

IVA

L'onere probatorio nelle cessioni intracomunitarie

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

IL RICORSO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA: TECNICHE REDAZIONALI DEGLI SCRITTI DIFENSIVI

 **Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!**

[accedi al sito >](#)

L'articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione n.282/2011 del 15.03.2011 recante “*disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto*”, introdotto dal **Regolamento UE 2018/1912** del 04.12.2018, disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2020, **l'onere probatorio, sotto il profilo documentale, da assolvere relativamente alle cessioni intracomunitarie di beni ex articolo 138 della direttiva 2006/112/CE.**

In particolare, l'articolo 45-*bis*, paragrafo 1, lettere a) e b) del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011 ha introdotto una **presunzione relativa** circa l'avvenuto **trasporto di beni in ambito comunitario.**

L'**onere probatorio** varia in ragione del soggetto che si è occupato del trasporto dei beni. Infatti viene disciplinata l'ipotesi nella quale i beni siano stati:

- **spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto** (articolo 45-*bis*, paragrafo 1, lettera a, del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011);
- **trasportati dall' acquirente o da un terzo per suo conto** (articolo 45-*bis*, paragrafo 1, lettera b, del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011).

Nella prima fattispecie (**beni spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto**), il venditore, oltre a dichiarare che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per suo conto, deve produrre **almeno due documenti**, non contraddittori e provenienti da soggetti diversi tra loro e indipendenti sia dal venditore sia dall'acquirente. Tali documenti sono indicati al paragrafo 3, lettera a) dell'articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione n.282/2011 e si tratta dei documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, quali ad esempio:

- **un documento o una lettera CMR riportante la firma del trasportatore;**

- una polizza di carico;
- una fattura di trasporto aereo;
- una fattura emessa dallo spedizioniere.

In alternativa, il venditore potrà presentare, oltre alla **dichiarazione che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per proprio conto**, un documento di cui al citato paragrafo 3, lettera a) dell'articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione n.282/2011 ed **uno qualsiasi dei documenti** indicati alla successiva lettera b) del medesimo paragrafo 3, ovvero:

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

Nella seconda fattispecie (**beni trasportati dall' acquirente o da un terzo per suo conto**) l'acquirente deve fornire al venditore, entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, una dichiarazione scritta che certifica che i beni sono stati **trasportati o spediti dall'acquirente o da un terzo per suo conto**, e dalla quale dovranno risultare:

- lo Stato membro di destinazione dei beni;
- la data del rilascio;
- il nome e l'indirizzo dell'acquirente;
- la quantità e la natura dei beni ceduti;
- la data e il luogo del loro arrivo;
- l'identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente;
- il numero di identificazione del mezzo, ma solo qualora si tratti di mezzi di trasporto.

Oltre che di tale dichiarazione, **l'acquirente dovrà essere in possesso di almeno due dei documenti** relativi al trasporto delle merci, ex articolo 45-*bis*, paragrafo 3, lettera a) del Regolamento UE di esecuzione n.282/2011 rilasciati da **due diverse parti indipendenti**, l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente oppure di un documento di trasporto di cui alla lettera a) citata insieme ad un documento relativo agli altri mezzi di prova indicati nella lettera b) del medesimo paragrafo 3 dell'articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione n.282/2011.

Nell'ambito di queste disposizioni la Commissione Europea, con le Note esplicative sui *quick fixes* 2020 rilasciate nel dicembre 2019, ha chiarito che:

- è da ritenersi esclusa l'applicazione della presunzione che le merci siano state trasportate o spedite in altro Stato membro, qualora il trasporto o la spedizione siano stati effettuati dal cedente o dal cessionario con propri mezzi senza l'intervento di altri soggetti come, ad esempio, lo spedizioniere o il trasportatore (par. 5.3.5);

- l'articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011 non preclude agli Stati membri l'applicazione di norme o prassi nazionali ulteriori in materia di prova delle cessioni intracomunitarie, eventualmente più flessibili della presunzione prevista dal Regolamento Europeo (par. 5.3.2);
- il contribuente conserva la possibilità di dimostrare, qualora non sia in possesso della documentazione specificamente richiesta dalla disposizione unionale ai fini dell'applicazione della presunzione, con altri elementi oggettivi di prova, che l'operazione sia realmente avvenuta (par. 5.3.3).

In relazione a quest'ultimo aspetto, l'Agenzia delle Entrate, con la [risposta ad istanza di interpello n. 141/E/2021](#), pubblicata ieri, 3 marzo, richiamando la precedente [circolare 12/E/2020](#) ha chiarito che *“in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all'articolo 45-bis, possa continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore del medesimo articolo in tema di prova del trasporto intracomunitario dei beni. Resta inteso, ad ogni modo, che detta prassi nazionale individua documenti, la cui idoneità a provare l'avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell'amministrazione finanziaria”*.

Pertanto, nelle ipotesi in cui non siano applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione n.282/2011 gli operatori possono continuare ad affidarsi, in relazione all' **onere probatorio inerente l'avvenuta cessione intracomunitaria**, alle indicazioni fornite **dalla prassi** (per tutte [risoluzione 71/E/2014](#) e [risoluzione 19/E/2013](#)) **e dalla giurisprudenza** (per tutte Corte di Giustizia Europea, [Causa C-146/05 del 2007](#) e Corte di Cassazione n. 1670/2013).