

La prova del trasporto nelle cessioni intracomunitarie tra la nuova disciplina comunitaria e la prassi interna

Maddalena Cecci

L'[articolo 45-bis del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011](#), introdotto per effetto del Regolamento UE 2018/1912 del 4 dicembre 2018 e applicabile dal 1° gennaio 2020, stabilisce una presunzione di operatività dell'esenzione di cui all'art. 138 della Direttiva 2006/112 a favore delle cessioni intracomunitarie di beni laddove due diverse parti indipendenti l'una dall'altra nonché dal venditore e dall'acquirente, forniscano, attraverso la documentazione puntualmente indicata nella norma, la prova dell'avvenuta spedizione o dell'avvenuto trasporto dei beni oggetto dell'operazione dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma comunque all'interno della Comunità Europea.

La modifica normativa così riassunta rappresenta una delle c.d. *quick fixes*, ovvero "soluzioni rapide"^[1], adottate dall'Unione Europea nelle more del completamento di una più ampia manovra volta a risolvere quattro questioni specifiche relative alla disciplina IVA europea degli scambi intracomunitari, da sempre oggetto di interpretazioni difformi nei vari Stati membri^[2].

Per quanto qui di interesse, si osserva, più nel dettaglio, che le disposizioni dell'art. 45-bis assolvono alla specifica funzione di prestare agli operatori economici e agli Stati membri puntuali indicazioni, con riferimento alle cessioni intracomunitarie, in ordine alle modalità attraverso le quali deve essere fornita la prova che il trasporto o la spedizione di beni in un altro Stato membro siano effettivamente avvenuti.

Con riferimento a tali operazioni - per le quali la spedizione o il trasporto possono peraltro essere curati dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto -, l'intervento normativo in commento si è reso necessario in assenza di una chiara disciplina comunitaria che, all'articolo 138 della Direttiva, fornisce solamente linee guida generali e, quindi, attribuisce a ciascuno Stato membro il potere di determinare le condizioni per assicurare la corretta applicazione dell'esenzione dall'imposta e per prevenire possibili abusi.

In tale contesto - che si mostra, in realtà, privo di previsioni anche sul piano nazionale -, non possono che alimentarsi dubbi in merito all'individuazione degli elementi idonei a fornire la prova dell'effettiva uscita del bene oggetto della cessione dal territorio dello Stato del

cedente, soprattutto rispetto alle cessioni “franco fabbrica” (o “*ex works*”), nelle quali il cedente stesso non controlla la fase del trasporto.

Procedendo gradatamente, prima di analizzare il contenuto delle nuove disposizioni, sembra opportuno ricordare che, in osservanza della Direttiva 2006/112, l’art. 41, comma 1, lett. a), D.L. n. 331/1993 qualifica “intracomunitaria” e, quindi, non imponibile ai fini IVA, una cessione di beni ad un soggetto comunitario in presenza dei seguenti requisiti:

- onerosità dell’operazione;
- acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- *status* di soggetti passivi del cedente e del cessionario di due diversi Stati membri^[3];
- effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro ad un altro, senza che abbia alcuna rilevanza quale soggetto si occupi del trasporto o della spedizione.

Orbene, come anticipato, al fine di colmare il vuoto normativo che contraddistingue il tema della prova delle cessioni intracomunitarie appena descritte, la disposizione di cui all’art. 45-*bis* stabilisce l’operatività della presunzione (relativa) dell’avvenuta spedizione o dell’avvenuto trasporto da uno Stato comunitario ad un altro Stato membro in presenza delle specifiche condizioni dettate dalla predetta disposizione e di cui gli operatori devono fornire prova nei modi e nei termini previsti.

Scendendo più nel dettaglio, la disposizione in esame distingue due specifiche fattispecie a seconda che il trasporto dei beni sia effettuato dal soggetto cedente o dal soggetto cessionario.

Quanto alla prima ipotesi individuata, si legge al par. 1 dell’art. 45-*bis* che la presunzione di avvenuto trasporto dei beni opera se

“a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo

per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente”.

Tale disposizione deve essere evidentemente integrata dal par. 3 del medesimo articolo, il quale dispone che

“Ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto:

a) i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere;

b) i documenti seguenti: i) 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; ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione; iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro”.

Nella seconda fattispecie descritta nella lett. b), par. 1, dell'art. 45-*bis*, da leggere anch'essa congiuntamente al par. 3 appena richiamato, il legislatore comunitario parimenti riconosce l'operatività della presunzione quando

“il venditore è in possesso di:

i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati

o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni; la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; **e**

ii) almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente”.

Al fine di completare l'illustrazione della nuova disciplina, occorre precisare che, come poc'anzi anticipato, la presunzione di cui all'art. 45-*bis* ha carattere relativo e, infatti, secondo il par. 2 della medesima norma, laddove l'Amministrazione finanziaria sia in possesso di prove sufficienti a dimostrare che i beni non siano stati effettivamente trasferiti o spediti, può confutare l'operatività della presunzione e, quindi, disconoscere la non imponibilità dell'operazione. Ciò può riscontrarsi, esemplificativamente, nelle ipotesi in cui verifiche da parte dell'Autorità fiscale ravvisino che i beni oggetto dell'operazione si trovino ancora nel magazzino del cedente oppure che i medesimi beni non siano effettivamente giunti a destinazione a causa di un evento occorso durante il trasporto.

La normativa appena richiamata è stata commentata e analizzata, insieme agli altri interventi solo accennati in apertura, nelle [Note esplicative redatte dalla Commissione Europea Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale](#) e rilasciate nel dicembre 2019.

Pur non trattandosi di indicazioni vincolanti e costituendo uno strumento di mero orientamento, tale documento rappresenta certamente un punto di riferimento importante tanto per gli operatori economici quanto per gli Stati membri ai fini di una corretta applicazione della nuova disciplina.

Ed invero, nelle Note esplicative sopracitate si chiarisce, in primo luogo, che l'integrazione delle condizioni richieste dalle lett. a) e b), par. 1, dell'art. 45-*bis* non rappresenta certamente l'unico presupposto necessario per beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 138 della Direttiva 2006/112 poiché il contribuente è tenuto a soddisfare altresì tutte le altre condizioni previste dalla predetta norma.

Ancor più importante risulta essere, però, l'ulteriore chiarimento - evidentemente fondato sul carattere relativo della presunzione - secondo cui questa non può operare in maniera inversa. Ed infatti, laddove il cedente risulti impossibilitato ad integrare le condizioni della presunzione, questi non decade automaticamente dalla possibilità di fruire dell'esenzione in quanto può certamente dimostrare con altri mezzi che i presupposti per la sua applicazione, tra cui anche l'avvenuto trasporto o l'avvenuta spedizione, risultino effettivamente soddisfatti.

Ulteriori considerazioni sono state spese con riferimento alla possibilità che l'Autorità fiscale confuti non tanto l'operatività dell'esenzione quanto la non correttezza e/o la non veridicità dei documenti elencati dal paragrafo 3 dell'art. 45-*bis* presentati come elemento di prova. Ne discende inevitabilmente l'impossibilità per il cedente di far valere la presunzione, salva, in ogni caso, la possibilità di fornire altri documenti utili tra quelli elencati dal predetto par. 3.

Muovendo da tali premesse di carattere generale in ordine al tema della documentazione e dell'operatività della presunzione, si ritiene utile focalizzare l'attenzione sul particolare aspetto relativo all'identificazione dei soggetti che devono rilasciare i documenti in quanto questi, come si legge espressamente nella richiamata disposizione, devono risultare parti *"indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente"*.

A riguardo, le stesse Note esplicative hanno riportato il parere del Comitato IVA, il quale ha deliberato che ai fini della disciplina di cui all'art. 45-*bis* non possono dirsi indipendenti due parti che risultano avere la stessa personalità giuridica. Inoltre, ritenendosi operativi i criteri dettati dall'art. 80 della Direttiva IVA, le parti tra cui *"sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici"* non possono essere considerate indipendenti l'una dall'altra.

Tale esplicita richiesta di indipendenza del soggetto che rilascia i documenti aventi valore probatorio determina necessariamente che la presunzione di cui all'art. 45-*bis* non possa mai

essere utilizzata laddove il cedente o il cessionario si occupi del trasporto adottando mezzi propri. Sul punto, si rappresenta altresì che Assonime, nelle analisi puntualmente condotte in materia con le circolari n. 29 del 2019 e n. 11 del 2020, ha opportunamente osservato che, per scongiurare il rischio di rendere impossibile la produzione della prova della realizzazione di cessioni intracomunitarie in tutti i casi in cui il trasporto venga curato dal cessionario o dal cedente, deve necessariamente riconoscersi che le modalità di prova indicate dall'art. 45-*bis* non siano le uniche ammissibili.

Un altro profilo di pronto interesse sorto in ordine alla nuova disciplina risulta certamente rappresentato dal rapporto tra l'art.45-*bis* e il quadro nazionale.

Orbene, a questo riguardo, preme, in primo luogo, osservare che l'applicazione dell'art. 45-*bis* risulta obbligatoria per tutti gli Stati membri i quali, dunque, in presenza delle condizioni richieste, non possono far altro che riconoscere il diritto del cedente al beneficiare della relativa presunzione.

Ciò non esclude, comunque, che gli Stati membri possano prevedere a loro volta altre presunzioni "interne" relative alla prova del trasporto; ed infatti, laddove dovessero risultare astrattamente applicabili tanto la presunzione di matrice comunitaria quanto il dettato interno, il cedente potrebbe invocare entrambe, purché siano soddisfatte le condizioni pertinenti.

Proprio su questi aspetti, si rivelano particolarmente utili i provvedimenti con cui la prassi interna ha accolto le modifiche a livello comunitario; si tratta, in particolare, della [circolare n. 12/E dell'11 maggio 2020](#) dell'Agenzia delle entrate e delle risposte ad interpello [n. 117 del 23 aprile 2020](#) e [n. 305 del 3 settembre 2020](#).

Orbene, muovendo dalle considerazioni più generali sviluppate nella circolare, occorre osservare che, dopo aver brevemente ripercorso i tratti salienti dei provvedimenti sul tema della prova del trasporto emessi per fronteggiare le difficoltà derivanti dalla carenza di certezza normativa, l'Amministrazione finanziaria ha individuato i confini applicativi della

nuova disposizione di cui all'art. 45-*bis* avallando i chiarimenti delle note esplicative della Commissione Europea poc'anzi illustrate.

Scendendo più nel dettaglio, con particolare riguardo al tema del trasporto effettuato a cura del cessionario, in ordine al quale l'art. 45-*bis* del Regolamento richiede che lo stesso predisponga una dichiarazione che attesti l'avvenuta ricezione del bene e la consegna al cedente non oltre il decimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, l'Agenzia delle entrate si allinea al contenuto delle note esplicative ed esclude, quindi, che la consegna tardiva di tale dichiarazione possa precludere l'operatività della presunzione.

L'intervento di prassi in commento si rivela utile anche con riferimento alla particolare tematica relativa al concetto di "parti indipendenti".

Ed invero, dopo aver accolto le osservazioni contenute nelle richiamate Note esplicative, l'Agenzia delle entrate si è occupata di fornire alcuni esempi pratici e, richiamando la posizione assunta dal Comitato IVA, ha chiarito altresì che

“ ai fini della disciplina in esame, non è possibile considerare due parti come “indipendenti” quando le stesse facciano parte del medesimo soggetto giuridico (è il caso, ad esempio, di stabile organizzazione e casa madre) ovvero si tratti di soggetti legati da vincoli familiari o altri stretti legami personali, gestionali, associativi, proprietari, finanziari o giuridici quali definiti dagli Stati membri (es., amministratore delegato e società amministrata; società legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile)”[\[4\]](#).

Di pronto rilievo si mostra, poi, l'ulteriore chiarimento rilasciato rispetto alla portata retroattiva della nuova disciplina e, dunque, alla possibilità di avvalersi della presunzione stabilita dall'art. 45-*bis* anche precedentemente al 1° gennaio 2020.

Ed invero, si legge nella circolare che

“ ... anche precedentemente al 1° gennaio 2020, in presenza della documentazione di prova ritenuta idonea ai sensi dell'articolo 45-*bis*, la stessa deve essere ammessa (con forza di presunzione relativa) quale dimostrazione dell'avvenuto arrivo dei beni

nell'altro Stato membro”.

A tale proposito, si ritiene utile – oltreché ampiamente condivisibile – l'osservazione compiuta da Assonime nella richiamata circolare n. 11 del 2020, secondo cui, stante l'efficacia retroattiva della norma in commento, tanto rispetto agli accertamenti intrapresi in materia dall'Amministrazione finanziaria e non ancora definiti quanto con riferimento ai giudizi pendenti, dovrà comunque essere riconosciuta al contribuente la non imponibilità della cessione intracomunitaria qualora egli sia in possesso della documentazione indicata nell'art. 45-*bis*.

Dando seguito alle indicazioni contenute nelle Note esplicative della Commissione Europea, e riservandosi la possibilità di prevedere modalità di prova diverse da quelle stabilite dall'art. 45-*bis*, l'Agenzia delle entrate ha osservato altresì che l'introduzione della nuova normativa comunitaria non esclude che, laddove questa non sia applicabile, la prova delle cessioni intracomunitarie possa essere comunque fornita sulla base delle direttive contenute nei documenti di prassi emanati in materia dall'Amministrazione finanziaria antecedentemente all'entrata in vigore dell'art. 45-*bis*.

Su questo ordine di considerazioni, si ritiene opportuno passare brevemente in rassegna i precedenti interventi di prassi con particolare riguardo alle risoluzioni [n. 19/E del 25 marzo 2013](#) e [n. 71/E del 24 luglio 2014](#).

Il primo dei due provvedimenti richiamati ha, infatti, dapprima riconosciuto l'idoneità a rappresentare un mezzo di prova dell'avvenuta movimentazione dei beni oggetto di cessione del documento di trasporto CMR elettronico recante le medesime informazioni contenute nel documento cartaceo cartaceo (dati della spedizione e firma dei soggetti coinvolti, cioè cedente, vettore e cessionario) e, poi, recependo i precedenti interventi, ha aggiunto che la valenza probatoria dei documenti di trasporto è subordinata alla sua conservazione da parte del cedente unitamente alle fatture, alla documentazione bancaria e agli elenchi Intrastat^[5].

Nella stessa prospettiva, la seconda risoluzione ha sancito che, laddove non sia possibile produrre il documento di trasporto da parte del cedente – come nei casi della cessione “franco fabbrica” – la prova potrà essere fornita anche mediante altri documenti; in ogni caso, ha ritenuto ormai consolidato il principio per cui l'avvenuto trasporto può essere dimostrato

anche mediante una serie di documenti che attestino con sufficiente evidenza l'effettivo spostamento dei beni.

Più di recente, ulteriori e più specifiche indicazioni pratiche, cui la circolare n. 12 del 12 maggio 2020 invita ancora a fare riferimento, sono rinvenibili nella [risposta ad interpello n. 100 dell'8 aprile 2019](#), nella quale, a condizione che sia possibile individuare i soggetti coinvolti e tutti i dati dell'operazione e che le relative fatture di vendita, la documentazione bancaria, quella contrattuale e gli elenchi Intrastat vengano conservati, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto che l'avvenuta cessione intracomunitaria può essere provata mediante la produzione del documento di trasporto emesso all'atto di spedizione (DDT) accompagnato da un altro documento contenente:

- 1) l'identificativo del committente (ossia il cessionario in fattura);
- 2) il riferimento della fattura di vendita;
- 3) il riferimento della fattura logistica (documento interno);
- 4) la data della fattura;
- 5) la data del DDT;
- 6) la destinazione delle merci, il paese di destinazione e l'anno di ricezione delle merci stesse;
- 7) la dichiarazione di avvenuta consegna da parte del cessionario comunitario timbrata, datata, sottoscritta dal cessionario e spedita alla società cedente.

Ciò, seppure, diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate - la quale ha affermato che l'indirizzo interpretativo accolto risulta *"conforme a quanto previsto dal Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE"* - la richiamata documentazione non risulti, in realtà, coincidente con l'elenco dettato dall'art. 45-bis.

Orbene, così riassunte le osservazioni rilasciate dall'Amministrazione finanziaria prima dell'entrata in vigore del Regolamento n. 2018/1912, si rappresenta, ora, che, con la risposta ad interpello n. 117 del 23 aprile 2020, di poco precedente, l'Agenzia delle entrate aveva già espresso le sue prime considerazioni operative in ordine alle nuove modalità di prova del trasporto dei beni oggetto di cessioni intracomunitarie con specifico riguardo ad un caso di cessioni "franco-fabbrica" con trasporto a cura del cessionario.

Più nel dettaglio, in tale circostanza, l'Agenzia ha valutato positivamente la soluzione proposta dall'istante il quale, impossibilitato a reperire la documentazione di cui all'art. 45-*bis*, rappresentava la disponibilità di una serie di documenti alternativi e richiedeva di valutarne il valore probatorio ai fini del regime di non imponibilità delle vendite.

Ed invero, poiché

“gli ulteriori documenti utilizzati a corredo del documento di trasporto attestante la destinazione dei beni e normalmente firmato dal trasportatore per presa in carico possono costituire prova dell'avvenuta cessione a condizione che:

“1) da tali documenti possano essere individuati i soggetti coinvolti (ovvero cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l'operazione a cui si riferiscono;

2) siano conservati: le fatture di vendita, la documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle precedenti cessioni, la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat”,

l'Agenzia ha, quindi, riconosciuto che

“la documentazione indicata dall'istante (fattura di vendita emessa ai sensi dell'articolo 41 del decreto-legge n. 331 del 1993; CMR firmato dal trasportatore e dal cessionario per ricevuta, ovvero integrato dalla dichiarazione del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel Paese di destinazione; documentazione bancaria attestante il pagamento della merce; dichiarazione del cessionario che la merce è giunta nel Paese di destinazione; elenchi riepilogativi Intrastat) risulta conforme alle indicazioni contenute nella risposta all'interpello ... [n. 100 dell'8 aprile 2019, n.d.r.] e alle novità introdotte con il Regolamento di esecuzione 4 dicembre 2018, n.

2018/1912/UE”.

Chiarito il contenuto di tale risposta, si ritiene opportuno osservare che, a ben vedere, non sembra che la documentazione indicata dall'istante risulti effettivamente coincidente con il contenuto dell'art. 45-*bis*.

Ed invero, occorre rappresentare, in primo luogo, che, sulla base delle indicazioni ritraibili dalla risposta, non pare che il contenuto della dichiarazione in possesso del cedente sia esplicito e, quindi, risulta difficile valutarne la conformità rispetto a quanto richiesto dall'art. 45-*bis* del regolamento n. 282 del 2011.

Inoltre, si aggiunga che, in assenza dell'indicazione di uno dei documenti indicati nella lett. a) del par. 3 (quali, ad esempio, una polizza di carico, o una fattura di trasporto aereo, o una fattura emessa dallo spedizioniere), oppure di uno dei documenti indicati alla successiva lett. b) dello stesso par. 3 (ad esempio, i documenti bancari attestanti il pagamento per il trasporto dei beni), non sembrerebbe possibile riconoscere l'operatività della presunzione di cui all'art. 45-*bis* a favore del cedente in quanto non in possesso della documentazione a tal fine richiesta[6].

Da ultimo, si mostra interessante anche il più recente intervento dell'Agenzia delle entrate, recato nella predetta risposta ad interpello n. 305 del 3 settembre 2020, in ordine ad un'altra ipotesi di cessione c.d. “franco-fabbrica” e, quindi, con trasporto curato dal cessionario o da un terzo per suo conto.

In tale circostanza, a fronte dell'istanza rappresentata dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto opportuno escludere l'operatività della presunzione di cui all'art. 45-*bis* a favore del cedente in quanto il solo documento che quest'ultimo poteva produrre tra quelli rientranti nell'elenco indicato dal predetto articolo - *i.e.* documento ufficiale rilasciato da una Pubblica autorità locale - non risultava idoneo a dimostrare con sufficiente evidenza che il bene fosse stato trasferito dallo Stato del cedente a quello del cessionario.

Tuttavia, poiché, come anticipato, l'insussistenza delle condizioni per l'applicabilità della presunzione non esclude certamente la spettanza del regime di non imponibilità così come regolata in precedenza dalla prassi interna, l'Agenzia delle entrate ha compiutamente

rappresentato all'istante la possibilità che, in sede di controllo, l'intera documentazione in suo possesso possa comunque consentire di dimostrare l'avvenuto trasporto o l'avvenuta spedizione dei beni.

Ad ogni buon conto, nel tirare le fila dell'analisi sin qui svolta, sembra opportuno valutare positivamente ambedue le risposte di interpello appena illustrate in quanto da esse pare potersi ricavare che l'Agenzia delle entrate, pur consapevole dell'importanza pratica che la modifica intervenuta potrà avere, intende comunque continuare a dare seguito alle direttive interne che ben consentono, ancora oggi, di riconoscere la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie anche laddove non sussistano le condizioni per invocare la presunzione recentemente introdotta.

[1] Tali altre misure sono contenute nella [direttiva del Consiglio n. 2018/1910](#) e nel [Regolamento UE 2018/1909](#) e riguardano il regime di *call-off stock*, le operazioni a catena e la valenza da attribuire al numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie.

[2] La manovra comunitaria intende delineare un nuovo sistema di scambi intracomunitari che, così come anticipato nella proposta COM (2018) 329 *final* del 25 maggio 2018, si fonderà sulla tassazione secondo il principio di destinazione e troverà applicazione dal 1° luglio 2022.

[3] Come confermato da Assonime nella circolare n. 11 del 2020, occorre precisare che *“costituisce cessione intracomunitaria anche quella resa da un soggetto passivo d'imposta nei confronti di enti non soggetti passivi, che devono però dotarsi di un proprio numero identificativo IVA. Si considera, inoltre, cessione intracomunitaria l'invio di beni in “conto proprio”, cioè indipendentemente da un trasferimento della proprietà del bene”*.

[4] L'Agenzia richiama le Linee Guida della 113° riunione del Comitato IVA del 3 giugno 2019, le quali, in buona sostanza, rinviano ai criteri individuati dal già richiamato art. 80 della Direttiva.

[5] Tale provvedimento recepisce i contenuti delle precedenti risoluzioni n. 345/E del 28 novembre 2007 e n. 477/E del 15 dicembre 2008,. Questi interventi devono essere letti congiuntamente in quanto, dopo aver invitato, con in primo intervento nel 2007, a conservare *“la fattura di vendita all'acquirente comunitario, emessa ai sensi dell'art. 41 del decreto legge n. 331 del 1993, gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate, un documento di trasporto CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta, la rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce”*, con la successiva risoluzione n. 477/E del 2008, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il precedente

richiamo al documento di trasporto era *“meramente esemplificativo”* aggiungendo, inoltre, che nel caso in cui il cedente non sia in possesso del predetto documento poiché il trasposto è stato curato dal cessionario (*i.e.* cessioni *“franco fabbrica”*), la prova della spedizione o del trasporto all'estero dei beni *“può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro”*.

[6] Come osserva Assonime nella circolare n. 12 del 2020, occorre prestare attenzione alla conformità della documentazione presentata rispetto al contenuto dell'art. 45-*bis* in quanto solo laddove i documenti prodotti dal cedente risultino riconducibili alla predetta norma allora opererà la presunzione stabilita e l'Amministrazione finanziaria avrà la possibilità di fornire prova contraria. Diversamente, nel caso in cui non sussistano le condizioni per invocare la presunzione, come anche sopra rilevato sulla base delle note esplicative, spetterà al cedente dimostrare la spettanza dell'esenzione producendo documentazione la cui idoneità dovrà comunque essere vagliata dall'Amministrazione finanziaria.