitario		
Elenchi Intra		
documentazione bancaria, attestante il pagamento della merce		
Copia del contratto o dell'ordine/conferma di vendita o di acquisto relativi agli impegni assunti dal cliente o accordi presi per corrispondenza con indicazione della destinazione dei beni		
Fattura emessa dal vettore con evidenza delle consegne e documentazione del pagamento		
DDT emesso dall'istante con indicazione della destinazione dei beni e firmato dal vettore per presa in carico dei beni		
CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e <u>dal destinatario per ricevuta</u>		

segue Risposta interpello n. 141 del 3 marzo 2021 – Prova del trasporto o spedizione

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
CESSIONI "FRANCO FABBRICA"		
Fattura di vendita non imponibile ex art. 41 del DL 331/93 emessa nei confronti del cessionario comunitario		
Elenchi Intra		
documentazione bancaria, attestante il pagamento della merce		
Copia del contratto o dell'ordine/conferma di vendita o di acquisto relativi agli impegni assunti dal cliente o accordi presi per corrispondenza con indicazione della destinazione dei beni		
DDT emesso dall'istante con indicazione della destinazione dei beni e firmato dal vettore per presa in carico dei beni		
CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e <u>dal destinatario per ricevuta</u>		


segue Risposta interpellò n. 141 del 3 marzo 2021 – Prova del trasporto o spedizione

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
In caso di difficoltà nel recupero del CMR firmato dal cessionario 		
Predisposizione di una attestazione del cessionario che conferma l'avvenuta ricezione della merce nell'altro Stato Membro, contenente:		Riassunto del contenuto dell'art. 45 bis e delle relative Note esplicative
Identificativo del cessionario		
Numero di partita IVA del cessionario		Generico rimando alla circolare 12/E ed alla risoluzione 19/E del 2013 con possibilità di applicare la prassi nazionale quando non si renda applicabile la presunzione contenute nella regolamentazione unionale
Numero , data e importo della fattura di vendita		Nessuna valutazione della procedura attuata dall' istante
Indicazione del peso del materiale venduto oggetto della fattura di vendita		
Dichiarazione di aver ricevuto i beni relativi alla citata fattura		
Timbro e firma del cessionario		





Risposta interpello n. 146 del 22 marzo 2022

I prodotti soggetti ad accise circolano, sia a livello nazionale che a livello comunitario, unicamente in base al documento amministrativo elettronico denominato “e-AD”.

Il documento amministrativo elettronico viene generato unicamente dal sistema informatico dell’Agenzia delle Dogane, al quale gli utenti obbligati all’emissione dell’e-AD accedono previa abilitazione da parte dell’autorità doganale.

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE
Utilizzo del documento elettronico “e-AD” in luogo del CMR		Benché l’ “e-AD” sia un documento limitato nel suo impiego alle sole merci soggette ad accise armonizzate considerato che viene emesso e controllato dalla pubblica amministrazione può essere validamente utilizzato in luogo del CMR

Ordinanza della Cassazione n. 30889 del 06 novembre 2023

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		RICORSO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE AVVERSO LA SENTENZA DELLA C.T.R. TOSCANA
CESSIONI EX WORKS		Pur ammettendo che la norma comunitaria non pone limiti al contenuto della prova, l' Agenzia riteneva che la documentazione non fosse idonea ad assolvere l'onere della prova. Riteneva necessari almeno due di tre elementi costituiti da documento o lettera CMR sottoscritta, polizza di carico o fattura di trasporto emessa dallo spedizioniere <u>come da Regolamento di esecuzione UE n. 2018/1912.</u> ⁽¹⁾
Fattura accompagnatoria non imponibile ex art. 41 del DL 331/93 emessa nei confronti del cessionario comunitario		
Elenchi Intra		
Documentazione bancaria, attestante il pagamento della merce		
Dichiarazioni dei clienti intracomunitari di aver provveduto all'uscita della merce dall'Italia		



La Cassazione ha rigettato il ricorso dell' Agenzia affermando che la prova del trasporto o spedizione in altro Stato membro possa essere fornita **anche con mezzi di prova non predeterminati**.

⁽¹⁾ In aperto contrasto con quanto previsto dal punto 5.3.3. delle Note esplicative e ribadito nell'ultima parte della Circolare 12/2020 ove si ritiene la presunzione unionale non esclusiva, potendosi provare l'accadimento altrimenti, adeguandosi ad esempio, alla prassi anteriore all'1/1/2020.

Ordinanza della Cassazione n. 8477 del 28 marzo 2024

Avverso la sentenza CTR dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara che ha ritenuto quale unico documento idoneo a comprovare la cessione intracomunitaria il CMR, sebbene si trattasse di vendite con clausola "franco fabbrica", e ha applicato a tale cessione il regime di prova delle esportazioni, omettendo di valutare gli altri documenti offerti in produzione dalla ricorrente.




La Cassazione ha cassato la sentenza , rinviando alla CTR competente in diversa composizione affermando che ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità previsto per le cessioni intracomunitarie, ai sensi dell'art. 138 della direttiva 2006/112/Ce, l'onere della prova dell'effettivo trasporto dei beni nel territorio di un altro Stato membro non può essere limitato alla presentazione del CMR.

È necessario che il cedente presenti documentazione probatoria equipollente, anche di origine privata, idonea a dimostrare l'invio dei beni.

La CTR ha errato nel ritenere applicabile il regime probatorio delle esportazioni extracomunitarie, ai sensi dell' art. 8 del DPR 633/72, trascurando che le cessioni intracomunitarie sono regolate da norme specifiche che non impongono adempimenti documentali rigidi.

C.T.R II del Lazio sentenza 2338 del 09/04/2024

ISTANZA IN TEMA DI PROVA DEL TRASPORTO PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE		RICORSO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE AVVERSO LA SENTENZA DELLA C.T.P. DI ROMA
CESSIONI EX WORKS		
Soggettività passiva del cedente e del cessionario		
Fattura non imponibile ex art. 41 del DL 331/93 emessa nei confronti del cessionario comunitario		
Carenza parziale di CMR attestante la spedizione fuori dall'Italia		Pur ammettendo che la norma comunitaria non pone limiti al contenuto della prova, l' Agenzia riteneva che la documentazione rappresentata dalle dichiarazioni rilasciate dai cessionari intracomunitari non fosse idonea ad assolvere l'onere della prova.
Documentazione bancaria, attestante il pagamento della merce		Riteneva necessaria la presenza del CMR e non probatorie le dichiarazioni di ricevimento della merce rilasciate dai cessionari comunitari ⁽¹⁾
Dichiarazioni di ricezione della merce dall'Italia, sia pure postume, rilasciate dai cessionari intracomunitari		



La Commissione tributaria ha rigettato il ricorso dell'Agenzia affermando che la prova del trasporto o spedizione in altro Stato membro possa essere fornita dalla dichiarazione di ricezione della merce *anche se postuma* .

⁽¹⁾ L'agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n.100/2019 e nella Risoluz. 19/2013 aveva ammesso la validità probatoria della dichiarazione di ricezione della merce da parte del cliente comunitario.

Ordinanza della Cassazione n. 19607 del 16/07/2024

Ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Liguria.



La Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Agenzia affermando che la prova del trasporto o spedizione in altro Stato membro possa essere fornita anche con mezzi di prova non predeterminati.

In tema di cessioni intracomunitarie il cedente ha l'onere di dimostrare che i beni sono stati trasferiti nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario o, in mancanza di fornire adeguata dimostrazione della propria buona fede, ossia di avere adottato tutte le misure che si possono richiedere per dimostrare di non essere coinvolto in una evasione fiscale

Rifacendosi alla Corte di Giustizia Europea, la Cassazione afferma che i documenti di accompagnamento della merce (CMR o documenti equipollenti) **sono surrogabili anche con documenti commerciali contenenti le stesse informazioni, la data di consegna e la loro terza copia (copia di ritorno per il cedente) e come tali idonei a comprovare l'effettività del trasferimento della merce in altro Stato membro.**

Ordinanza della Cassazione n. 23301 del 28/08/2024

Ricorso proposto da contribuente avverso sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

La CTR ha stabilito che il contribuente non ha provato l'effettività delle cessioni intracomunitarie e, in particolare, l'invio dei beni ad un soggetto identificato a fini IVA in altro Stato membro», nulla osservando sulla mole di documenti forniti dalla contribuente - tra i quali, secondo quanto riportato in ricorso, CMR e DDT relativi alle singole operazioni, con timbri di ricezione da parte del destinatario o della logistica incaricata del trasporto, né spiegando perché non fossero sufficienti o idonei a fornire la prova richiesta

La sentenza è stata cassata, rinviando alla CTR competente in diversa composizione, affermando che la CTR non ha motivato il perché non fossero sufficienti o idonei a fornire la prova dell'invio dei beni ad un soggetto identificato a fini IVA in altro Stato membro i documenti presentati dal contribuente.

POSSIBILI PROVE

	1	2	3	4	5	6	7	8	10 C	11 C	12 CT	13 C
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93	X		X			X	X	X				
elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate	X		X			X	X	X				
documento "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta o anche CMR elettronico			X			X	X	X				
documento di trasporto da cui si evince l'uscita della merce dal territorio nazionale per l'inoltro a soggetto passivo d'imposta identificato in altro stato membro	X											
documentazione da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme del cedente, vettore e cessionario							X	X				
documento di trasporto con indicazione della destinazione beni, sottoscritto dal trasportatore	X					X						
Presunzione ex art. 45 bis del Regolamento 2011/282/UE se documentazione conforme				X				X				
documentazione bancaria, da cui risulti traccia delle somme riscosse a seguito della cessione intracomunitaria	X		X			X	X	X				
documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno originato la cessione intracomunitaria e il trasporto della merce in altro Stato membro	X					X	X	X				
Mezzi di prova non predeterminati									X	X		X
fattura del trasportatore con l' indicazione dei trasporti effettuati	X											
Documento contenente: i dati identificativi del cessionario Il riferimento alla fattura di vendita Il riferimento alla fattura logistica (documento interno)												
la data del DDT predisposto la data della destinazione delle merci , del paese di destinazione e dell'anno di ricezione delle stesse la data della fattura	X											
dichiarazione del cessionario attestante che le merci indicate nelle fatture sono regolarmente pervenute presso nel mese di Tale dichiarazione timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario viene rispedita al cedente.	X	X	X			X					X	



NORMA NAZIONALE POST REGOLAMENTO UE

D.LGS 5/11/2021 N. 192



Recepimento tardivo della direttiva
1910/2018

D.LGS. 87/2024 ART. 2



Estensione parziale delle sanzioni
previste per le esportazioni ex
works, alle cessioni indirette intra-
UE di beni.

**GLI STATI MEMBRI SONO TENUTI AD APPLICARE L'ART. 45 BIS
DEL REGOLAMENTO**



IL D.LGS 5/11/2021 n. 192

Con il D.lgs. 192/2021, lo Stato italiano ha recepito, sia pure con due anni di ritardo e sotto la minaccia di una procedura di infrazione, la direttiva 1910/2018.

Con l'introduzione degli artt. 38 ter e 41 bis al DL 331/93 è stato regolamentato il regime degli acquisti intracomunitari e delle cessioni intracomunitari in regime di call-off stock. L'introduzione successiva dell' art. 41 ter ha invece disciplinato le c.d. cessioni a catena.

Il nuovo comma 2-ter dell' art. 41 del DL 331/93 prevede due nuove condizioni per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA alle cessioni intra-UE, vale a dire la necessità che il cessionario *comunichi al cedente il numero identificativo IVA* e che il *cedente compili gli elenchi INTRASTAT o ne giustifichi la mancata compilazione*.

Si rammenta che le regole armonizzate in tema di prova del trasporto dei beni nelle cessioni intra Ue (art. 45-bis del Reg. UE 282/2011) erano già efficaci dall'1.1.2020.



Il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024

Il D.Lgs. n. 87 del 14 giugno 2024, in vigore dal 2 luglio 2024, ha introdotto un intervento di revisione del sistema sanzionatorio tributario, in attuazione della Legge Delega n. 111/2023.

Le modifiche introdotte dal decreto legislativo, con l'unica eccezione di quelle apportate al D.Lgs. n. 74/2000 (in tema di reati tributari), **si applicano alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.**

Il D.Lgs. n. 87/2024 interviene:

- 1) con l'art. 2 sul D.Lgs. n. 471/1997 (violazioni in materia di imposte sui redditi e IVA):
- 2) con l'art. 3 sul D.Lgs. n. 472/1997 (principi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie);
- 3) con l'art. 4 sulle c.d. "imposte d'atto" (registro, successioni, ipocatastali) e sui testi normativi di alcuni tributi minori (tassa sulle concessioni governative, imposta sulle assicurazioni).

Non sono modificate le sanzioni, pur se tributarie, contenute in altri testi, come ad esempio il D.Lgs. n. 241/1997 (sul visto di conformità e sugli intermediari abilitati) o quelli sui tributi locali.

Ai sensi dell'art. 5 del Decreto, le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.



Il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024

Per le disposizioni in materia di sanzioni amministrative, **le novità operano per le violazioni commesse a partire dall'1.9.2024.**

Con riferimento alle nuove sanzioni amministrative, non si applica né l'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 (c.d. *favor rei*) né la c.d. *abolitio criminis* di cui all'art. 3, c. 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

Tra le principali novità si segnalano:

- una generale mitigazione delle sanzioni previste per le varie violazioni degli adempimenti tributari (esempio: in merito alla dichiarazione omessa/infedele, alla fatturazione e agli obblighi di versamento);
- le modifiche in tema di cumulo giuridico e di continuazione delle violazioni;
- le modifiche in tema di ravvedimento operoso, in base alle quali sarà possibile anche in sede di ravvedimento applicare il cumulo giuridico e la continuazione, rendendo di fatto l'istituto meno oneroso;
- la razionalizzazione della definizione al terzo delle sanzioni, i cui versamenti potranno avvenire in forma rateale;
- una serie di disposizioni volte ad armonizzare i rapporti tra processo penale e processo tributario, individuando se e in che modo la pronuncia resa in uno dei due giudizi può avere effetto nell'altro;
- la razionalizzazione di alcuni aspetti riguardanti l'effetto penale del pagamento del debito tributario, strumentale ad avvicinare i tempi di pagamento della dilazione tributaria con il dibattimento penale.



Il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024



GRUPPO IVA

L'articolo 2 del D.Lgs. 87/2024, nel modificare l'articolo 7, c. 1, del D.Lgs. 471/1997, ha previsto una sanzione pari al 50% dell'Iva nei confronti di chi effettua cessioni di beni senza addebito dell'imposta, ai sensi dell'articolo 41, c. 1, lett. a), del D.L. 331/1993, qualora il bene sia trasportato/spedito in altro Stato UE dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti pervenuto nello Stato UE di destinazione entro 90 giorni dalla consegna. La norma stabilisce che la sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

La nuova ipotesi sanzionatoria è applicabile alle sole cessioni intracomunitarie per le quali il trasporto o la spedizione dei beni a destinazione è affidato all'acquirente o a terzi per proprio conto. Non è invece previsto alcun termine per le cessioni intracomunitarie nelle quali il trasporto o la spedizione dei beni a destinazione è curato direttamente dal fornitore nazionale o da terzi per suo conto.

Come specificato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. 87/2024, la nuova misura sanzionatoria e la collegata procedura di regolarizzazione prevista per le cessioni intracomunitarie sono state introdotte per coerenza con quanto già disposto, con riguardo alle cessioni all'esportazione, dal citato articolo 7, c. 1, del D.Lgs. 471/1997. Infatti, chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. b) e b-bis), del D.P.R. 633/1972, relativo alle cessioni all'esportazione, è punito con la sanzione 50% del tributo, qualora il trasporto/spedizione al di fuori del territorio UE non avvenga nel termine ivi previsto. Il cedente può evitare l'applicazione della sanzione se, nei 30 giorni successivi, provvede al versamento dell'imposta, previa regolarizzazione della fattura..



Il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024

Per le operazioni di esportazione, la non imponibilità Iva è espressamente subordinata all'invio dei beni al di fuori della UE entro, rispettivamente, 90 e 180 giorni dalla consegna. Per le operazioni di cessioni intraUE, invece, il regime di non imponibilità è svincolato da qualsiasi termine entro il quale i beni devono raggiungere lo Stato UE di destinazione.

Potrebbe quindi ritenersi, *prima facie*, che la nuova misura sanzionatoria per le cessioni intracomunitarie sia illegittima, tanto più che neppure l'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE, nel definire le condizioni di esenzione delle cessioni intracomunitarie, prevede uno specifico termine per il trasporto/spedizione dei beni nello Stato UE di arrivo. Occorre però ricordare il principio espresso dalla Corte di Giustizia UE in merito alle cessioni all'esportazione. Nella sentenza di cui alla causa C-563/12 del 19.12.2013 è stato affermato che gli Stati UE, per ragioni di certezza del diritto, possono prevedere che la non imponibilità si applichi a condizione che il trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio comunitario avvenga entro un termine prestabilito, che però non deve avere natura decadenziale.

L'Amministrazione finanziaria, in coerenza con tale pronuncia, ha precisato che il regime di non imponibilità deve intendersi confermato anche quando il bene è stato esportato entro 90 giorni, ma il cedente acquisisce la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per la regolarizzazione, nonché quando il bene lascia il territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni, sempreché sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione (risoluzione n. 98/E/2014 e risposta ad interpello n. 32/2023). Pertanto si può lecitamente sostenere che il termine di 90 giorni, introdotto all'articolo 7, c. 1, del D.Lgs. 471/1997, anche se non previsto dall'articolo 41, comma 1, lett. a), del D.L. 331/1993, sia pienamente legittimo.



Il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024

In base all'articolo 5, c. 1, del D.Lgs. 87/2024, la novità in esame si applica alle violazioni commesse a partire dallo scorso 1 settembre 2024.

Per individuare il *dies a quo* a partire dal quale si applica la nuova misura sanzionatoria occorre avere riguardo alla data in cui la violazione è commessa, che a sua volta deve essere correlata al momento in cui la cessione intracomunitaria si considera effettuata.


A quest'ultimo proposito, l'articolo 39, cc. 1 e 2, del D.L. 331/1993, **fa espresso riferimento all'inizio del trasporto/spedizione, ovvero alla data di emissione anticipata della fattura.**

Di conseguenza, come confermato dalla risposta ad interpello n. 236/2024, per le cessioni intracomunitarie che si considerano effettuate anteriormente al 1.9.2024, non è consentita l'applicazione della previsione sanzionatoria, di cui all'articolo 7, c. 1, del D.Lgs. 471/1997. In assenza di un termine oltre il quale si configura la violazione e ricorrono le condizioni per applicare la sanzione, il mancato trasporto/spedizione dei beni in altro Stato UE rende la cessione irregolare sin dalla sua effettuazione, per cui trova applicazione la sanzione di cui all'articolo 6, c. 1, del D.Lgs. 471/1997 (dal 90 al 180% dell'imposta).


Resta salva la possibilità, per il cedente, di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, per definire la sanzione in misura ridotta, previa integrazione della fattura, emessa senza Iva, mediante una nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, del D.P.R. 633/1972 e il versamento della maggiore imposta e degli interessi dovuti.

SUGGERIMENTI

Risposta interpello n. 100 dell' 8 aprile 2019

PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE	PARERE ADE
<i>dichiarazione del cessionario attestante che le merci indicate nelle fatture sono regolarmente pervenute presso nel mese di In data Tale dichiarazione timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario viene rispedita al cedente.</i>	

Risposta interpello n. 141 del 3 marzo 2021

PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE	PARERE ADE
<i>attestazione del cessionario che conferma l'avvenuta ricezione della merce nell'altro Stato Membro, contenente:</i> <ul style="list-style-type: none">• <i>Identificativo del cessionario</i>• <i>Numero di partita IVA del cessionario</i>• <i>Numero , data e importo della fattura di vendita</i>• <i>Dichiarazione di aver ricevuto i beni relativi alla citata fattura</i>• <i>Timbro e firma del cessionario</i>	

Risposta della GdF nel Videoforum di Italia Oggi del 13/01/2020

anche una dichiarazione rilasciata dall' acquirente attestante l'arrivo delle merci può essere un documento utile alla dimostrazione dell'effettiva movimentazione della merce.

Nuovo art. 45 bis del Reg. 15.3.2011, n. 2011/282/UE

Tra le presunzioni, per provare il regime unionale di esenzione da IVA ex art. 138 della direttiva 2006/112/Ce è richiesto che:

il cedente sia in possesso di una dichiarazione scritta⁽¹⁾ del cessionario rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo⁽²⁾ alla cessione che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto e che identifica lo Stato di destinazione e contenente:

- la data del rilascio

- Il nome e indirizzo del cessionario

- la quantità e la natura dei beni

- la data e luogo di arrivo dei beni

- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto del cessionario

- in caso di cessione di mezzi di trasporto il loro numero di identificazione

Risposta Agenzia Entrate Videoconferenza del 5.2.2025

Con riferimento alla risposta all'interpello n. 100 del 2019 l'Agenzia ha già chiarito come è possibile provare l'avvenuta cessione intracomunitaria. Dette indicazioni risultano essere ancora attuali, nonostante le novità ai fini sanzionatori introdotte dal Dlgs n. 87 del 2024.

Se la cessione viene inizialmente effettuata con applicazione dell'imposta in via prudenziale (le prove dell'invio all'estero non sono sufficienti) o se si intende recuperare l'IVA dopo che la cessione non imponibile era stata regolarizzata e si entri in possesso solo successivamente dei documenti mancanti, può essere emessa una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 co. 2 e 3 del DPR 633/72.

⁽¹⁾ vedi Appendice

⁽²⁾ Trattasi di un termine ordinatorio

LE TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE

Le “triangolazioni” comunitarie e le “triangolazioni” interne intracomunitarie

Gli articoli 40 e 58 del D.L. 331/93 prevedono l'applicazione della non imponibilità per le operazioni triangolari ossia per quelle cessioni di beni effettuate, anche tramite commissionari, nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.

Un' operazione triangolare comunitaria presuppone l'esistenza di tre tipologie di soggetti:

- **il primo cedente**, soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che cede il bene al promotore della triangolazione e lo consegna al cessionario comunitario;
- **il promotore** della triangolazione, anch'egli soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che acquista il bene dal primo cedente e lo rivende al cessionario comunitario ma che non entra mai in possesso fisico del bene (requisito obbligatorio nella triangolazione comunitaria interna);
- **il cessionario comunitario**, anche quest'ultimo soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che acquista il bene dal promotore della triangolazione ma lo riceve dal primo cedente.

Nel caso in cui il primo cedente sia un operatore nazionale e il promotore della triangolazione un operatore comunitario, si parlerà di operazione triangolare comunitaria.



ITA1 → fattura non imponibile art. 41 co.1 D.L. 331/93 a FR;

Nel caso in cui il primo cedente e il promotore della triangolazione siano operatori italiani, si parlerà di operazione triangolare comunitaria interna o nazionale.



ITA1 → fattura non imponibile art. 58 co.1 D.L. 331/93 a ITA2;

ITA2 → fattura non imponibile art. 41 co.1 D.L. 331/93 a FR;

La prova del trasferimento fisico dei beni in altro paese UE nelle triangolazioni

Elemento essenziale per la configurazione di questa tipologia di operazioni, oltre a quanto già analizzato in merito alle cessioni intracomunitarie, è il trasferimento fisico dei beni dallo Stato membro di partenza allo Stato membro di destinazione, a condizione ovviamente che siano due Stati differenti.

Triangolazioni comunitarie

Alla luce, come detto, del silenzio del legislatore sia comunitario che nazionale, si ritengono valide le considerazioni fatte in relazione alla prova del trasporto fisico dei beni al di fuori del territorio nazionale per le cessioni intracomunitarie. Varranno quindi quei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale nonché dei documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Triangolazioni comunitarie interne

Nel caso particolare di una triangolazione comunitaria interna, se il trasporto è effettuato a cura o in nome del primo cedente, varranno le considerazioni esposte per le triangolazioni comunitarie (che richiamano pertanto le cessioni intracomunitarie).

Qualora invece il trasporto sia effettuato dal primo cedente su incarico del promotore residente attraverso anche trasportatori terzi, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che può essere utilizzato qualsiasi mezzo di prova utile a dimostrare il conferimento da parte del promotore dell'incarico del trasporto al primo cedente.

Saranno ritenuti ammissibili vari mezzi di prova, dalle semplici comunicazioni sino ad apposite clausole contrattuali, il tutto con la finalità di dimostrare sin dall'origine che l'intento delle cessione nazionale era quello di trasferire i beni direttamente in un altro Stato membro ad un cessionario non residente.

L'onere di provare la reale fuoriuscita dei beni dal territorio nazionale verso lo Stato membro di destinazione ricadrà su entrambi i soggetti residenti nel territorio dello Stato.

(Sentenza della Corte di Cassazione n. 4098 del 4 aprile 2000)

L' Agenzia delle Entrate ha specificato, richiamando una sentenza della Corte di Cassazione che la triangolazione comunitaria interna rimane una operazione non imponibile anche nel caso in cui sia il promotore nazionale della triangolazione a stipulare il contratto di spedizione o di trasporto con un soggetto terzo, per effetto di un mandato con rappresentanza conferitogli dal primo cedente.

Il promotore infatti in questo caso agirebbe come mero mandatario del primo cedente, non entrando mai in possesso del bene.

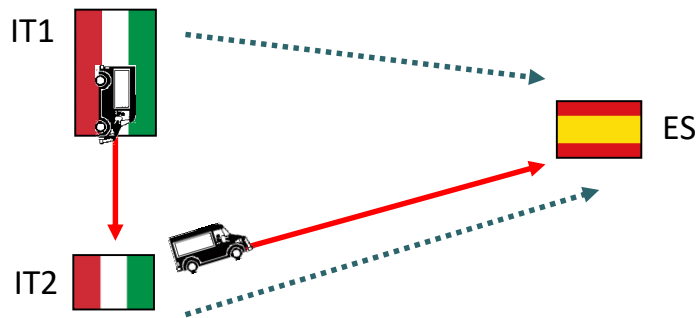
LE TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE CON LAVORAZIONE

In mancanza di chiarimenti ufficiali, pare utile rifarsi alla seguente definizione rinvenibile dalla nota 2, riferita al **codice transazione 4 “operazioni finalizzate alla lavorazione per conto terzi (non vi è passaggio di proprietà al trasformatore)”**, dell'allegato III del Regolamento n. 1982/2004 (come sostituita dal Regolamento UE n. 96/2010):

*“La lavorazione comprende le **operazioni** (trasformazione, costruzione, assemblaggio, migliorie, rinnovo ...) **intese alla produzione di un articolo nuovo o realmente migliorato**. Questo non comporta necessariamente una modifica della classificazione del prodotto.*

Registro delle movimentazioni a titolo non traslativo della proprietà (art.50, co.5, D.L.331/93)

I movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'art. 38, comma 5, lettera a), devono essere annotati in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.



Operatore nazionale (IT1) vende materie prime a soggetto UE (ES) e consegna, per conto del proprio cliente ES, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà i beni ad ES.

(Circolare n. 145/E del 10.06.1998, paragrafo 3.2, 1° caso, a).

- IT1 effettua una cessione intracomunitaria di beni non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, in relazione alla quale emette fattura nei confronti del suo cliente ES senza addebito di IVA.

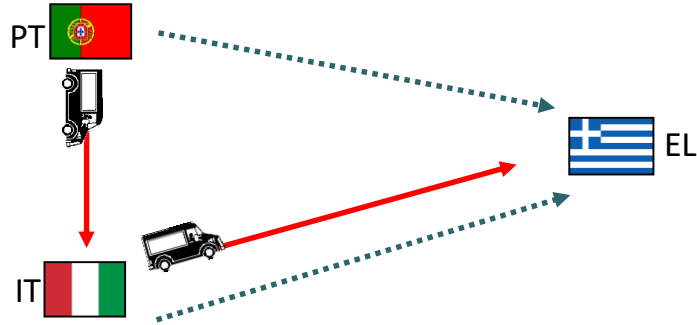
La fatturazione in regime di non imponibilità avviene nonostante che i beni non siano spediti direttamente in altro Stato membro (Spagna), ma rimangano in Italia, presso il terzista italiano IT2; ciò rende comunque necessario per IT1 acquisire la prova dell'effettiva spedizione dei beni nell'altro Stato membro.

- IT1 emette il documento di trasporto (cd. "DDT" ex D.P.R. n. 472/1996) per la consegna dei beni al terzista italiano incaricato della lavorazione IT2, annotando come causale *l'invio in c/lavorazione per conto di ES*.

In considerazione del fatto che il trasferimento di beni da IT1 ad IT2 avviene a titolo non traslativo della proprietà, l'utilizzo del documento di trasporto, debitamente annotato con la causale del conto lavorazione, è necessario per vincere la presunzione di cessione dei beni; lo stesso DDT, inoltre, è idoneo a fungere da documento per *"scaricare"* il magazzino. Il DDT, infine, è di rilevante importanza ai fini civilistici e fiscali nel dimostrare l'incarico ricevuto e l'effettiva consegna a terzi dei beni.

- IT1 deve procurarsi la prova che i beni sono effettivamente usciti dal territorio dello Stato, chiedendo necessariamente la collaborazione di IT2; in mancanza di tale prova (ad esempio, il CMR), IT1 *"è tenuto a regolarizzare l'operazione con assoggettamento a imposta"* ⁽¹⁾
- IT2 *"è tenuto a cooperare con IT1 per consentire a quest'ultimo di acquisire la prova dell'avvenuta spedizione dei beni nell'altro Stato membro"*.

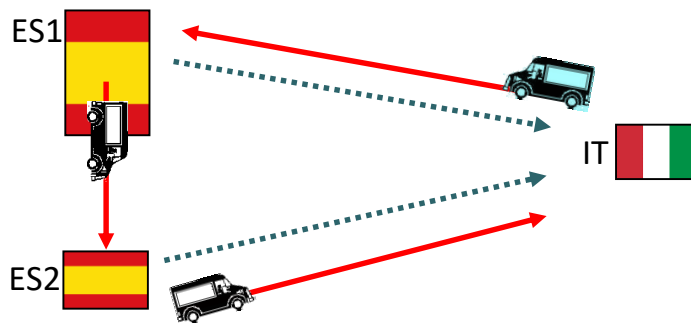
⁽¹⁾ Il Ministero delle Finanze, nella circolare n. 145/E del 1998, non specifica quali possano essere i mezzi di prova; al riguardo, si ritiene che i documenti di trasporto internazionale (ad esempio, la CMR per i trasporti su strada), correttamente compilati e firmati, possano fungere da valido strumento probatorio.



Operatore nazionale (IT) riceve, per la lavorazione, materie prime, che gli vengono inviate per conto del committente greco (EL) dal fornitore portoghese di questi (PT). Al termine della lavorazione IT invia il bene finito ad EL (Circolare n. 145/E del 10.06.1998, paragrafo 3.2, 2° caso, c).

- IT, per i servizi di lavorazione svolti a favore del proprio committente EL, emette fattura fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-ter, del D.P.R. n. 633/1972.
- IT annota i beni ricevuti in conto lavorazione nell'apposito registro ex art. 50 del D.L. n. 331/1993, *“evidenziando i dati identificativi dei soggetti portoghese e greco”*.
- IT annota i beni trasferiti in Grecia post lavorazione nel medesimo registro ex art. 50 del D.L. n. 331/1993, indicandone il relativo *“scarico”*. ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Il Ministero delle Finanze, nella circolare n. 145/E del 1998, non specifica quali possano essere i mezzi di prova; al riguardo, si ritiene che i documenti di trasporto internazionale (ad esempio, la CMR per i trasporti su strada), correttamente compilati e firmati, possano fungere da valido strumento probatorio.



Operatore nazionale (IT) invia, per la lavorazione, materie prime, a soggetto spagnolo (ES1), con incaricandolo di inviare il semilavorato per ulteriori trasformazioni ad altro soggetto spagnolo (ES2). Al termine della lavorazione ES2 invia il bene finito a IT.

(Circolare n. 145/E del 10.06.1998, paragrafo 3.2, 3° caso, a).

- IT, per i servizi di lavorazione svolti a proprio favore da ES1 e ES2 riceve fatture senza addebito di imposta che integra e registra sul registro degli acquisti e su quello delle fatture emesse
- IT annota i beni inviati in conto lavorazione nell'apposito registro ex art. 50 del D.L. n. 331/1993, *“evidenziando i dati identificativi dei due prestatori spagnoli.*
- IT annota i beni ricevuti dalla Spagna post lavorazione nel medesimo registro ex art. 50 del D.L. n. 331/1993, indicandone il relativo *“scarico”*.

Nella normativa nazionale la sospensione d'imposta per i beni movimentati in ambito intracomunitario per essere lavorati o sottoposti a perizia era disciplinata dall'art. 38, comma 5 del D.L. 331/93 nella vecchia formulazione il quale disponeva che non costituisce acquisto intracomunitario "l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali (...), se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro ovvero fuori del territorio della Comunità".

Dal lato attivo, l'art. 41, comma 3, del D.L. n. 331/1993 escludeva dalle cessioni intracomunitarie l'invio di beni "in altro Stato membro, oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate nell'art. 38, comma 5, lettera a".

La disciplina comunitaria, subordinava invece l'agevolazione alla condizione che i beni, successivamente alla prestazione, fossero trasferiti nel Paese membro di origine. Il regime sospensivo previsto dalla normativa interna NON era allineato con quello della corrispondente disciplina comunitaria

Le parole "o per suo conto in altro Stato membro ovvero fuori del territorio della Comunità" sono state soppresse dall'art. 13, comma 1, lett. a), L. 29.7.2015 n. 115,

Pertanto, si configura una cessione intra UE, quando i beni inviati in lavorazione dal soggetto passivo IT in altro Stato UE, non fanno rientro in Italia (poiché destinati in altro Stato UE o Extra UE).

In tal caso il soggetto italiano non potrà beneficiare del regime IVA sospensivo tipico delle movimentazioni in c/lavorazione e dovrà considerare l'operazione un trasferimento di "beni a se stesso", con obbligo di identificarsi a fini IVA nell'altro Stato UE di destinazione, con applicazione del regime di non imponibilità IVA. Tali operazioni concorreranno ai fini dell'assunzione della qualifica di esportatore abituale e per la maturazione del plafond.



LE FRODI IVA

Meccanismo essenziale della frode carousel

Secondo autorevole dottrina, le **“VAT carousel frauds”** (GAFI, 2007), in italiano, le c.d. frodi «carousel» (o frodi IVA) per la loro diffusione e sofisticatezza, costituiscono, com'è noto, una delle più grosse preoccupazioni per l'amministrazione finanziaria italiana e per l'Unione europea.

Si crea una **società fittizia**, nota come “cartiera” (“*missing trader*” o “intermediario”) formalmente sita in Italia. Dopodiché **si interpone la “cartiera” nell'ambito di una reale cessione di merce** che si svolge tra un **fornitore comunitario** (società “company” o “società intermedia UE”) e un **cessionario italiano** (società “*broker*” o “società rivenditrice”). Ed è a questo punto che **ad una operazione reale, se ne contrappone una fittizia**. Da un lato il fornitore comunitario cede effettivamente la merce alla società *broker* italiana, dall'altro lato, invece, lo stesso fornitore comunitario emette la relativa fattura alla società “cartiera” italiana alla quale non cede alcunché (cessione fittizia).

La merce, quindi, risulta solo “formalmente” ceduta alla società cartiera italiana. Quest'ultima operazione consiste in una cessione intracomunitaria (non imponibile ai fini IVA). Non avendo sostenuto l'IVA sull'acquisto, la “cartiera” può quindi rivendere il bene alla società *broker* ad un prezzo “concorrenziale” per il quale emetterà fattura con IVA,. **La “cartiera” incassa dalla broker l'IVA addebitatagli in fattura ma poi non ottempera agli obblighi dichiarati o a quelli di versamento all'Erario.**



LE FRODI IVA

Perché si definisce una società “cartiera”:

- 1) sia perché, in ragione della sua pressoché totale inconsistenza organizzativa e strutturale, può considerarsi una società che esiste “solo sulla carta”;
- 2) sia in quanto genera fittizie cessioni di merci che emergono solo *formalmente* dalle fatture (“per operazioni inesistenti”) che essa emette. L’appellativo “cartiera”, pertanto, indica altresì che la società genera vendite che esistono “solo sulla carta” (*i.e.* sulle fatture).

Meccanismo essenziale della frode carosello – 2 sviluppi

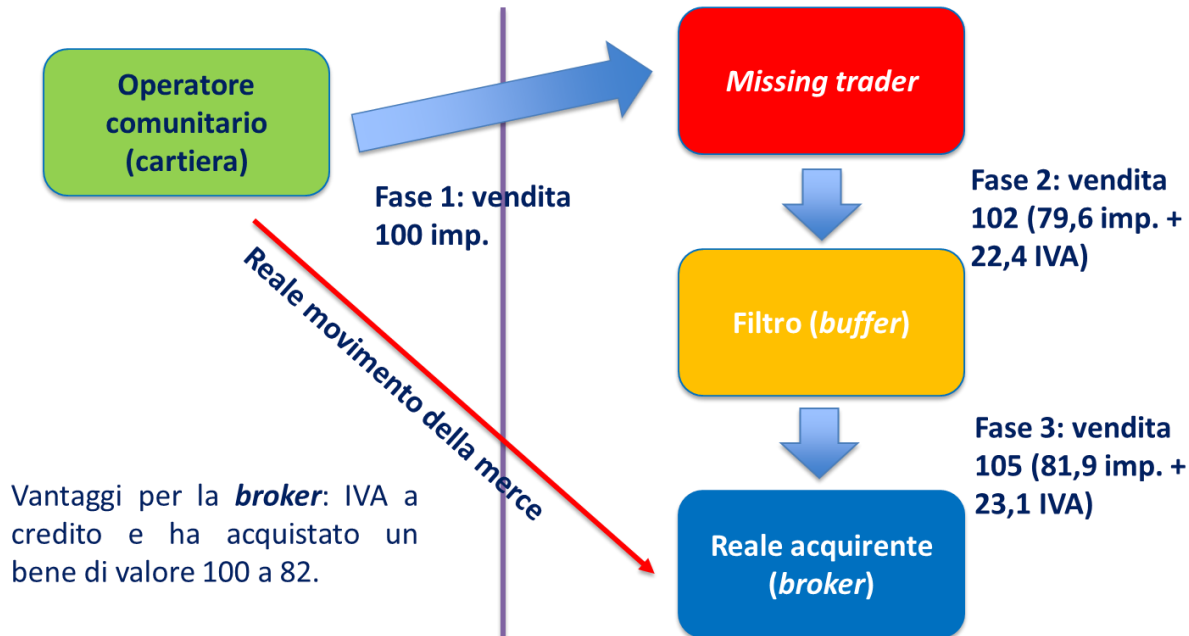
1° sviluppo – c.d. «circuitto chiuso» o «carosello chiuso»: la broker italiana rivende **la merce a un fornitore comunitario** (cessione intracomunitaria non imponibile IVA), **chiedendo** in dichiarazione **il rimborso dell’IVA** già pagata alla cartiera. In quest’ultimo caso, quindi, la merce ritorna al fornitore comunitario e il **“giro” (il carosello) può ricominciare** con una nuova cessione (fittizia) della stessa merce alla società cartiera italiana.

2° sviluppo – c.d. «circuitto aperto» o «carosello aperto»: la broker italiana rivende la merce ad un’altra società rivenditrice italiana o direttamente **al consumatore finale** (cessione nazionale imponibile IVA), **portandosi in detrazione l’IVA** indicata in fattura e precedentemente pagata alla cartiera. Il vantaggio si produce anche nell’«inquinamento» del mercato con beni a prezzi più che concorrenziali.



GRUPPO IVA

LE FRODI IVA





LE FRODI IVA

Missing trader

Acquisto intraUE beni di elevato valore e larga diffusione (es. prodotti informatici, autovetture). Nella rivendita l'imponibile è ridotto; il valore lordo è di poco superiore al costo. Omessa dichiarazione e/o versamento dell'IVA

Filtro (buffer)

Detrazione IVA a credito.
Prezzo di rivendita in linea con quello d'acquisto: IVA a credito e IVA a debito di fatto equivalenti; reddito minimo.
Merce ceduta a prezzi vantaggiosi.

Reale acquirente (broker)

Detrazione I.V.A. a credito.
Merce acquistata a prezzi vantaggiosi, con concorrenza sleale rispetto agli operatori onesti.



GRUPPO IVA



LE FRODI IVA

**Fatture per
operazioni
inesistenti**

**f.o. oggettivamente inesistenti:
l'operazione non si è realizzata**

**f.o. soggettivamente inesistenti:
l'operazione si è realizzata tra
soggetti diversi da
quelli documentati in fattura**

**f.o. giuridicamente inesistenti:
operazioni che, pur effettivamente
realizzate, non corrispondono alla
loro rappresentazione formale**



GRUPPO IVA



LE FRODI IVA

Stime sull'evasione IVA in
Italia (stima CE anno 2023):

€ 24,2 miliardi

Frodi IVA: non solo un problema fiscale...

**GLI ORGANIZZATORI DELLE FRODI
VENDONO MERCI A PREZZI INFERIORI A
QUELLI DI MERCATO E ALTERANO LA
CONCORRENZA PROVOCANDO DANNI
FINANZIARI ED ECONOMICI AGLI STATI,
ALL'UNIONE EUROPEA E AGLI OPERATORI
ECONOMICI ONESTI**



LE FRODI IVA

Applicazione del meccanismo dell'inversione contabile IVA in caso di operazioni inesistenti

Sentenza del'11 novembre 2021 della Corte di Giustizia, Ferimet SL, C-281/2020: *«a un soggetto passivo deve essere negato l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti qualora tale soggetto passivo abbia consapevolmente indicato un fornitore fittizio sulla fattura che egli stesso ha emesso per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile se (...) mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione».*

Sentenza della Corte di Cassazione – Sezione Unite, n. 22727 del 20 luglio 2022: *«il diritto alla detrazione dell'Imposta relativa ad un'operazione di cessione di beni non può essere riconosciuto al cessionario che, sulla fattura emessa per tale operazione, in applicazione del suddetto regime, abbia indicato un fornitore fittizio allorquando, alternativamente, il medesimo cessionario: a) abbia egli stesso commesso un'evasione dell'IVA ovvero sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto alla detrazione s'iscriveva in una simile evasione; b) sia semplicemente consapevole della indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA».*



LE FRODI IVA

Applicazione del meccanismo dell'inversione contabile IVA in caso di operazioni inesistenti

La Suprema Corte quindi:

- 1) Confermato l'indetraibilità dell'IVA in casi di frode, anche se con il regime del *reverse charge*;
- 2) Si è espressa sul trattamento sanzionatorio, affermando che:
 - a) *«la previsione di cui alla parte finale del comma 9-bis.3 dell'art. 6 non può che essere interpretata in modo tale da salvaguardare le politiche di contrasto all'evasione e alle frodi che sono state nel tempo veicolate dal diritto vivente di questa Corte e della Corte di Giustizia e che diversamente opinando, risulterebbero fortemente depotenziate»;*
 - b) *«la «neutralizzazione» dell'IVA a credito e di quella a debito nell'ipotesi di inversione contabile prevista dalla prima parte dell'art. 6 comma 9bis.3 riguardi esclusivamente le operazioni inesistenti che siano astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, e non anche le operazioni inesistenti astrattamente imponibili per le quali non è ammesso il diritto a detrazione»;*
 - c) *«in riferimento a dette operazioni inesistenti astrattamente imponibili, l'azione di forte contrasto all'evasione e alle frodi, di matrice Eurounitaria, non può che essere perseguita dall'ordinamento per il tramite delle sanzioni previste dall'attuale D.Lgs. 471/1997, articolo 6 c. 1, con il quale il Legislatore ha inteso fortemente osteggiare le condotte integranti operazioni inesistenti, destinate potenzialmente a prestarsi ad intendi frodati ed evasivi, mancando per tali operazioni requisiti sostanziali previsti per il riconoscimento del diritto alla detrazione».*



LE FRODI IVA

Applicazione del meccanismo dell'inversione contabile IVA in caso di operazioni inesistenti

L'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 31 del D.Lgs. n. 158/2015 prevede che se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.

Quanto asserito trova conferme anche nella giurisprudenza di merito in quanto la **Corte di Cassazione, con Sentenza n. 18730 del 09/07/2024**, ha ribadito che *“relativamente al regime dell'inversione contabile questa Corte ha affermato (ord. 22532/2012, in operazione intra) che il disposto dell'art. 21, comma 7, d.IVA per un verso incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio comunitario di cui all'art. 28 octies, par. 1, lett. d), dir. 1977/388/CE ora (art. 203 dir. 2006/112/CE) e, per un altro verso incide indirettamente, in combinato disposto con l'art. 19, comma 1, e l'art. 26, comma 3, d.IVA, pure sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in carenza del suo presupposto (v. Cass. 12353/2005, 2823/2008, 24231/2011)”*.



LE FRODI IVA

**Soggetto
emittente**

L'imposta è comunque dovuta ai sensi dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972

**Soggetto
utilizzatore**

E' stato modificato con Legge 197/2022 (legge di bilancio per il 2023) il trattamento sanzionatorio a seguito dell'orientamento della giurisprudenza comunitaria, e in particolare, in caso di applicazione dell'inversione contabile a operazioni inesistenti, non può mai essere riconosciuto il diritto alla detrazione (per diretta derivazione della Direttiva 2006/112/CE) allorquando:

- 1) il cessionario o committente sapeva o avrebbe dovuto sapere che la propria operazione si inseriva in un più ampio disegno fraudolento, anche laddove l'evasione dell'IVA sia stata realizzata in una fase precedente o successiva della catena commerciale;
- 2) il cessionario o committente sia consapevole dell'indicazione in fattura do un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA.



LE FRODI IVA

**Soggetto
utilizzatore «non
consapevole»**

In caso di operazioni astrattamente inesistenti, per le quali non è provata la consapevolezza dell'evasione o della frode

Applicazione della
sanzione «meno grave»
prevista dall'art. 6 comma
9bis.3 D.Lgs. 471/1997

**Soggetto
utilizzatore
«consapevole»**

**Sanzione ex art. 6 comma 1
D.Lgs. 471/1997**

Fino al 31 dicembre 2022

A partire dal 1 gennaio 2023

**Sanzione ex art. 6 comma 6
D.Lgs. 471/1997**

APPENDICE

- ✓ *La lettera di vettura CMR*
- ✓ *La firma del CMR*
- ✓ *Documenti alternativi al CMR*
- ✓ *Esempio dichiarazione ricevimento merce*
- ✓ *Trasporto e spedizione*
- ✓ *Check list cessioni intracomunitarie*

LA LETTERA DI VETTURA CMR

Convention relative au contract de transport international de marchandises par route” del 19/05/1956

La CMR o lettera di vettura internazionale per il trasporto su strada è composta da tre copie originali firmate dal mittente e dal vettore. Queste firme possono essere apposte mediante timbri del mittente e del vettore se la legislazione del Paese in cui la CMR è redatta lo permette. La prima copia viene consegnata al mittente, la seconda accompagna la merce e la terza è trattenuta dal vettore. (Art.5, c.1 della Convenzione).

La lettera di vettura CMR attesta, fino a prova contraria, i termini del contratto di trasporto e la presa in carico della merce da parte del vettore. (Art.9, c.1 della Convenzione) .

Dopo l'arrivo della merce nel luogo previsto per la consegna, il destinatario ha diritto di chiedere che gli venga consegnata la seconda copia della lettera di vettura.

La mancanza, l'irregolarità o la perdita della lettera di vettura non pregiudicano né l'esistenza né la validità del contratto di trasporto che rimane sottoposto comunque alle disposizioni della Convenzione.

La CMR deve essere compilata dal vettore sulla base delle dettagliate istruzioni fornite dal mittente, ed in particolare deve contenere le seguenti informazioni:

1. Luogo e data dalla sua compilazione
2. Nome ed indirizzo del mittente
3. Nome ed indirizzo del vettore
4. Luogo e data di ricevimento della merce e luogo previsto per la riconsegna

5. Nome ed indirizzo del destinatario
6. Denominazione corrente della natura della merce, genere dell'imballaggio e, per le merci pericolose, la denominazione generalmente riconosciuta
7. Numero dei colli, loro contrassegni particolari e loro numeri
8. Peso lordo o quantità altrimenti espressa della merce
9. Spese relative al trasporto (prezzo del trasporto, spese accessorie, diritti doganali ed altre spese sopravvenienti a partire dalla conclusione del contratto di trasporto fino alla riconsegna)
10. Istruzioni richieste per le formalità doganali ed altre
11. Indicazioni che, nonostante qualsiasi clausola in senso contrario, il trasporto è disciplinato dalla Convenzione.

Il mittente della spedizione rimane responsabile per tutti i danni e le spese sostenute dal vettore nel caso in cui la lettera di vettura riporti dati inesatti o insufficienti con particolare riferimento al nome ed indirizzo del mittente, luogo e data di ricevimento della merce e luogo previsto per la riconsegna, nome ed indirizzo del destinatario, denominazione corrente della natura della merce, numero dei colli, peso lordo, istruzioni per le formalità doganali, di tutte le informazioni sopra evidenziate nonché di tutte le altre indicazioni o istruzioni da lui fornite per la compilazione della lettera di vettura

Non è titolo rappresentativo di merci ma soltanto titolo di legittimazione e pertanto, permette al destinatario indicato sul documento, anche se è sprovvisto dell'originale, di disporre della merce .
(ritirare la merce)

Come scritto al capitolo III, art. 4 della Convenzione CMR “La mancanza, l’irregolarità o la perdita della lettera di vettura non pregiudicano né l’esistenza né la validità del contratto di trasporto, che rimane sottoposto alle disposizioni della presente Convenzione”. La lettera di vettura internazionale, perciò, è un elemento di prova, soprattutto riguardo a responsabilità e clausole particolari, ma l’esistenza del contratto di trasporto può essere dimostrata anche in sua assenza con qualunque altro mezzo.

La lettera di vettura deve viaggiare sempre allegata alla merce (“in vettura”)

Occorre precisare che, anche se la lettera di vettura internazionale contiene informazioni di competenza del mittente e del vettore, la **Convenzione CMR non precisa chi sia materialmente tenuto alla compilazione del documento.**

Pertanto, le parti possono accordarsi perché la lettera di vettura venga compilata da uno solo degli interessati oppure può essere emessa anche da uno spedizioniere (in qualità di committente del trasporto).

Generalmente è prassi che il vettore compili interamente il **modulo CMR**, ma il mittente deve sincerarsi che quanto affermato dal vettore sia esatto.

FIRMA DEL CMR

Prassi ante 1/1/2020	
Risoluzione AdE 28 novembre 2007 n. 345	<i>Firmato dal trasportatore e dal cessionario</i>
Risoluzione AdE 25 marzo 2013 n.19/E	<i>Firmato da cedente, trasportatore, cessionario</i>
Art. 45 bis del Reg. 2011/282/UE	<i>Firmato dal trasportatore (anche se non esplicitamente precisato)</i>
Prassi dopo 1/1/2020	
Circolare n. 12/2020 del 12/05/2020	<i>Firmato dal trasportatore</i>
Risposta n.117 del 23/04/2020	<i>Firmato dal trasportatore e dal cessionario</i>
Risposta n. 305 del 03/09/2020	<i>Firmato dal trasportatore</i>
Risposta n. 632 del 29/12/2020	<i>Firmato dal trasportatore e dal cessionario</i>

DOCUMENTI ALTERNATIVI AL CMR

Documento di trasporto da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad altro soggetto passivo in altro Stato membro	<i>Risoluzione 345/E del 28/11/2007</i>
CMR <u>privo della firma del cessionario</u> ma integrato da una dichiarazione del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel Paese comunitario di destinazione	<i>Risposta 117 del 23/04/2020</i>
<ul style="list-style-type: none"> • DDT con firma per presa in carico della merce del trasportatore; • dichiarazione di ricezione della merce da parte del cessionario; • documentazione riguardante gli impegni contrattuali assunti con il cessionario ⁽³⁾ 	<i>Risposta 632 del 29/12/2020</i>
Insieme di documenti da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme del cedente, del vettore e del cessionario	<i>Risposta Agenzia Entrate a Telefisco del 28/01/2021</i>
La dichiarazione del cessionario attestante che le merci indicate nelle fatture sono regolarmente pervenute presso nel mese di Tale dichiarazione timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario viene rispedita al cedente.	<i>Risoluzione 100 del 08/04/2019</i> <i>Sentenza C.G.T. II del Lazio n.2338 del 09/04/2024</i>
In alternativa al CMR un insieme di documenti da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e <u>le firme del cedente, vettore e cessionario</u>	<i>Risposta 117 del 23/04/2020</i>
In alternativa al CMR un insieme di documenti da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e <u>le firme del cedente, vettore e cessionario</u>	<i>Risoluzione AdE 25 marzo 2013 n.19/E</i>

⁽³⁾ Contratto concluso o scambio di mail

ESEMPIO DICHIARAZIONE RICEVIMENTO MERCE

BOZZA IN ITALIANO

Dichiarazione di ricevimento merce

Art. 45-bis del Regolamento (UE) n. 282/2011 (introdotto dal Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912)

Spettabile cliente _____ la dichiarazione sottostante dovrà essere compilata, stampata, timbrata e firmata dalla vostra società insieme alla nota allegata descrittiva dei beni. Entrambi i documenti dovranno essere rispediti in un file .pdf al seguente indirizzo mail _____ della nostra azienda entro il 10° giorno del mese successivo alla consegna dei beni come dispone l'art.45-bis del Regolamento UE 282/2011 .



“Il sottoscritto sig/signora _____ (nome e cognome), in qualità di legale rappresentante della Società _____ (denominazione ragione sociale e partita IVA UE del cessionario UE destinatario dei beni oggetto della cessione intracomunitaria), con sede in _____ città, indirizzo e Paese UE dell'impresa destinataria dei beni), dichiara che il sig/signora nel ruolo di _____ (indicare il ruolo della persona fisica all'interno della società che ha firmato il ricevimento dei beni , es.: magazziniere, operatore logistico, custode, ecc.), ha ricevuto dalla Società _____ (indicare i dati identificativi della società italiana fornitrice dei beni: denominazione, ragione sociale, partita IVA italiana), con sede legale/amministrativa in Italia nella città di _____, via _____ (indicare la città, l'indirizzo del fornitore italiano) le seguenti merci (indicare la descrizione dei beni: natura, qualità e quantità della fornitura)

Questi beni hanno raggiunto il nostro magazzino in data _____ (indicare la data: giorno mese e anno di ricevimento dei beni), attraverso il trasportatore _____ (indicare i dati identificativi del vettore incaricato del trasporto dei beni).

Timbro, luogo, data e firma della persona che sottoscrive la dichiarazione”.

BOZZA IN LINGUA INGLESE

Statement of receipt of goods

Art. 45-bis Regulation (UE) 282/2011 (amended by Council implementing regulation (EU) 2018/1912)

Dear customer _____ the receipt below must be completed, printed, stamped and signed by your company together with the attached descriptive note of the goods. Both documents must be sent back in a .pdf file to the following email address _____ of our company when the goods have arrived at your company. We will be grateful if you fill out and send us this documentation by the 10th day of the month following the delivery of the goods as required by art.45-bis of EU Regulation 282/2011 introduced by EU Regulation 2018/1912



"I, the undersigned, Mr/Mrs _____ (name and surname), as legal representative of the Company _____ (company name and EU VAT number of the EU transferee recipient of the goods object of the intra-community transfer), with registered office in _____ (city, address and EU country of company receiving the goods),

declare

that Mr/Mrs in the role of _____ (indicate the role of the natural person within the company that signed the receipt of the goods, e.g. warehouse worker, logistic operator, keeper, etc.), received from the Company _____ (indicate the identification data of the Italian company supplying the goods: name, company name, Italian VAT number), with legal / administrative headquarters in Italy in the city of _____ via _____ (indicate the city, the address of the Italian supplier) the following goods (indicate the description of the goods: nature, quality and quantity of the supply)

These goods reached our warehouse on date _____ (indicate the date: day, month and year of receipt of the goods), through the carrier _____ (indicate the identification data of the carrier in charge of transporting the goods).

Stamp, place, date and signature of the person signing the declaration ".

TRASPORTO E SPEDIZIONE

I due termini celano alcune differenze che è importante sottolineare.

Il trasporto è quell'azione che viene definita – dall'art. 1678 – come un vero e proprio “contratto” dove il “vettore” si obbliga nei confronti del “committente” previo corrispettivo, a trasferire cose, oggetti e merci da un luogo ad un altro assumendo in proprio i rischi dell'esecuzione.

L'obbligazione assunta dal vettore è una obbligazione di risultato (e non di mezzi) in quanto attraverso la esecuzione di essa viene ad essere perseguito un fine specifico, che è appunto quello di trasferire cose e/o persone da un luogo all'altro.

La spedizione è “un mandato senza rappresentanza”, il cui oggetto, secondo l'articolo 1737 c.c., è costituito dalla conclusione di un contratto di trasporto e di compiere tutte le operazioni accessorie per conto del mandante”.

In questo contratto possono rientrare tante mansioni e aspetti di preparazione della merce, come:

- gli imballaggi;
- la custodia dei beni, degli oggetti e dei valori spediti;
- la documentazione doganale e le verifiche da effettuare in dogana;
- le operazioni di carico e scarico.

CHECK LIST CESSIONE INTRACOMUNITARIA - Release del 6.3.2025

A) REQUISITO DELLA SOGGETTIVITA' PASSIVA DEL CESSIONARIO IN ALTRO STATO UE		
	Il cessionario è un soggetto passivo in un altro Stato UE?	SI
B) REQUISITO DELL' IDENTIFICAZIONE A FINI IVA DEL CESSIONARIO IN ALTRO STATO UE		
	Si è proceduto alla verifica della numero identificativo dell'acquirente comunitario attraverso il sistema VIES. La verifica ha avuto esito positivo?	SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
b.1)	Copia delle risultanze della verifica	SI
C) REQUISITO DELLA PRESENTAZIONE DELL'ELENCO RIPILOGATIVO (INTRASTAT)		
	Si è proceduto alla presentazione della dichiarazione INTRASTAT in cui compare la cessione in esame	SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
c.1)	Copia della comunicazione Intrastat relativa all'operazione	SI
D) REQUISITO RELATIVO AL TRASFERIMENTO DI PROPRIETA'		
	L'operazione ha comportato il trasferimento della proprietà dei beni all'acquirente?	SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
d.1)	Copia della fattura di vendita emessa ex art.41 D.L. 331/93	SI
E) REQUISITO RELATIVO ALL'ONEROSITA' DELL'OPERAZIONE		
	L'operazione è a titolo oneroso?	SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
e.1)	Copia della rimessa bancaria relativa al pagamento dei beni da parte dell'acquirente comunitario	SI
F) REQUISITO DEL TRASFERIMENTO DEI BENI DAL TERRITORIO NAZIONALE A QUELLO DELL'ACQUIRENTE COMUNITARIO		
	I beni hanno effettivamente lasciato il territorio nazionale e sono pervenuti nello Stato comunitario dell'acquirente?	SI
<i>DOCUMENTI PROBATORI allegati:</i>		
f.1)	CMR firmato	SI
	Documento di trasporto	SI
	documentazione da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme del cedente, vettore e cessionario	SI

WORK IN PROGRESS



F)	REQUISITO DEL TRASFERIMENTO DEI BENI DAL TERRITORIO NAZIONALE A QUELLO DELL'ACQUIRENTE COMUNITARIO – PRESUNZIONE DA REGOLAMENTO UE	
	I beni hanno effettivamente lasciato il territorio nazionale e sono pervenuti nello Stato comunitario dell'acquirente?	SI
F1)	TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CEDENTE	
f.1.1)	Certificazione rilasciata dal cedente che i beni siano stati spediti o trasportati da terzi per suo conto	SI
f.1.2)	Possesso di due elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da due parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario di cui alla lett. a) dell'art. 45-bis par. 3	SI
lett. a)	documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma del trasportatore	SI
	polizza di carico	SI
	fattura di trasporto aereo (air way bill)	SI
	Fattura emessa dallo spedizioniere per la spedizione	SI
in alternativa:		
f.1.3	Possesso di un elemento di prova di cui alla lett. a) (vedi sopra) ed uno di cui alla lett. b) dell'art. 45bis par. 3, non contraddittori, rilasciati da due parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario	SI
lett. b)	polizza assicurativa della spedizione / trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto / spedizione dei beni	SI
	documenti ufficiali rilasciati da una Pubblica Autorità (ad es. Notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni	SI
	ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato	SI
In assenza delle prove documentali di cui sopra (lett. a e lett. B dell'art. 45bis par. 3) per ottenere la presunzione relativa, si rimanda ai mezzi di prova alternativi indicati dalla prassi sino alla data odierna di cui al successivo elenco "Mezzi di prova alternativi"		

WORK IN PROGRESS

F)	REQUISITO DEL TRASFERIMENTO DEI BENI DAL TERRITORIO NAZIONALE A QUELLO DELL'ACQUIRENTE COMUNITARIO – PRESUNZIONE DA REGOLAMENTO UE	
	I beni hanno effettivamente lasciato il territorio nazionale e sono pervenuti nello Stato comunitario dell'acquirente?	SI
F2)	TRASPORTO ESEGUITO DA TERZI PER CONTO DEL CESSIONARIO	
f.2.1)	<p>Dichiarazione rilasciata dal cessionario entro il decimo giorno del mese successivo (termine ordinatorio) alla cessione attestante che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto e che identifica lo Stato di destinazione e contenente (Allegato A):</p> <ul style="list-style-type: none"> • la data del rilascio • Il nome e indirizzo del cessionario • la quantità e la natura dei beni • la data e luogo di arrivo dei beni • l'identificazione della persona che accetta i beni per conto del cessionario • in caso di cessione di mezzi di trasporto il loro numero di identificazione 	SI
f.2.2)	Possesto di due elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da due parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario di cui alla lett. a) dell'art. 45-bis par. 3	SI
lett. a)	documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR riportante la firma del trasportatore	SI
	polizza di carico	SI
	fattura di trasporto aereo (air way bill)	SI
	Fattura emessa dallo spedizioniere per la spedizione	SI
in alternativa:		
f.2.3	Possesto di un elemento di prova di cui alla lett. a) (vedi sopra) ed uno di cui alla lett. b) dell'art. 45bis par. 3, non contraddittori, rilasciati da due parti indipendenti tra loro e diverse dal cedente e dal cessionario	
lett. b)	polizza assicurativa della spedizione / trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto / spedizione dei beni	SI
	documenti ufficiali rilasciati da una Pubblica Autorità (ad es. Notaio) che confermino l'arrivo a destino dei beni	SI
	ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato	SI
In assenza delle prove documentali di cui sopra (lett. a e lett. B dell'art. 45bis par. 3) per ottenere la presunzione relativa, si rimanda ai mezzi di prova alternativi indicati dalla prassi sino alla data odierna di cui al successivo elenco " Mezzi di prova alternativi "		

WORK IN PROGRESS

MEZZI DI PROVA ALTERNATIVI SECONDO PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 6.3.2025

N.B. L'elenco dei mezzi di prova alternativi richiamati da prassi e giurisprudenza al 6.3.2025 ed in seguito indicati	
fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del DL 331/93	SI
elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate	SI
documento "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta o anche CMR elettronico	SI
documento di trasporto da cui si evince l'uscita della merce dal territorio nazionale per l'inoltro a soggetto passivo d'imposta identificato in altro stato membro	SI
documentazione da cui si ricava le medesime informazioni presenti nel CMR e le firme del cedente, vettore e cessionario	SI
documento di trasporto con indicazione della destinazione beni, sottoscritto dal trasportatore	SI
documentazione bancaria, da cui risulti traccia delle somme riscosse a seguito della cessione intracomunitaria	SI
documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno originato la cessione intracomunitaria e il trasporto della merce in altro Stato membro	SI
mezzi di prova non predeterminati	SI
fattura del trasportatore con l'indicazione dei trasporti effettuati	SI
dichiarazione del cessionario attestante che le merci indicate nelle fatture sono regolarmente pervenute presso nel mese di Tale dichiarazione timbrata, datata e sottoscritta dal cessionario viene rispedita al cedente.	SI
documentazione contenente: 1 - i dati identificativi del cessionario 2 - il riferimento alla fattura di vendita 3 - il riferimento alla fattura logistica (documento interno) 4 - la data del DDT predisposto 5 - la data della destinazione delle merci , del paese di destinazione e dell'anno di ricezione 6 - la data della fattura	SI

WORK IN PROGRESS