



Quick Fixes: Guida pratica sulle novità IVA 2020 in ambito UE.

Per contrastare le frodi Iva ed armonizzare l'attuale assetto degli scambi intracomunitari di beni, in attesa del passaggio al regime definitivo, il Consiglio europeo il 4 Dicembre 2018 ha adottato alcune misure applicabili dal 1° Gennaio 2020, le c.d. Vat quick fixes. A seguito dell'introduzione di queste importanti novità, Unioncamere Lombardia e Regione Lombardia hanno deciso di predisporre una guida pratica di approfondimento per fare il punto sulle nuove norme e i nuovi obblighi previsti per gli operatori.



Premessa

La riforma del sistema Iva e la creazione di uno spazio unico europeo è attesa da più di 25 anni e la prima fase “dovrebbe” entrare in vigore con decorrenza 1° Luglio 2022.

In attesa dell'avvento del sistema definitivo, **gli Stati membri si sono accordati per modificare a titolo transitorio nel biennio 2020-2021, le attuali regole Iva.**

Il Consiglio europeo il 4 Dicembre 2018 ha adottato alcune misure applicabili dal 1° Gennaio 2020, le c.d. Vat quick fixes.

Tali misure approvate di recente, sono contenute nella Direttiva 2018/1910 e nei Regolamenti UE 2018/1909 e 2018/1912.

Le aree di intervento possono essere così sintetizzate:

- numero di identificazione Iva del cessionario quale requisito sostanziale per applicare l'esenzione Iva nelle cessioni intracomunitarie dei beni;
- la prova del trasporto della cessione comunitaria;
- semplificazioni per l'utilizzo del call of stock;
- semplificazione delle norme relative alle vendite a catena.

Le novità più interessanti e di maggiore impatto sugli operatori riguarderanno sicuramente tra le altre, il numero di partita Iva e conseguentemente l'iscrizione al Vies che assumerà a requisito sostanziale per applicare l'Iva nelle cessioni intracomunitarie dei beni.

L'altro argomento di sicuro interesse riguarderà le nuove regole sulla prova del trasferimento dei beni nelle cessioni intra-Ue. Finalmente verrà fatta un po' di chiarezza sui comportamenti e sulla documentazione che dovranno tenere gli operatori per poter dimostrare l'uscita dei beni dal territorio nazionale nelle cessioni comunitarie. Vengono infatti previste delle presunzioni di avvenuto trasferimento a destino dei beni nelle cessioni comunitarie.

Novità importanti sono previste anche per le vendite a catena e per la disciplina relativa al contratto di call of stock, da noi meglio conosciuto come consignment stock.

Tutti gli argomenti verranno approfonditi con i riferimenti alle Note esplicative del 21 dicembre 2019 emanate dalla Commissione Europea in commento alle novità della Direttiva 2018/1910/UE e del Regolamento 2018/1912/UE.

Si tratta di cambiamenti importanti in arrivo e, pertanto, la guida si prefigge l'obiettivo di aiutare gli operatori ad orientarsi nell'interpretazione di una normativa particolarmente complessa. Sotto il profilo domestico è opportuno sottolineare come il ritardo nel recepimento della norma europea e l'assenza di chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria al riguardo, contribuiscano ad incrementare le incertezze degli operatori. In attesa che si perfezioni l'iter per il recepimento della direttiva sono state d'ausilio le "Note esplicative" della Commissione europea, che tuttavia come specificato dalla stessa Commissione, non sono esaustive né giuridicamente vincolanti: si tratta di orientamenti che possono essere utili per chiarire l'applicazione delle nuove norme comunitarie.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.

Buona lettura,

Dott. Alberto Perani



La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia e Regione Lombardia, dal Dottor Alberto Perani.

Si ringrazia per la collaborazione alla realizzazione del manuale la Dott.ssa Chiara Cesari.

Predisposto a Luglio 2020.

Pubblicazione fuori commercio.

E' consentita la riproduzione con citazione della fonte.

Premessa

Indice pag.

CAPITOLO PRIMO 7

**VIES: NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA DEL CESSIONARIO QUALE
REQUISITO SOSTANZIALE PER APPLICARE L'ESENZIONE IVA NELLE CESSIONI
INTRACOMUNITARIE DEI BENI**

Premessa 7

1.1 Novità dal 01 gennaio 2020 10

1.2 Osservazioni 11

1.3 Orientamenti concordati dal Comitato Iva 15

CAPITOLO SECONDO 16

LA PROVA DEL TRASPORTO DELLA CESSIONE INTRACOMUNITARIA

Premessa 16

2.1 Novità dal 01 gennaio 2020 16

2.2 Osservazioni 19

2.3 Orientamenti concordati dal Comitato Iva 22

2.4 Posizione dell'Amministrazione Finanziaria 24

CAPITOLO TERZO	28
CALL OF STOCK	
Premessa	28
3.1 Novità introdotte dal 01 gennaio 2020	30
3.2 Osservazioni	31
3.3 Orientamenti concordati dal Comitato Iva	34
3.4 Esempi di applicazione del nuovo regime	35
3.4.1 Esempio n. 1: Caso standard	35
3.4.2 Esempio n. 2: Sostituzione dell'acquirente	37
3.4.3 Esempio n. 3: Superamento del periodo di 12 mesi	39
3.4.4 Esempio n.4: Distruzione o perdita dei beni	41
CAPITOLO QUARTO	43
SEMPLIFICAZIONE DELLE NORME RELATIVE ALLE VENDITE A CATENA	
Premessa	43
4.1 Novità introdotte dal 01 gennaio 2020	44
4.2 Osservazioni	46
4.3 Orientamenti concordati dal Comitato Iva	48
4.4 Esempi di applicazione del nuovo regime	49
4.4.1 Esempio n. 1: Operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, acquista un bene da un fornitore francese FR, e fa consegnare i beni direttamente al suo cliente finale italiano IT2. IL	49

TRASPORTO VIENE EFFETTUATO DALL'OPERATORE INTERMEDIO IT1

4.4.2 Esempio n. 2: Operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, acquista un bene da un fornitore francese FR, e fa consegnare i beni direttamente al suo cliente finale italiano IT2. IL TRASPORTO VIENE EFFETTUATO DALL'OPERATORE INTERMEDIO IT1. 50

DEROGA ALLA REGOLA GENERALE: L'OPERATORE INTERMEDIO IT1 COMUNICA AL FORNITORE IL NUMERO DI IDENTIFICAZIONE ATTRIBUITOGLI DALLO STATO DEL FORNITORE FRANCESE FR

4.4.3 Esempio n. 3: Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un soggetto d'imposta identificato in Francia FR e lo cede ad altro soggetto nazionale IT2 il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna. TRASPORTO EFFETTUATO DA OPERATORE INTERMEDIO IT1. 51

4.4.4 Esempio n. 4: Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un soggetto d'imposta identificato in Francia FR e lo cede ad altro soggetto nazionale IT2 il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna. TRASPORTO EFFETTUATO DA OPERATORE INTERMEDIO IT1. 52

DEROGA ALLA REGOLA GENERALE: L'OPERATORE INTERMEDIO IT1 COMUNICA AL FORNITORE IL NUMERO DI IDENTIFICAZIONE ATTRIBUITOGLI IN FRANCIA

4.4.5 Esempio n. 5: Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un soggetto d'imposta identificato in Francia FR e lo cede ad altro soggetto nazionale IT2 il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna. TRASPORTO EFFETTUATO DA OPERATORE INTERMEDIO IT2. 53

4.4.6 Esempio n. 6: Operazione con tre movimentazioni di beni: 54

- 1) dall'operatore francese a quello spagnolo;
- 2) dall'operatore spagnolo a quello austriaco;

3) dall'operatore austriaco al greco

Prima della movimentazione fisica dei beni dalla Spagna all'Austria si realizzano altre cessioni senza trasferimento ulteriore della merce tra:

1) l'operatore spagnolo e l'operatore italiano;

2) l'operatore italiano e l'operatore tedesco;

3) l'operatore tedesco e l'operatore austriaco

Queste ultime cessioni possono definirsi "vendite a catena" con trasporto unico dall'operatore spagnolo all'operatore austriaco

CAPITOLO PRIMO

VIES: NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA DEL CESSIONARIO QUALE REQUISITO SOSTANZIALE PER APPLICARE L'ESENZIONE IVA NELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DEI BENI

Premessa

Una delle aree di intervento più interessanti, riguarda sicuramente la scelta europea di attribuire **valenza di elemento sostanziale**, per la realizzazione delle operazioni non imponibili in ambito unionale, al **codice identificativo Iva** del soggetto acquirente.

Si tratta di un argomento molto controverso e fonte di un vasto contenzioso con il fisco italiano.

Sin dall'entrata in vigore dell'obbligatorietà di iscrizione al Vies, sono sorti problemi sull'applicazione ed efficacia dell'adempimento. Inizialmente era stato previsto l'obbligo per gli operatori che volevano effettuare transazioni comunitarie, di comunicare obbligatoriamente e preventivamente all'Agenzia delle Entrate i dati per l'iscrizione al Vies (era previsto un esonero per gli operatori che già effettuavano cessioni o acquisti con l'Unione Europea).

In seguito all'introduzione dell'obbligo di iscrizione, è sorto immediatamente il problema della data di efficacia dell'inclusione nella banca dati Vies. E' stata necessaria pertanto l'introduzione di una modifica normativa per attribuire efficacia immediata all'inclusione nella banca dati Vies, con l'opzione espressa in sede di dichiarazione di inizio attività.

Sin da subito l'Amministrazione Finanziaria ha assunto una posizione in contrasto con la Corte di giustizia della Ue, dequalificando, alla stregua di **operazioni interne**, **le operazioni intracomunitarie effettuate dai non iscritti al Vies**.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, l'assenza del numero identificativo Iva del cessionario o committente dall'archivio Vies determina l'impossibilità di applicare il regime di non imponibilità all'operatore, in quanto non risulterebbe verificata la soggettività passiva della controparte.

NOTA BENE!

Nella Circolare 39/E/2011 viene specificato che l'assenza dall'Archivio Vies determina il venir meno della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie e di applicare il regime fiscale loro proprio, in quanto il soggetto non può essere considerato come soggetto passivo Iva italiano ai fini dell'effettuazione di operazioni intracomunitarie.

Analoghe argomentazioni sono state sostenute dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 42/E del 27.4.2012 "...ne consegue che (...) l'acquirente italiano non regolarmente iscritto al Vies, ricevuta la fattura senza Iva dal fornitore europeo, non deve procedere alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile (...).

Diversa è stata l'interpretazione nel corso degli anni da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia. La Corte ha sempre sostenuto che **se sono soddisfatte le condizioni sostanziali (cedente/cessionario soggetti passivi Iva, fuoriuscita del bene, bene nella disponibilità del cessionario), la mancata inclusione nel Vies non determina di per sé il disconoscimento del regime di non imponibilità della operazione (sentenze C/273-11, C/492-13 e C/21-2016)**

NOTA BENE!

*L’Agenzia delle Entrate, in sede di un recente incontro con la stampa, ha chiarito che in assenza di comportamenti fraudolenti, **le operazioni in ambito intracomunitario** (sia i servizi generici di cui all’art. 7-ter del DPR n. 633/1972, che gli acquisti e le cessioni di beni di cui rispettivamente agli artt. 38 e 41 del DL n. 331/1993) **possono essere effettuate da soggetti passivi IVA anche in mancanza di iscrizione al VIES.***

*Nel dettaglio, l’Agenzia delle Entrate ha sottolineato che, “nell’ambito delle operazioni intracomunitarie, secondo un orientamento costante della Corte di Giustizia dell’Unione Europea (tra cui la sentenza del 9 febbraio 2017, causa C-21/16), formatosi successivamente all’emanazione della Circolare n. 39/2011 e della Risoluzione n. 42/2012, **l’iscrizione al sistema VIES dell’operatore, in assenza di comportamenti fraudolenti, non costituisce una condizione sostanziale per l’applicazione della non imponibilità IVA**, se risulta accertato che il predetto operatore è un soggetto passivo, che il bene è stato spedito o trasportato nello Stato membro del cessionario e, infine, che quest’ultimo ha acquisito il potere di disporre del bene dal cedente. La mancata iscrizione al VIES dell’operatore, pur non incidendo sulla qualificazione dell’operazione intracomunitaria – che rimane tale – rappresenta, comunque, una violazione formale. Pertanto, s’intendono superati i citati documenti di prassi”.*

*Ne consegue pertanto che, qualora un soggetto passivo IVA in Italia non sia iscritto al VIES e abbia comunque compiuto un’operazione intracomunitaria, l’operazione non sarà oggetto di contestazione da parte dell’Amministrazione finanziaria, tenendo però presente che sarà contestata una **violazione formale** di mancata iscrizione al VIES che dovrebbe essere pari a 250,00 euro.*

*Sempre l’Agenzia delle Entrate ha tenuto a precisare nella sua risposta che “**la Direttiva 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018** che modifica la Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA), i cui effetti decorrono dal **1° gennaio 2020**, stabilisce che **l’iscrizione del soggetto passivo nell’Archivio VIES diventa una condizione sostanziale per l’applicazione dell’esenzione anziché un requisito formale**”. Conseguentemente, per l’Agenzia delle Entrate, la suddetta apertura sarà limitata fino al 31 dicembre 2019, in considerazione del fatto che dal 1° gennaio 2020, in base al dettato comunitario, le operazioni a livello comunitario potranno essere poste in essere previa iscrizione al VIES da parte di entrambi i soggetti passivi IVA chiamati a effettuare un’operazione intracomunitaria.*

1.1 Novità dal 01 gennaio 2020

Dal **1° gennaio 2020** è entrata in vigore la direttiva 2018/1910/UE. **L'articolo 138** della suddetta direttiva prevede che **l'iscrizione del soggetto passivo nell'archivio Vies diventi una condizione sostanziale per la realizzazione di una operazione non imponibile.**

La citata norma stabilisce, in particolare, che sono considerate operazioni non imponibili le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal proprio territorio, all'interno della Comunità, dal venditore o dall'acquirente per loro conto al realizzarsi delle seguenti condizioni:

- **i beni sono ceduti ad un soggetto passivo o ente non soggetto passivo che agisce come tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio;**
- **il destinatario dei beni deve essere identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio;**
- **l'acquirente deve aver comunicato preventivamente al cedente il proprio numero di identificazione Iva;**
- **il cedente è tenuto a presentare un corretto invio dei dati mediante la presentazione dei modelli Intrastat.**

1.2 Osservazioni

Nel caso in cui l'acquirente non sia in grado di indicare al fornitore un numero di identificazione Iva inserito nel VIES, le condizioni di applicazione del regime di non imponibilità non sono soddisfatte e, quindi, il fornitore è tenuto ad applicare l'Iva.

NOTA BENE!

Il Comitato Iva il 15 giugno 2020 ha pubblicato sul proprio sito istituzionale la soluzione di alcuni casi che si possono verificare nella pratica:

4.1 Negligenza o ignoranza dell'acquirente

L'acquirente ha un numero di identificazione IVA ma, per negligenza o ignoranza, non ha comunicato questo numero di identificazione IVA al fornitore che pertanto non aveva altra scelta che fatturare l'IVA.

Tuttavia, quando in una fase successiva, ma sempre entro il periodo in cui è possibile effettuare una rettifica della fattura secondo le norme dello Stato membro in cui ha luogo la cessione/prestazione, l'acquirente fornisce il suo numero di identificazione IVA e il fornitore/prestatore non ha motivo di sospettare una intenzione fraudolenta da parte dell'acquirente, allora il fornitore/prestatore dovrebbe correggere la fattura iniziale e applicare l'esenzione prevista dall'articolo 138 della direttiva IVA, a condizione che siano soddisfatte tutte le altre condizioni per l'applicazione di tale esenzione.

4.3 Il fornitore ha interrotto la sua attività

Potrebbero verificarsi situazioni eccezionali in cui l'acquirente non può ottenere da un fornitore una fattura corretta. Ciò può essere il caso in cui l'acquirente ha presentato alle autorità fiscali competenti una richiesta per ottenere un numero di identificazione IVA ma è in attesa di attribuzione di quel numero. Quando l'acquirente ha la possibilità di fornire un numero di identificazione Iva, il fornitore ha interrotto la sua attività. Poiché al momento dell'esigibilità dell'Iva l'acquirente non era in grado di fornire al fornitore un numero di identificazione IVA, le condizioni per l'applicazione dell'esenzione dell'articolo 138 della direttiva IVA non erano soddisfatte e il fornitore non aveva altra scelta che addebitare l'IVA.

Una volta che l'acquirente ha ottenuto il numero di identificazione IVA, potrebbe trovarsi in nella posizione di non poter ottenere una fattura corretta dal fornitore, ad esempio in caso di insolvenza del fornitore nel frattempo. La Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) ha affrontato una situazione analoga nella causa C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken⁸. Nella sua decisione, la CGUE ha dichiarato quanto segue:

"La seconda parte della seconda questione deve quindi essere risolta nel senso che i principi di neutralità, di effettività e non discriminazione non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, in base alla quale solo il fornitore può chiedere un rimborso delle somme indebitamente pagate come IVA alle autorità fiscali e il destinatario dei servizi può intentare un'azione civile contro tale fornitore per il recupero delle somme pagate ma non dovute. Tuttavia, qualora il rimborso dell'IVA diventasse impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata al fine di rispettare il principio di effettività"

Per conformarsi a questa giurisprudenza, gli Stati membri devono disporre di un meccanismo che garantisca, in circostanze particolari, il rimborso diretto all'acquirente dell'IVA indebitamente pagata, qualora il rimborso da parte del fornitore diventi "impossibile o eccessivamente difficile". Questo meccanismo dovrebbe essere applicato anche nella situazione descritta nella presente sezione in modo che gli Stati membri debbano garantire che l'IVA inizialmente fatturata venga rimborsata all'acquirente quando:

(i) l'acquirente sarà in grado di fornire un numero di identificazione IVA ai fini dell'articolo 138 della direttiva IVA che non poteva inizialmente fornire al momento in cui l'IVA è diventata esigibile;

(ii) da allora il fornitore ha interrotto la sua attività e non può quindi procedere alla correzione della fattura.

Anche secondo Assonime (Circ. 29/2019) qualora l'acquirente non abbia indicato un numero di identificazione Iva inserito nel VIES, per errore, sembra legittimo ritenere che, nel rispetto del principio di neutralità dell'imposta, la successiva comunicazione del numero di identificazione IVA inserito nel VIES possa consentire al fornitore di procedere ad una variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26,c.2 del D.P.R 633/72.

La norma così come formulata comporterà necessariamente una **revisione dei processi di controllo che procedono ogni cessione comunitaria**, con conseguente aggravio di adempimenti per gli operatori.

Controllare per ogni singola operazione l'esistenza e la validità del codice identificativo fornito dal cliente sul sistema VIES, talvolta, è complicato perché ad esempio **alcuni Paesi utilizzano specifici codici che differenziano le operazioni Intra-Ue rispetto alle operazioni interne**.

NOTA BENE!

“Note esplicative Commissione Europea”

4.3.4. Alcuni Stati membri distinguono tra un numero di identificazione IVA valido solo per alcune operazioni interne e un numero di identificazione IVA che, conformemente all'articolo 215 della DI, ha un prefisso che permette di identificare lo Stato membro di emissione. Entrambi i numeri possono essere utilizzati ai fini dell'esenzione dell'articolo 138 della DI?

No. Ai fini dell'articolo 138 della DI è rilevante solo il numero di identificazione IVA che dispone di un prefisso con cui può essere identificato lo Stato membro che lo ha attribuito. Questo è l'unico numero di identificazione IVA che lo Stato membro di identificazione include nella banca dati VIES e quindi l'unico numero di identificazione IVA che il cedente è in grado di verificare.

La formulazione della nuova normativa prevede inoltre l'obbligo di presentare **tempestivamente** un elenco riepilogativo delle operazioni unionali (Intrastat) con tutte le informazioni corrette riguardanti tale cessione, adempimento che sino ad un paio di anni fa sembrava destinato ad andare in soffitta. In particolare, la norma prevede che in assenza di informazioni complete, l'operatore potrà debitamente giustificare la sua mancanza **“secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità”**. Quest'ultimo passaggio desta qualche perplessità.

Appare del tutto evidente infatti come, in assenza di un intervento del legislatore nazionale o di una interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria, la normativa in oggetto potrà dar luogo ad eventuali contenziosi.

NOTA BENE!

“Note esplicative Commissione Europea” sulla errata o mancata presentazione dei modelli Intrastat

4.3.6. Cosa si intende con la frase "a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti" di cui all'articolo 138, paragrafo 1 bis, della DI?

[...] si potrebbe ritenere che nelle situazioni seguenti l'inadempienza di un cedente sia debitamente giustificata (a meno che le autorità fiscali non abbiano motivo di ritenere che la mancanza sia indicativa di un regime di frode) a condizione che, una volta venuto a conoscenza dell'errore che ha dato origine alla mancanza, il cedente corregga tale errore:

- il cedente non ha incluso per errore materiale la cessione intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la cessione ha avuto luogo, ma l'ha inclusa in un elenco riepilogativo relativo al periodo successivo;*
- il cedente ha incluso la cessione intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la cessione ha avuto luogo, ma ha commesso un errore involontario per quanto riguarda il valore della cessione in questione;*
- una ristrutturazione della società acquirente ha portato a una nuova denominazione e a un nuovo numero di identificazione IVA, ma la vecchia denominazione e il vecchio numero di identificazione IVA continuano a esistere per un breve periodo transitorio. Nell'elenco riepilogativo il cedente ha per errore inserito le operazioni con il vecchio numero di identificazione IVA.*

In conclusione, qualcuno potrebbe sostenere che gli operatori sino ad oggi, sulla base della interpretazione “sostanziale” dell’Agenzia delle Entrate sull’iscrizione al VIES, nella prassi già effettuavano la verifica, prima di procedere all’emissione di fattura non imponibile. Tuttavia, un conto è effettuare un controllo in base ad una interpretazione da parte dell’Amministrazione Finanziaria che era in netto contrasto

con la Direttiva Iva e con le sentenze della Corte di Giustizia, **diverso invece è adempiere ad un obbligo previsto da regole unionali.**

Le conseguenze riguardano ovviamente le possibilità di difesa del contribuente in caso di contestazione.

Le novità sono entrate in vigore, come già specificato, dal 1° gennaio 2020.

E' opportuno sottolineare come, a tutt'oggi, purtroppo **il legislatore nazionale non abbia ancora provveduto ad introdurre le necessarie modifiche normative.**

1.3 Orientamenti concordati dal Comitato Iva

Cosa succede se l'acquirente non fornisce al cedente l'indicazione del proprio numero di identificazione IVA rilasciato in uno Stato membro diverso da quello da cui i beni sono spediti o trasportati?

Nel caso in cui l'acquirente non fornisca alcuna indicazione del proprio numero di identificazione IVA al cedente o se il numero di identificazione IVA comunicato è stato rilasciato dallo Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati, allora almeno una delle condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI (in particolare la condizione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, lettera b), della DI) non sarà stata soddisfatta e il cedente deve applicare l'IVA. Ciò si verificherà anche quando tutte le altre condizioni per l'applicazione dell'esenzione sono soddisfatte e il cedente ha motivo di ritenere, ad esempio a causa del tipo o della quantità dei beni ceduti, che l'acquirente sia un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo. Il fatto che il cedente addebiti l'IVA sulla cessione perché non sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI non ha effetti sul trattamento IVA dell'acquisto intracomunitario effettuato dall'acquirente nello Stato membro in cui termina la spedizione o il trasporto dei beni (articolo 16 del RE). Quando l'acquirente, che può dimostrare di essere un soggetto passivo che agisce in quanto tale al momento dell'acquisto, può comunicare al cedente in una fase successiva un numero di identificazione IVA rilasciato in uno Stato membro diverso da quello da cui i beni sono spediti o trasportati, e non vi è alcuna indicazione di frode o abuso, il cedente rettifica la fattura secondo le norme stabilite dalla legislazione nazionale pertinente.

Cosa succede quando l'acquirente ha presentato alle autorità fiscali una richiesta per ottenere un numero di identificazione IVA ma non ha ottenuto tale numero di identificazione IVA al momento in cui il cedente deve emettere la fattura?

Quando, al momento dell'emissione della fattura da parte del cedente, l'acquirente non è stato in grado di comunicare al cedente un numero di identificazione IVA perché le autorità fiscali stanno ancora esaminando la richiesta dell'acquirente per l'ottenimento di tale numero, il cedente non può applicare l'esenzione di cui all'articolo 138 VD poiché non sono soddisfatte tutte le condizioni. Una volta che l'acquirente ottiene il numero di identificazione IVA, si potrà rettificare la fattura

Quale numero di identificazione IVA deve essere utilizzato per applicare l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI quando l'acquirente fa parte di un gruppo IVA conformemente all'articolo 11 della DI?

La CGUE ha dichiarato che, per effetto dell'attuazione dell'articolo 11 della DI, la legislazione nazionale adottata sulla base di tale disposizione consente a persone, in particolare a società, che sono vincolate tra loro da legami finanziari, economici e organizzativi di non essere più trattate come soggetti passivi separati ai fini dell'IVA, ma di essere trattate come un unico soggetto passivo. Pertanto, quando tale disposizione è attuata da uno Stato membro, la persona o le persone strettamente collegate ai sensi dell'articolo 11 della DI non possono essere trattate in modo distinto come uno o più soggetti passivi ai sensi dell'articolo 9 della DI. Ne consegue che il trattamento come soggetto passivo unico osta a che le persone così strettamente collegate continuino a essere identificate come soggetti passivi individuali. Ciò implica che di fatto solo il gruppo IVA ha un numero di identificazione IVA che deve essere utilizzato per l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI.

CAPITOLO SECONDO

LA PROVA DEL TRASPORTO DELLA CESSIONE INTRACOMUNITARIA

Premessa

A tutt'oggi, la mancanza di una disciplina armonizzata a livello comunitario nella determinazione della prova delle cessioni intracomunitarie di beni, ha creato difficoltà e incertezze giuridiche per le imprese. Tutto questo ha comportato ostacoli agli scambi intracomunitari.

La stessa normativa italiana non contiene una previsione specifica in merito alle modalità in cui debba essere provato che il trasporto o la spedizione di beni in un altro Stato membro siano effettivamente avvenuti.

2.1 Novità dal 01 gennaio 2020

Dal 1° gennaio 2020 vengono introdotte nuove regole (Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del 4 Dicembre 2018, art. 45 bis), finalizzate a colmare l'anzidetto vuoto normativo in materia di **prova delle cessioni intracomunitarie**.

Vengono previsti due distinti gruppi di prove.

Prove di cui alla lettera a):

- documento o lettera CMR riportante la firma;
 - polizza di carico;
 - fattura di trasporto aereo:
 - fattura emessa dallo spedizioniere.
-

Prove di cui alla lettera b):

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

Le suddette prove sono finalizzate alla semplificazione delle seguenti situazioni:



1. beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto;

2. beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto.

Nella prima fattispecie, vi è la presunzione che i beni siano stati spediti/ trasportati dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo quando il **cedente certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e risulta in possesso:**

- di due elementi di prova di cui al gruppo a) rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, oppure in alternativa;
- di uno qualsiasi degli elementi degli elementi di prova di cui al gruppo a) in combinazione di uno qualsiasi dei singoli elementi di prova di cui al gruppo b) che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra.

Nella seconda fattispecie, la presunzione vale alle condizioni di cui sopra se il venditore dispone anche di una dichiarazione scritta dall'acquirente, **ricevuta entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione**, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo stato membro di destinazione dei beni.

La dichiarazione deve riportare anche i seguenti dati:

- data di rilascio;
- nome e indirizzo dell'acquirente;
- quantità e natura dei beni;
- data e luogo di arrivo;
- nel caso di cessione dei mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto;
- identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

Viene concesso agli Stati comunque la possibilità di confutare le presunzioni introdotte.

2.2 Osservazioni

Le modalità di prove introdotte, hanno indubbiamente il pregio di eliminare la precedente situazione di incertezza interpretativa. Tuttavia l'intento rischia di non risolvere il problema perché la "combinazione" dei documenti necessari da produrre per far scattare le presunzioni spesso si rivela molto difficile se non impossibile.

Quel che è certo, in merito alla presunzione di cui all'art. 45 bis del citato Regolamento, secondo la Commissione Europea è che, nelle ipotesi in cui il soggetto sia privo della documentazione richiesta dalla norma, **non si verifica una presunzione inversa a vantaggio dell'Amministrazione Finanziaria.**

Secondo la Commissione Europea, *"non è possibile applicare la presunzione in modo inverso. In altre parole, il fatto che le condizioni della presunzione non siano soddisfatte non significa automaticamente che l'esenzione di cui all'art. 138 della Direttiva non si applichi. In tal caso spetta al cedente dimostrare, con soddisfazione delle autorità competenti, che le condizioni per l'esenzione (trasporto incluso) sono soddisfatte. In altre parole, se la presunzione non si applica, la situazione rimarrà la stessa di prima dell'entrata in vigore dell'art. 45 bis del Regolamento.* **5.2 "Note esplicative"**

In relazione pertanto alle possibili difficoltà per gli operatori di poter produrre la documentazione prevista dal Regolamento, le citate "Note esplicative" della Commissione specificano che *"gli Stati membri sono tenuti ad applicare la norma, ma gli stessi Stati potrebbero stabilire nella loro legislazione nazionale altre presunzioni relative alla prova di trasporto più flessibili rispetto alle presunzioni previste dalla norma. Possono continuare ad essere applicate pertanto le norme nazionali vigenti in materia di iva che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alle previsioni dell'art. 45 bis".* **5.3.2**

Conseguentemente, secondo la Commissione Europea, l'operatore potrà continuare a seguire le principali indicazioni fornite dalla prassi nazionale per dimostrare l'avvenuta esecuzione di uno scambio comunitario (vedi paragrafo seguente n. 2.3).

L'impossibilità pertanto di soddisfare le condizioni di prova elencate nella norma non significa automaticamente che non si applicherà l'esenzione dell'Iva.

Spetterà pertanto al fornitore dimostrare di possedere i requisiti per l'esenzione dell'operazione.

Le presunzioni introdotte possono essere refutate dall'autorità fiscale.

Appare del tutto evidente pertanto come la possibilità concessa agli Stati di poter confutare le presunzioni, le "degradi" al rango di presunzioni relative suscettibili di prova contraria.

A questo proposito la Commissione europea nelle citate Note esplicative ha specificato che:

"le autorità fiscali per confutare le suddette presunzioni, devono essere in grado di fornire gli elementi necessari a dimostrare che le merci non sono state effettivamente spedite o trasportate da uno Stato membro verso una destinazione al di fuori della Comunità". (vedi anche paragrafo successivo 2.3)5.2

Nella diversa ipotesi in cui sempre secondo la Commissione,

"vengano forniti documenti falsi, il fornitore non potrà fare affidamento sulle presunzioni, tuttavia, lo stesso potrà fornire altra documentazione sempre prevista dall'art 45 bis che in questo caso gli consentirebbe di beneficiare della presunzione".5.3.4

Gli elementi di prova citati come specificato dalla norma **devono provenire da parti indipendenti**. E' apparsa subito in evidenza la **impossibilità** di applicazione della norma nell'ipotesi di **trasporto effettuato con mezzi propri**.

NOTA BENE!

In merito al significato del termine "indipendente", riguardo alla prova del trasporto, il Comitato ha chiarito che non è possibile considerare due parti come "indipendenti" quando le stesse facciano parte del medesimo soggetto giuridico (es. 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. 5.3.1

La Commissione nelle “Note esplicative” ha confermato che *“la presunzione non può essere applicata se fornitore o acquirente effettuano il trasporto con mezzi propri, poiché gli elementi di prova devono essere emessi da parti **diverse e indipendenti** l’una dall’altra, dal venditore e dall’acquirente.* 5.3.5 (vedi anche paragrafo 2.4)

Un ulteriore aspetto interessante chiarito dalla Commissione riguarda la dichiarazione che deve essere fornita dal cliente che effettua il trasporto direttamente o tramite terzi, che deve attestare come specificato in precedenza, di aver ricevuto la merce e una serie di altre informazioni entro il decimo giorno del mese successivo dal ricevimento della merce.

Nel documento viene specificato che anche nell’ipotesi in cui *“l’acquirente fornisca al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore fare affidamento sulla presunzione, purchè siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all’art. 45 bis del Regolamento”.*5.3.8 (vedi anche paragrafo 2.4)

NOTA BENE!

Assonime nella Circolare n. 11 del 5 giugno 2020 ritiene ragionevole ritenere che tale dichiarazione possa essere adottata cumulativamente per più operazioni avvenute tra le medesime parti in un dato intervallo temporale. L’Associazione auspica una conferma in tal senso da parte dell’Amministrazione finanziaria.

2.3 Orientamenti concordati dal Comitato Iva

Cosa accade se non sono soddisfatte le condizioni per la presunzione di trasporto di cui all'articolo 45 bis del RE? Significa che in questo caso non si applica l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI?

Il fatto che le condizioni per rientrare in uno dei casi di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettere a) o b), del RE non siano soddisfatte non significa automaticamente che l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI non si applicherà. In questo caso spetterà al cedente dimostrare, con soddisfazione delle autorità competenti, che le condizioni per l'esenzione (trasporto incluso) di cui all'articolo 138 della DI sono soddisfatte.

Cosa accade se un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti elencati all'articolo 45bis, paragrafo 3, del RE, che viene presentato come prova, contiene informazioni errate o è addirittura falso? Il venditore può comunque avvalersi della presunzione della spedizione o del trasporto?

Quando un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti presentati come prova contiene informazioni inesatte o è addirittura falso, il venditore non può più avvalersi della presunzione a causa del fatto che non sussistono le condizioni per rientrare in uno dei casi di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettere a) o b), del RE. Tuttavia, il venditore potrebbe ancora essere in grado di fornire altri documenti di cui all'articolo 45 bis del RE che gli consentirebbero di beneficiare della presunzione (a meno che le autorità fiscali non dimostrino nuovamente che tali documenti sono errati o falsi) o di presentare prove sufficienti per dimostrare che le condizioni dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI sono soddisfatte.

Cosa accade se il cedente o l'acquirente effettua il trasporto con il proprio mezzo di trasporto?

In questo caso la presunzione non si applica in quanto non sarà soddisfatto il requisito di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera a) e lettera b), punto ii), del RE relativo agli elementi di prova non contraddittori che devono essere rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

Cosa si deve considerare una "dichiarazione scritta" da parte dell'acquirente ai fini dell'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE? In quale formato (cartaceo e/o elettronico) sarà accettata dalle autorità fiscali, ad esempio una mail o un documento originale firmato?

Qualsiasi documento che contenga tutti gli elementi di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE deve essere considerato una "dichiarazione scritta" ai fini di tale disposizione. Non vi sono regole specifiche nel RE per quanto riguarda il formato in cui la dichiarazione scritta deve essere fornita. Sarebbe ragionevole aspettarsi che gli Stati membri siano flessibili al riguardo e non impongano limitazioni rigorose, ad esempio accettando solo un documento cartaceo, ma accettino anche una versione elettronica nella misura in cui contenga tutte le informazioni richieste all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE.

In quale formato (cartaceo e/o elettronico) i documenti utilizzati come prova della spedizione o del trasporto di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 3, del RE saranno accettati dalle autorità fiscali?

Non esistono disposizioni specifiche nel RE per quanto riguarda il formato in cui devono essere forniti i documenti da accettare come prova della spedizione o del trasporto di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 3, del RE. Sarebbe ragionevole aspettarsi che gli Stati membri siano flessibili al riguardo e non impongano limitazioni rigorose, ad esempio accettando solo documenti cartacei, ma accettino anche una versione elettronica di tali documenti.

Cosa accade se l'acquirente non fornisce al venditore la dichiarazione scritta di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione?

Lo scopo del termine di 10 giorni è stabilire un preciso lasso di tempo entro il quale l'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta, piuttosto che penalizzare il venditore e privarlo della possibilità di beneficiare della presunzione quando l'acquirente non ha presentato tempestivamente la dichiarazione scritta. Per questo motivo, 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 RE.

2.4 Posizione dell'Amministrazione Finanziaria

In merito al recepimento delle novità in merito alla prova delle cessioni intracomunitarie è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risposta all'istanza di interpello n.117 del 23 Aprile 2020 e con la Circolare 12/E del 12 Maggio 2020.

La prima presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria è contenuta nella risposta **all'istanza di interpello n. 117** presentata da una società (Alfa) che abitualmente pone in essere cessioni intracomunitarie "franco magazzino" ossia con trasporto a cura dell'acquirente.

L'istante, al fine di beneficiare del regime di non imponibilità delle vendite riteneva di poter utilizzare la seguente documentazione per poter dimostrare che i beni sono stati trasferiti in un altro Stato membro:

-
- **fattura di vendita emessa ai sensi dell'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331;**
-
- **CMR firmato dal trasportatore e dal cessionario per ricevuta, ovvero in mancanza della firma del cessionario, integrato dalla dichiarazione del cessionario di avvenuta ricezione della merce nel paese di destinazione ;**
 - **documentazione bancaria attestante il pagamento della merce;**
-
- **dichiarazione del cessionario che la merce è giunta nel paese di destinazione;**
 - **elenchi riepilogativi Intrastat.**
-

L'Agenzia delle Entrate ha condiviso la soluzione proposta dalla società e ha posto l'ulteriore condizione che:

-
- **dai suddetti documenti siano individuabili i soggetti coinvolti;**
-
- **siano conservate le fatture di vendita, i documenti attestanti il pagamento, la documentazione contrattuale e gli elenchi intrastat.**
-

Nella risposta all'istanza di interpello l'Agenzia richiama la precedente risposta n. 100 dell'8 Aprile 2019 e conferma che "tale indirizzo è conforme alle nuove disposizioni previste dal Regolamento".

Con la Circolare 12/E del 12 Maggio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha inizialmente ripercorso i **documenti di prassi emanati prima dell'entrata in vigore dell'articolo 45-bis Regolamento Ue 282/2011** (introdotto dal Regolamento Ue 1912/2018 a far data dal 1° gennaio 2020).

I documenti che il contribuente deve conservare ed esibire in caso di eventuale controllo richiamati dalla citata Circolare possono essere così sintetizzati:

-
- il CMR elettronico recante lo stesso contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale;

- equivalente al CMR cartaceo è l'insieme di documenti dal quale si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso CMR cartaceo, nonché le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario). Tale documentazione deve essere conservata unitamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse per le predette cessioni e alla documentazione relativa agli impegni contrattuali nonché agli elenchi Intrastat.

Nella citata Circolare viene poi richiamata una risposta ad un interpello (n.100 dell'8 Aprile 2019) dove vengono indicati alcuni documenti idonei a costituire prova dell'avvenuto trasporto intracomunitario, nell'ipotesi di cessioni intracomunitarie "franco destino" e franco fabbrica":

-
- **l'identificativo del committente;**

- **il riferimento della fattura di vendita;**

- **la data della fattura;**

- **la data del DDT;**

-
- la data della destinazione delle merci, del Paese di destinazione delle merci, del Paese di destinazione e dell'anno di ricezione delle merci stesse;
 - la seguente dichiarazione da parte del cessionario comunitario: "le merci relative alle fatture sopra indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista il nostro deposito oppure, presso i nostri negozi".
-

Nel parere è stata ribadita la necessità che dai documenti siano individuabili i soggetti coinvolti.

La Circolare n. 12 del 12/05/2020 fornisce una serie di risposte che in sostanza confermano i concetti espressi dalla Commissione Europea nelle citate Note esplicative.

I chiarimenti più significativi possono essere così sintetizzati:

-
- *La trasmissione al venditore della dichiarazione scritta da parte dell'acquirente oltre il termine del decimo giorno successivo alla cessione, previsto dall'art. 45 bis, paragrafo 1 (b) (i) non preclude la possibilità al venditore di beneficiare della presunzione in presenza di tutte le altre condizioni previste dal medesimo articolo.*
- ***Si ritiene che la presunzione in esame possa essere riconosciuta anche in relazione alle operazioni realizzate ante 1° gennaio 2020, qualora il contribuente possieda un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma richiamata. In altri termini, anche precedentemente al 1° gennaio 2020, in presenza della documentazione di prova ritenuta idonea ai sensi dell'art. 45 bis, la stessa deve essere ammessa (con forza di presunzione relativa) quale dimostrazione dell'avvenuto arrivo dei beni nell'altro Stato membro.***
- *È 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 senza l'intervento di altri soggetti come, ad esempio, lo spedizioniere o il trasportatore. Questo perché gli elementi di prova non contraddittori richiesti ai fini dell'applicazione della presunzione in commento devono, per espressa previsione dell'art. 45-bis, provenire dal venditore e dall'acquirente.*
-

- *La presunzione contenuta nell'art. 45 bis è applicabile solo qualora la documentazione in possesso del contribuente risponda ai requisiti ivi previsti. Le Autorità fiscali dei paesi UE conservano la facoltà di superare la presunzione dell'avvenuto trasporto o spedizione intracomunitaria [...] a titolo esemplificativo, nel caso in cui nel corso di un controllo si riscontri che i beni sono ancora giacenti nel magazzino del venditore o, nel caso in cui si venga a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha comportato la distruzione dei beni.*

CAPITOLO TERZO

CALL OF STOCK

Premessa

Nell'ambito del commercio internazionale, con il contratto di "call of stock":

CALL OF STOCK



- **il venditore trasferisce uno stock di beni presso un deposito a disposizione di un acquirente situato in un altro Stato membro e già noto al momento del trasporto dei beni;**
- **l'acquirente ha la facoltà, in base alle proprie esigenze, di prelevare i beni in un momento successivo all'arrivo degli stessi nel deposito;**
- **la vendita si realizza solo al momento in cui il cessionario preleva i beni dal magazzino per destinarli alla rivendita o alla produzione.**

I vantaggi evidenti di tale regime consistono nella possibilità di differire, rispetto al momento di arrivo dei beni nel proprio Stato, l'acquisizione della proprietà degli stessi, posticipando il momento impositivo dell'Iva e il pagamento del corrispettivo all'atto del prelievo dei suddetti beni dal deposito.

Senza una specifica regolamentazione, mancando nella Direttiva Iva una specifica disciplina del contratto di "call of stock" o "consignment stock", l'invio dei beni in un deposito di un altro Stato membro in esecuzione del suddetto contratto, verrebbe configurata come cessione intracomunitaria c.d. assimilata nello Stato di partenza dei beni ed un acquisto intracomunitario, c.d. assimilato nello Stato di arrivo.

Conseguentemente, la suddetta operazione verrebbe disciplinata nel seguente modo:

-
- **il cedente dovrebbe necessariamente identificarsi nel Paese di destinazione dei beni;**
-
- **il cedente dovrebbe adempiere agli obblighi Iva connessi all'acquisto con la P.Iva acquisita nel Paese di arrivo dei beni;**
-
- **la successiva cessione dei beni al cliente dovrebbe essere effettuata dal cedente utilizzando la posizione Iva locale e verrebbe assoggettata alle regole del suddetto Stato.**
-

L'Italia aveva già da tempo disciplinato gli adempimenti ai fini Iva per gli operatori che pongono in essere questo tipo di operazioni, adottando misure di semplificazione. I chiarimenti forniti nel corso degli anni da parte dell'Amministrazione Finanziaria riguardavano in particolare la disciplina fiscale del "consignment stock", contratto che tuttavia non differisce sostanzialmente da quello del "call of stock" (cambia solo l'utilizzo dei beni da parte del cliente).

Non tutti gli Stati membri però hanno adottato questa soluzione. Ci sono Paesi che richiedono l'apertura della partita Iva nel proprio Stato da parte del soggetto passivo cedente, residente in altro Paese membro.

Per evitare questo trattamento differenziato tra Paesi membri, viene introdotto un regime unico che sostanzialmente ricalca la posizione assunta dall'Italia nel corso degli anni.

3.1 Novità introdotte dal 01 gennaio 2020

Con le modifiche introdotte alla Direttiva 2006/112/CE è stato inserito l'art. 17 bis che **richiede la sussistenza di una serie di condizioni per l'applicazione dell'agevolazione**, in assenza delle quali il soggetto fornitore è obbligato ad identificarsi nello Stato membro in cui spedisce o trasporta i beni.

Le condizioni previste dal citato articolo sono le seguenti:

-
- **cedente e cessionario sono entrambi soggetti passivi;**
-
- **le merci devono essere spedite o trasportate da uno Stato membro ad un altro, in previsione del fatto che le medesime saranno vendute in una fase successiva e dopo il loro arrivo ad un acquirente designato;**
 - **il cedente non deva aver stabilito la sede della propria attività economica né disporre di una stabile organizzazione nello Stato di destinazione dei beni;**
-
- **il soggetto acquirente è identificato ai fini Iva nello Stato membro in cui i beni vengono destinati e la sua identità e il numero di identificazione Iva devono essere già noti al fornitore al momento in cui i beni sono inviati nello Stato membro di destino;**
 - **il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni è tenuto a registrare il loro trasferimento in un apposito registro e alla trasmissione degli elenchi riepilogativi (Intrastat) con l'annotazione del numero identificativo Iva del soggetto individuato come "acquirente" nello Stato membro di destinazione dei beni.**
-

A seguito della modifica normativa, **il trasferimento di un bene in un altro Stato membro non si considera più una operazione "assimilata" ad una cessione intracomunitaria, ma una vera e propria cessione intracomunitaria** che però si realizza in un momento successivo all'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione e cioè **quando l'acquirente preleva i beni dal deposito esistente in tale Stato**

3.2 Osservazioni

La nuova norma contiene disposizioni volte a regolamentare diversi aspetti: dalla durata dell'effetto "sospensivo", alle ipotesi di una restituzione dei beni già inviati in uno Stato membro, alla possibile sostituzione dell'originario destinatario e alla distruzione o perdita dei beni stessi.

In particolare, la sospensione del trasferimento effettivo dura al massimo 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro verso il quale sono stati spediti o trasportati. Il giorno successivo alla scadenza dei 12 mesi, si considera realizzato un trasferimento a destinazione della propria impresa, con obbligo di apertura di una posizione Iva nel paese dove i beni sono stati inviati.

NOTA BENE!

Le "Note esplicative" chiariscono che, sebbene non esplicitamente previsto dalla normativa, debba prendersi in considerazione quale dies a quo, non il giorno in cui le merci entrano fisicamente nel paese membro di destinazione ma quello in cui le stesse arrivano presso il luogo convenuto. 2.5.16

Il regime del "call of stock", **oltre al caso in cui l'acquirente non ha esercitato il diritto di prelevare i beni in deposito entro il termine di 12 mesi, viene a mancare anche nelle seguenti ipotesi:**

- **i beni sono ceduti ad un soggetto diverso da quello al quale erano stati destinati in regime di call of stock;**
- **i beni sono inviati in uno Stato membro diverso da quello originario;**
- **i beni sono distrutti, smarriti o rubati.**

In tutte le suddette fattispecie, analogamente a quanto previsto nell'ipotesi di superamento del limite temporale di 12 mesi, senza che sia stato effettuato il prelevamento dei beni da parte dell'acquirente, **il cedente dovrà nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente per regolarizzare l'operazione ai fini Iva, effettuando un acquisto intracomunitario dei medesimi beni.**

La norma prevede inoltre la **possibilità di sostituire l'originario cessionario con un altro acquirente identificato nel medesimo Paese membro Ue**, senza che ciò determini la cessazione dell'applicazione del regime semplificato.

NOTA BENE!

Le "Note esplicative" sull'argomento (2.3.2) chiariscono che nella fattispecie relativa alla sostituzione dell'originario cessionario, il periodo di 12 mesi non ricomincia nuovamente e che per evitare la cessazione dell'applicazione del regime devono realizzarsi le seguenti situazioni:

- *la sostituzione deve avvenire prima che i beni siano prelevati dal nuovo acquirente;*
- *il nuovo cessionario deve essere già stato identificato.*

La normativa stabilisce che il fornitore **non deve aver stabilito la sede della propria attività economica né disporre di una stabile organizzazione nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati**, pertanto, **l'eventuale registrazione Iva del fornitore nello Stato membro del deposito "non è sufficiente da sola per escludere l'applicazione della semplificazione"** come specificato nelle "Note esplicative" 2.5.7.

NOTA BENE!

Le "Note Esplicative" analizzano la questione della possibilità di qualificare il magazzino come stabile organizzazione 2.5.1. La Commissione Europea sostiene la tesi dell'esistenza di una stabile organizzazione in presenza dei suddetti requisiti:

- *diretta disponibilità dell'immobile (a titolo di proprietà o locazione);*
- *gestione diretta del soggetto non residente.*

Pertanto, la mera disponibilità degli spazi, senza che essi siano gestiti mediante mezzi propri (umani e tecnici) dispiegati direttamente sul territorio nazionale dal fornitore, non dà luogo ad una stabile organizzazione.

L'art. 17 bis della Direttiva, contrariamente a quanto previsto dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 5 maggio 2005, non pone quale condizione necessaria per l'applicazione della semplificazione che i beni vengano inviati all'estero presso un **deposito del soggetto acquirente o a seconda dei casi di un soggetto terzo con accesso esclusivo da parte dell'acquirente.**

Sull'argomento nelle "Note esplicative" della Commissione Europea viene infatti specificato al punto 2.5.29, come l'assenza nella norma citata, del riferimento ad un deposito, quale condizione necessaria per l'applicazione della semplificazione del regime di call of stock, possa far ritenere possibile l'utilizzo di altre soluzioni (autocarro, ecc.). Nelle conclusioni, la Commissione ha specificato che, in questi casi, le parti interessate dovrebbero solo **dimostrare che il fornitore resta proprietario dei beni e che esiste un accordo tra tale fornitore e l'acquirente destinatario in base al quale quest'ultimo è autorizzato a prelevare i beni in una fase successiva.**

A tutt'oggi, la Direttiva non è stata recepita dall'Italia; tuttavia, secondo Assonime, questo **"non esplica effetti, in quanto il regime ai fini Iva delle operazioni che realizzano la fattispecie del call-off stock, previsto da tale Direttiva, in ambito nazionale risulta già sostanzialmente seguito in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al contratto di consignment stock"**

3.3 Orientamenti concordati dal comitato Iva

2.5.1 Call-off stock: come gestire le piccole perdite (sezione 3.1.1.)

Il comitato IVA concorda quasi all'unanimità sul fatto che le piccole perdite di beni in regime di call-off stock (articolo 17 bis della direttiva IVA) derivanti dalla natura fisica dei beni, da circostanze imprevedibili o da un'autorizzazione o da istruzioni delle autorità competenti non danno luogo a un trasferimento di tali beni ai sensi dell'articolo 17 della direttiva IVA.

Inoltre, il comitato IVA, a grande maggioranza, conviene che, ai fini di tale regime di call-off stock, per "piccole perdite" si intendono perdite inferiori al 5 % in termini di valore o di quantità dello stock totale nello stato in cui si trova alla data, successiva all'arrivo nel luogo di deposito, in cui i beni sono effettivamente rimossi o distrutti o, se non è possibile determinare tale data, il giorno in cui ne è stata accertata la distruzione o la scomparsa.

2.5.8. La semplificazione può essere applicata nel caso in cui l'acquirente destinatario sia registrato ai fini dell'IVA (ma non stabilito) nello Stato membro verso cui i beni sono spediti?

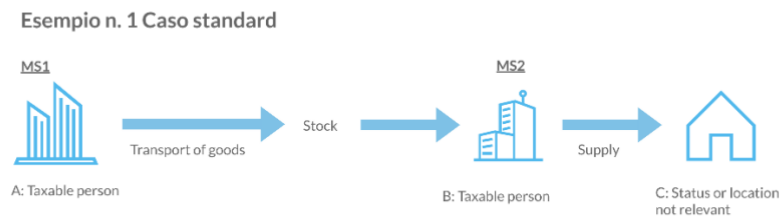
È inoltre previsto che la persona a cui i beni devono essere ceduti debba essere identificata ai fini dell'IVA nello Stato membro del deposito [articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera c), della DI]. Pertanto, non è necessario che l'acquirente destinatario sia stabilito nello Stato membro del deposito; è sufficiente l'identificazione ai fini dell'IVA.

2.5.9. La semplificazione può essere applicata nel caso in cui il trasporto sia effettuato dall'acquirente destinatario per conto del fornitore?

L'articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera a), della DI precisa che i beni devono essere spediti o trasportati dal fornitore o "da un terzo che agisce per suo conto". Non è ulteriormente precisato chi debba essere questo "terzo". Il testo giuridico non esclude che il terzo in questione possa essere l'acquirente destinatario, ma è importante sottolineare che in questo caso l'acquirente destinatario dovrebbe trasportare i beni "per conto" del fornitore, il che implica che il fornitore è ancora il proprietario dei beni durante il trasporto e nel momento in cui i beni sono immagazzinati nel deposito. Se così non fosse, non si tratterebbe di una situazione di call-off stock, ma direttamente di una cessione intracomunitaria seguita da un acquisto intracomunitario. Chiaramente, spetterà al fornitore dimostrare all'amministrazione fiscale che le condizioni per la semplificazione del regime di call-off stock sono soddisfatte.

3.4 Esempi di applicazione del nuovo regime.

3.4.1 Esempio n. 1: Caso standard



Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 spedisce o trasporta beni nel mese di febbraio in base ad un accordo di call-off stock presso il magazzino di un acquirente B identificato nello Stato membro 2.
- Nel mese di novembre dello stesso anno B preleva i beni in oggetto per destinarli alla produzione interna o per cederli ad un cliente terzo C.

Trattamento Iva

- Nel mese di febbraio A deve indicare il trasporto dei beni spediti nello Stato membro 2 nell'apposito registro istituito ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011;
- Nel mese di febbraio A deve indicare nell'elenco intrastat il numero identificativo di B.
- nel mese di febbraio l'acquirente destinatario B deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nell'apposito registro che è tenuto a conservare ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011. Viene precisato nelle "Note esplicative" che, qualora l'acquirente non sia il custode del magazzino, l'indicazione del ricevimento del bene non deve essere effettuata nel registro tenuto dal cessionario,

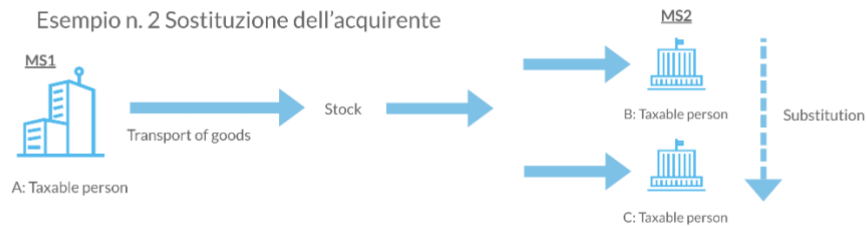
ma la registrazione deve essere effettuata dal gestore del magazzino nel registro da lui tenuto.

- nel mese di Novembre A effettua una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro 1 e B realizza un acquisto intracomunitario nello Stato membro 2.
- A dovrà emettere la relativa fattura di vendita non imponibile ed indicare l'operazione negli elenchi intrastat.
- B dovrà registrare l'acquisto intra-Ue e assolvere l'imposta mediante inversione contabile.
- A e B dovranno effettuare le necessarie scritture nei rispettivi registri tenuti ai sensi dell'art. 243 Direttiva 2006/112/CE.

Osservazioni

La cessione da B a C dei beni prelevati dal deposito segue le proprie norme (cessione "interna" nello Stato membro 2, cessione intracomunitaria, esportazione) e non rientra nell'ambito di applicazione della misura di semplificazione del regime di call-off stock.

3.4.2 Esempio n. 2: Sostituzione dell'acquirente



Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 spedisce o trasporta beni nel mese di febbraio in base ad un accordo di call-off stock presso il magazzino di un acquirente B identificato nello Stato membro 2;
- nel mese di giugno viene cessato il rapporto il contratto di call of stock tra A e B. I beni non ancora venduti restano nello Stato membro 2;
- A concorda un nuovo contratto di call of stock con l'impresa C, anch'essa identificata nello Stato 2.

Trattamento IVA

- Nel mese di febbraio A deve indicare il trasporto dei beni spediti nello Stato membro 2 nell'apposito registro istituito ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011.
- Nel mese di febbraio A deve indicare nell'elenco intrastat il numero identificativo di B.
- Nel mese di febbraio l'acquirente destinatario B deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nell'apposito registro che è tenuto a conservare ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis,

paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011. Viene precisato nelle "Note esplicative" che, qualora l'acquirente non sia il custode del magazzino, l'indicazione del ricevimento del bene non deve essere effettuata nel registro tenuto dal cessionario, ma la registrazione deve essere effettuata dal gestore del magazzino nel registro da lui tenuto.

- A giugno quando cessa il contratto di call of stock tra A e B non si verifica una cessione né una cessione intracomunitaria né un acquisto intracomunitario nel rapporto tra A e B per i beni che B non aveva ancora provveduto ad acquistare antecedentemente alla modifica del contratto.
- Per quanto riguarda la sostituzione di B con C, nessuna "cessione intracomunitaria di beni ai sensi dell'articolo 17 della DI" da parte di A si considera effettuata nello Stato membro 1, né alcun "acquisto intracomunitario di beni ai sensi dell'articolo 21 della DI" da parte di A si considera effettuato nello Stato membro 2, purché siano soddisfatte due condizioni (articolo 17 bis, paragrafo 6, della DI):
 1. C sulla base di un accordo in essere con A, ha il diritto di acquisire la proprietà dei beni. C deve essere un soggetto passivo identificato nello Stato membro 2 e A deve riportare il numero di identificazione IVA di C nell'elenco riepilogativo intrastat del periodo in cui ha luogo la sostituzione;
 2. A e B dovranno effettuare le necessarie scritture nei rispettivi registri tenuti ai sensi dell'art. 243 Direttiva 2006/112/CE.

Osservazioni

La sostituzione di B con C deve avvenire prima che la merce sia prelevata da C.

A deve avere già individuato l'acquirente destinatario C che sostituisce B e già concluso il contratto con il medesimo, nel momento in cui il regime di call of stock con B cessa di esistere.

Il periodo di 12 mesi di cui all'art. 17 bis non riprende al momento della sostituzione.

3.4.3 Esempio n.3: Superamento del periodo di 12 mesi



Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 spedisce o trasporta beni il 10 di febbraio in base ad un accordo di call-off stock presso il magazzino di un acquirente B identificato nello Stato membro 2;
- un anno dopo (anno N+1) i beni o parte di essi non sono ancora stati ceduti a B ma si trovano ancora sul territorio dello Stato membro 2.

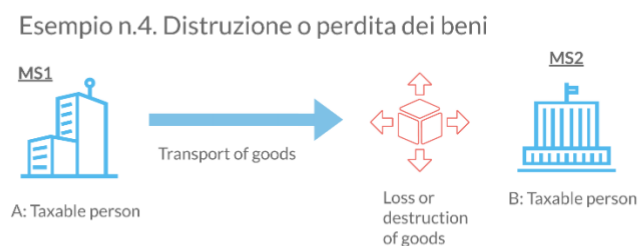
Trattamento IVA

- Nel mese di febbraio A deve indicare il trasporto dei beni spediti nello Stato membro 2 nell'apposito registro istituito ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011;
- Nel mese di febbraio A deve indicare nell'elenco intrastat il numero identificativo di B.
- Nel mese di febbraio l'acquirente destinatario B deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nell'apposito registro che è tenuto a conservare ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis,

paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011. Viene precisato nelle “Note esplicative” che, qualora l’acquirente non sia il custode del magazzino, l’indicazione del ricevimento del bene non deve essere effettuata nel registro tenuto dal cessionario, ma la registrazione deve essere effettuata dal gestore del magazzino nel registro da lui tenuto

- Per quanto riguarda i beni di cui B ha acquisito la proprietà prima della fine del periodo di 12 mesi, si applicano le norme già specificate negli esempi precedenti.
- Entro la fine dell’11 febbraio dell'anno N+1 B non ha acquisito la proprietà dei beni o di parte di essi. Per questi beni rimanenti non vi è né una cessione intracomunitaria né un acquisto intracomunitario nel rapporto tra A e B.
- A partire dal 12 febbraio dell'anno N+1, il giorno successivo alla scadenza del periodo di 12 mesi, le condizioni per il regime di call-off stock non sono più soddisfatte e si considera che abbia luogo un trasferimento in conformità dell'articolo 17 della DI da parte di A dei beni rimanenti, dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2 (articolo 17 bis, paragrafo 4, della DI).
- A realizzerà un trasferimento a destinazione della propria impresa (operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria), **con obbligo di apertura di una posizione Iva nel paese dove i beni sono stati inviati.**
- A dovrà dichiarare la cessione intracomunitaria nella propria dichiarazione IVA nello Stato membro 1 e includere l'operazione nel proprio elenco riepilogativo indicando se stesso, con il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2, nonché la base imponibile di tale cessione.
- A dovrà contabilizzare l'IVA dovuta sul proprio acquisto intracomunitario tramite la propria dichiarazione IVA nello Stato membro 2.
- Sia i registri di A che quelli dell'acquirente destinatario dovranno esporre in modo chiaro la situazione dei beni rispetto ai quali è stato superato il periodo di 12 mesi.

3.4.4 Esempio n.4: Distruzione o perdita dei beni



Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 spedisce o trasporta beni nel mese di febbraio in base ad un accordo di call-off stock presso il magazzino di un acquirente B identificato nello Stato membro 2;
- Nel mese di ottobre dello stesso anno, prima che B prenda possesso di tutti i beni ricevuti, la parte rimanente dei beni viene distrutta in un incendio.

Trattamento IVA

- Nel mese di febbraio A deve indicare il trasporto dei beni spediti nello Stato membro 2 nell'apposito registro istituito ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011;
- Nel mese di febbraio A deve indicare nell'elenco intrastat il numero identificativo di B.
- Nel mese di febbraio l'acquirente destinatario B deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nell'apposito registro che è tenuto a conservare ai sensi dell'art. 243, paragrafo 3, primo comma, della Direttiva 2006/112/CE e articolo 54 bis, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione 282/2011. Viene precisato nelle

“Note esplicative” che, qualora l’acquirente non sia il custode del magazzino, l’indicazione del ricevimento del bene non deve essere effettuata nel registro tenuto dal cessionario, ma la registrazione deve essere effettuata dal gestore del magazzino nel registro da lui tenuto.

- Per quanto concerne i beni di cui B ha effettivamente acquisito la proprietà, si applicano le regole viste negli esempi precedenti.
- Nel mese di ottobre, quando i beni rimanenti vengono distrutti, le condizioni per il regime di call-off stock, per quanto riguarda tali beni, cessano di essere soddisfatte.
- A in seguito alla distruzione dei beni si identificherà nello Stato membro 2.
- A effettuerà una cessione a se stessa assimilata ad una cessione intracomunitaria. Il valore dell’operazione corrisponderà al prezzo di acquisto dei beni distrutti o in mancanza al costo.
- A dichiarerà la cessione intracomunitaria nella propria dichiarazione Iva nello Stato membro 1 e compilerà l’apposito elenco intrastat.
- A dovrà registrare l’acquisto Intra Ue nel Paese 2 mediante il numero di identificazione acquisito in quel Paese.
- A dovrà effettuare le necessarie annotazioni nel registro tenuto ai sensi dell’art. 243 Direttiva 2006/112/CE.

CAPITOLO QUARTO

SEMPLIFICAZIONE DELLE NORME RELATIVE ALLE VENDITE A CATENA

Premessa

Le operazioni a catena si riferiscono a cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto intracomunitario.

Numerose sentenze della Corte di Giustizia nel corso degli anni hanno ribadito il principio che **è il trasporto a dettare le regole per determinare quale delle due operazioni debba essere assoggettata ad Iva e quale esentata** ed, in particolare, gli adempimenti del soggetto promotore che, in alcuni casi, potrebbe essere costretto ad identificarsi nel paese di partenza dei beni.

Alla luce di queste sentenze ed, in particolare per uniformare la normativa Iva a livello Unionale, la Direttiva (UE) 2018/1910 ha introdotto **l'art. 36 bis**.

NOTA BENE!

La Corte di Giustizia è intervenuta più volte sulla questione delle vendite a catena. In particolare la Corte ha affermato nella causa C-245/04 (EMAG) che: "Quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata ai sensi dell'...."

Il citato articolo 36 si limita a recepire la posizione della Corte di Giustizia, sull'esistenza di una sola cessione intracomunitaria, attribuendo agli altri passaggi la natura di cessione interna.

NOTA BENE!

Come specificato anche dalle "Note esplicative" le novità non precludono la possibilità per il promotore di applicare la semplificazione prevista per le operazioni triangolari, sempreché ovviamente sussistano i requisiti. Si tratta pertanto di un articolo che disciplina solo alcune fattispecie specifiche. Le norme sulle triangolazioni comunitarie non sono direttamente interessate. 3.6.17

4.1 Novità introdotte dal 01 gennaio 2020

La norma prevede che *"qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro ad un altro, direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio"*.

Le condizioni da soddisfare sono pertanto le seguenti:

- i beni sono oggetto di cessioni consecutive;
- i beni devono essere trasportati direttamente dal Paese del primo cedente allo Stato membro dell'ultimo acquirente;
- il trasporto viene curato dall'operatore intermedio (secondo soggetto cedente).

Per operatore intermedio si intende:

- Cedente (diverso dal primo fornitore) che spedisce o trasporta i beni, direttamente o tramite terzi, dallo Stato di partenza a quello di arrivo.

L'articolo, introdotto in un'ottica di semplificazione, stabilisce che se tali condizioni sono soddisfatte, **la spedizione o il trasporto deve essere imputato alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio e solo tale cessione potrà essere qualificata come cessione intracomunitaria (non imponibile). La cessione successiva sarà una cessione interna.**

NOTA BENE!

Triangolazione

Come già sopra specificato, tuttavia la norma non incide sulle possibilità di applicare la semplificazione prevista per le operazioni triangolari (ovviamente se esistono tutti i presupposti), in base alla quale il promotore della triangolazione può designare come debitore di imposta il destinatario finale dei beni senza la necessità di identificarsi o nominare un rappresentante fiscale nel Paese di destinazione dei beni.

La norma prevede inoltre **una deroga alla regola generale** in base alla quale, nel caso in cui **l'operatore intermedio si identifichi nel Paese membro del primo fornitore e comunichi al fornitore il numero di identificazione attribuitogli dal suddetto Stato**, la situazione sarà la seguente:

- l'operazione tra il primo fornitore e il soggetto intermedio sarà un'operazione soggetta ad Iva nel Paese del fornitore;
- l'operazione tra il soggetto intermedio e il cliente destinatario finale dei beni sarà una cessione intracomunitaria.

4.2 Osservazioni

Rimane inalterata la normativa nelle operazioni a catena che vedono coinvolti tre soggetti, quando il trasporto è curato da:

- **primo cedente (fornitore)**, nel qual caso il trasporto intra unionale e quindi l'esenzione è riconosciuta in capo alla prima cessione;
- **ultimo cessionario**, nel qual caso il trasporto intra unionale e l'esenzione è riconosciuta in capo alla seconda cessione, mentre la prima cessione sarà trattata come una cessione locale.

L'individuazione dell'operatore intermedio è della massima importanza per l'applicazione della disposizione. A seconda dell'opzione scelta da questo operatore intermedio, si attribuirà la spedizione o il trasporto dei beni alla cessione effettuata nei suoi confronti o a quella da lui effettuata.

Pertanto indispensabile individuare:

- operazione a catena;
- operatore intermedio.

Il primo cedente e l'ultimo acquirente come indicato nelle "Note esplicative" 3.6.4 non possono assumere il ruolo di "operatore intermedio".

La norma non si applica se sono coinvolte importazioni, esportazioni o nella fattispecie in cui vengano effettuate forniture, esclusivamente nel territorio di uno Stato membro.

NOTA BENE!

Triangolazioni interne

In attesa di chiarimenti da parte dell' Agenzia delle Entrate, ci si pone qualche domanda sulla sopravvivenza delle c.d. triangolari interne art.58 D.L.331/1993.

Il dubbio riguarda il caso in cui, in una cessione es. Ita 1-Ita 2 – Es, il trasporto venga effettuato da Ita 2 (operatore intermedio).

*Premesso che l'Amministrazione Finanziaria, contrariamente all'orientamento consolidato della Corte di Cassazione riconosce come non imponibile l'operazione tra Ita 1 e Ita 2 **solo nella circostanza in cui i beni vengano trasportati "a cura e a nome del cedente" Ita 1** (vedi pag. 27 capitolo primo), in questa ipotesi secondo la nuova norma, la cessione intracomunitaria sarebbe Ita1- Ita 2.*

*Tuttavia essendo Ita 2 dotato normalmente di P.Iva nello Stato del primo cedente, comunicando la propria P.Iva italiana ad Ita 1, qualificerebbe l'operazione Ita 1- Ita 2 come **interna ma non imponibile** ai sensi della norma agevolativa (art. 58 D.L.331/1993) e l'operazione intracomunitaria sarebbe quella tra Ita 2 e Es. Conseguentemente, l'art. 36 -bis della Direttiva Iva, non apporterebbe modifiche alle triangolazioni interne art. 58 D.L. 331/1993. E'auspicabile comunque una conferma in merito.*

4.3 Orientamenti concordati dal comitato Iva

3.6.2. Qual è l'ambito di applicazione della disposizione?

Vi sono alcune operazioni che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 36 bis della DI. Come precisato alla sezione 3.3., i beni devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato membro. Pertanto, le operazioni a catena che implicano importazioni ed esportazioni, o che riguardano solo cessioni all'interno del territorio di uno Stato membro, non sono contemplate dalla disposizione. Inoltre, l'articolo 36 bis, paragrafo 4, della DI esclude l'applicazione della disposizione relativa alle operazioni a catena alle situazioni contemplate dall'articolo 14 bis della DI. Pertanto, la disposizione non si applica ai casi in cui un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (marketplace), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi:

a) le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 EUR; oppure

b) le cessioni intracomunitarie di beni effettuate da un soggetto passivo non stabilito nella Comunità a una persona che non è un soggetto passivo.

In tali casi si considera che lo stesso soggetto passivo che facilita la cessione abbia ricevuto e ceduto detti beni. Tuttavia, le disposizioni relative alle operazioni a catena di cui all'articolo 36 bis della DI non possono essere applicate a tali cessioni.

3.6.3. Chi può assumere il ruolo di operatore intermedio?

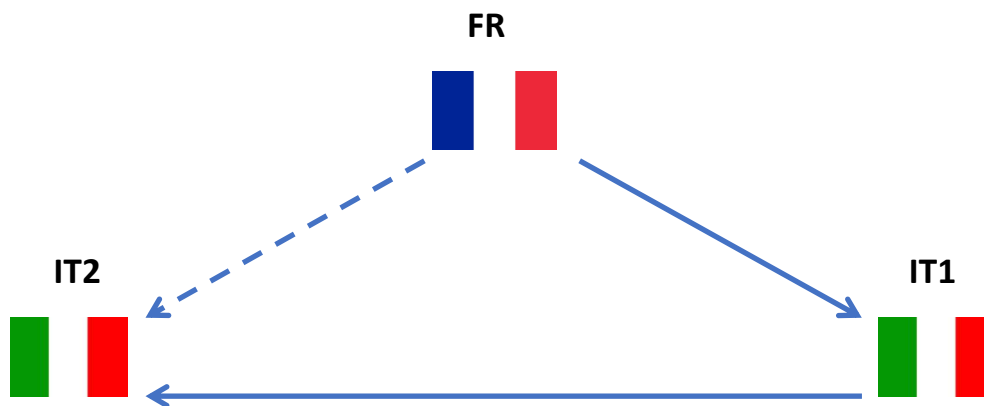
L'operatore intermedio è della massima importanza per l'applicazione della disposizione. A seconda dell'opzione scelta da questo operatore intermedio, si attribuirà la spedizione o il trasporto dei beni alla cessione effettuata nei suoi confronti o a quella da lui effettuata. Pertanto, una volta identificata un'operazione a catena, il passo successivo è quello di determinare chi è l'operatore intermedio. Come precisato alla sezione 3.3., l'articolo 36 bis, paragrafo 3, della DI definisce l'"operatore intermedio" come un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.

3.6.4. Chi non può assumere il ruolo dell'operatore intermedio?

Come spiegato alla sezione 3.5.2. nell'analisi dell'esempio 2, né il primo cedente né l'ultimo acquirente della catena possono essere l'operatore intermedio. Il primo cedente è espressamente escluso dalla formulazione della disposizione e l'ultimo acquirente non è un cedente all'interno della catena. Pertanto, nessuno di loro può assumere il ruolo di operatore intermedio. Va notato che se sono tali soggetti a organizzare il trasporto dei beni, non ci sono dubbi su come attribuire il trasporto intracomunitario. Se è stato il primo cedente a organizzarlo, il trasporto sarà imputato alla cessione da lui effettuata. Se è l'ultimo acquirente ad aver organizzato il trasporto, il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata nei suoi confronti.

4.4 Esempi di applicazione del nuovo regime.

4.4.1 Esempio 1: Operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, acquista un bene da un fornitore francese FR, e fa consegnare i beni direttamente al suo cliente finale italiano IT2. IL TRASPORTO VIENE EFFETTUATO DALL'OPERATORE INTERMEDIO IT1

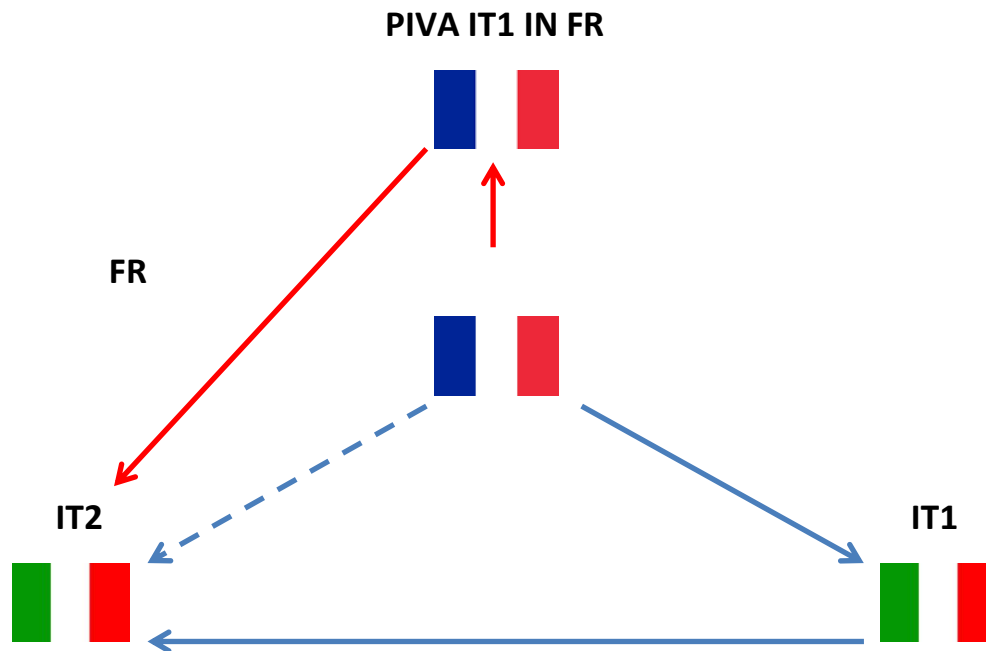


- IT1 effettua un acquisto intracomunitario, pertanto riceve la fattura senza imposta dal fornitore francese FR e la integra ai sensi dell'art. 46 DL 331/93;
- IT1 compila il modello Intrastat acquisti ai fini statistici nel periodo di riferimento in cui ha registrato la fattura del fornitore francese, se tenuto alla presentazione mensile del modello;
- IT1 emette fattura con addebito di Iva, per la cessione interna nei confronti di IT2;
- IT2 riceve la fattura con Iva per l'acquisto interno da IT1

(Vedi anche sentenza Emag del 06.04.2006 Corte di Giustizia Causa C-245/04, sentenza Corte Ue 16.12.2010 causa C-430/09)

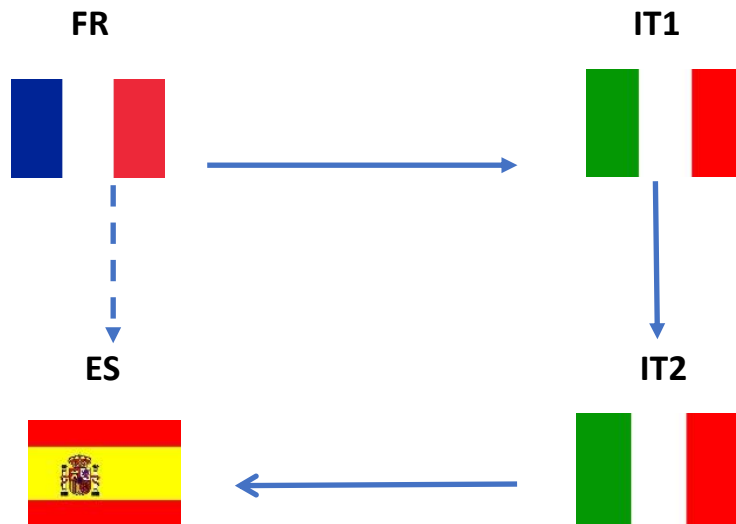
4.4.2 Esempio 2: Operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, acquista un bene da un fornitore francese FR, e fa consegnare i beni direttamente al suo cliente finale italiano IT2. IL TRASPORTO VIENE EFFETTUATO DALL'OPERATORE INTERMEDIO IT1.

DEROGA ALLA REGOLA GENERALE: L'OPERATORE INTERMEDIO IT1 COMUNICA AL FORNITORE IL NUMERO DI IDENTIFICAZIONE ATTRIBUITOGLI DALLO STATO DEL FORNITORE FRANCESE FR



- La vendita tra FR e la Piva di IT1 in Francia, è una vendita interna soggetta ad IVA francese;
- IT1, utilizzando la propria Piva A francese, effettua una cessione intracomunitaria nei confronti del cliente IT2.

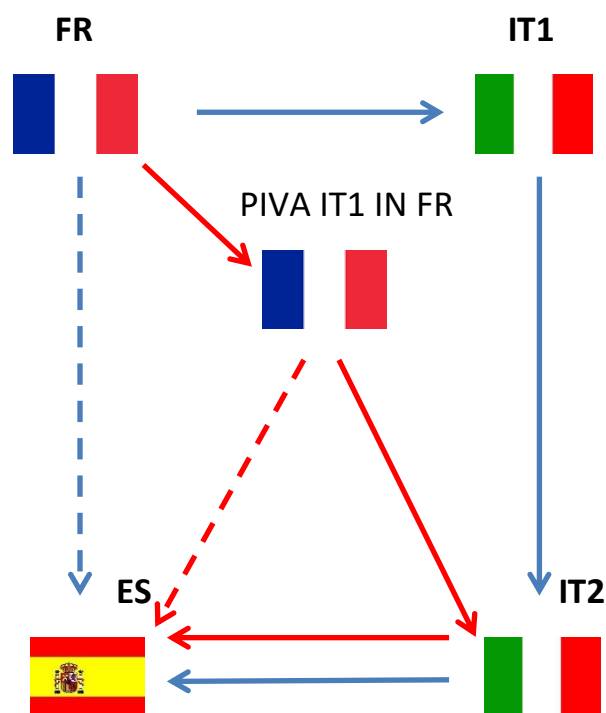
4.4.3 Esempio 3: Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un soggetto d'imposta identificato in Francia FR e lo cede ad altro soggetto nazionale IT2 il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna. TRASPORTO EFFETTUATO DA OPERATORE INTERMEDIO IT1.



- Il fornitore francese FR effettua una cessione intracomunitaria nei confronti di IT1 che deve identificarsi in Spagna;
- IT2 dovrà identificarsi in Spagna;
- la cessione tra la Piva di IT1 in Spagna e la Piva di IT2 in Spagna è una cessione interna in Spagna;
- la cessione tra Piva di IT2 in Spagna ed ES è una cessione interna in Spagna

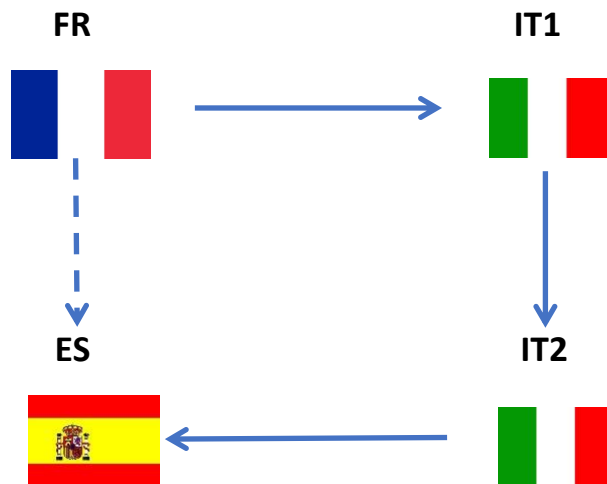
4.4.4 Esempio 4: Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un soggetto d'imposta identificato in Francia FR e lo cede ad altro soggetto nazionale IT2 il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna. TRASPORTO EFFETTUATO DA OPERATORE INTERMEDIO IT1.

DEROGA ALLA REGOLA GENERALE: L'OPERATORE INTERMEDIO IT1 COMUNICA AL FORNITORE IL NUMERO DI IDENTIFICAZIONE ATTRIBUITOGLI IN FRANCIA



- L'operatore francese effettua una cessione interna con la PIVA di IT1 in Francia;
- diventa una triangolazione comunitaria tra PIVA di IT1 in Francia – IT2 e Spagna ES.

4.4.5 Esempio 5: Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un soggetto d'imposta identificato in Francia FR e lo cede ad altro soggetto nazionale IT2 il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna. TRASPORTO EFFETTUATO DA OPERATORE INTERMEDIO IT2.



- L'operatore IT1 si identifica in Francia;
- l'operatore francese FR effettua una cessione interna nei confronti della Piva francese di IT1;
- si configura una triangolazione comunitaria tra la Piva di IT1 in Francia – l'operatore IT2 – e l'operatore spagnolo ES

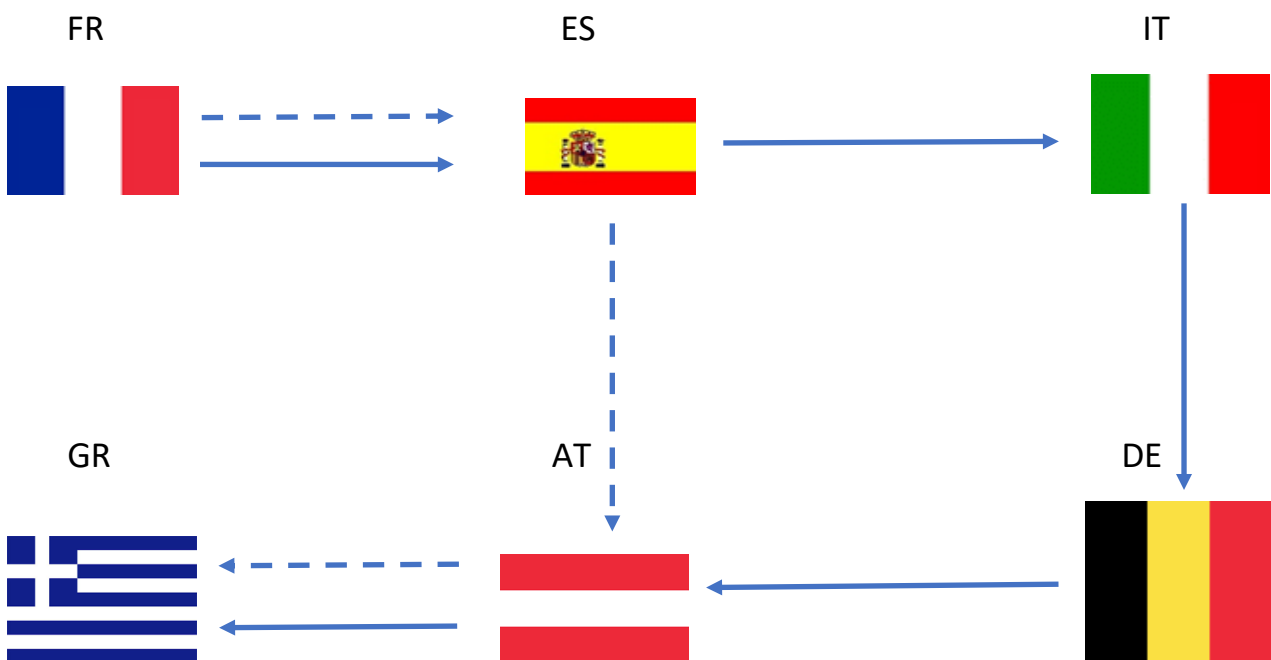
4.4.6 Esempio 6: Operazione con tre movimentazioni di beni:

- 4) dall'operatore francese a quello spagnolo;
- 5) dall'operatore spagnolo a quello austriaco;
- 6) dall'operatore austriaco al greco.

Prima della movimentazione fisica dei beni dalla Spagna all'Austria si realizzano altre cessioni senza trasferimento ulteriore della merce tra:

- 4) l'operatore spagnolo e l'operatore italiano;
- 5) l'operatore italiano e l'operatore tedesco;
- 6) l'operatore tedesco e l'operatore austriaco.

Queste ultime cessioni possono definirsi "vendite a catena" con trasporto unico dall'operatore spagnolo all'operatore austriaco



1) Movimentazione dei beni Francia – Spagna: Trasporto organizzato dal primo fornitore FR

L'operazione tra Francia e Spagna è una semplice cessione Intra Ue esclusa dalla catena. Infatti l'art. 36 bis della citata Direttiva esclude il primo fornitore dal concetto di operatore intermedio. Pertanto se l'operatore francese FR è quello che organizza la spedizione ed il trasporto, tale operazione sarà una cessione intracomunitaria di beni.

2) Movimentazione dei beni Austria – Grecia: Trasporto organizzato dall'ultimo cliente della catena GR

L'operazione tra Austria e Grecia è una cessione Intra Ue esclusa dalla catena. L'ultimo cliente della catena non può essere l'operatore intermedio. Ciò è dovuto al fatto che egli non può mai soddisfare la condizione di "fornitore della catena". Pertanto, l'ultimo cliente della catena anche se organizza il trasporto, è escluso dal campo di applicazione dell'art. 36 bis della citata Direttiva.

IPOTESI a) Trasporto organizzato da IT:

- l'operazione tra ES e IT è una cessione esente in Spagna ed un acquisto intracomunitario da parte di IT in Austria. Pertanto IT dovrà identificarsi in Austria;
- le forniture tra IT e DE e da DE ad AT saranno operazioni rilevanti in Austria.

IPOTESI b) Deroga alla regola generale: L'operatore IT comunica al fornitore spagnolo il numero di identificazione Iva che gli è stato attribuito in Spagna

- la vendita tra ES e la PIVA di IT in Spagna, è una vendita interna soggetta ad iva spagnola;
- l'operazione tra PIVA di IT in Spagna e l'operatore DE e la vendita tra l'operatore tedesco e l'operatore austriaco potrebbe essere riqualificata come triangolazione se soddisfatti i requisiti della triangolazione;
- la vendita tra la PIVA di IT in Spagna e l'operatore tedesco DE, è una cessione comunitaria. Il soggetto tedesco deve nominare come debitore di imposta il soggetto austriaco.

- la vendita tra l'operatore DE e l'operatore austriaco AT sarà una operazione locale soggetta a *reverse charge*.
- si deve comunque verificare la normativa in Austria.



QUICK FIXES: GUIDA PRATICA SULLE NOVITÀ IVA 2020 IN AMBITO UE.

La riforma del sistema Iva e la creazione di uno spazio economico europeo sono attese da più di 25 anni e la prima fase "dovrebbe" entrare in vigore con decorrenza 1° Luglio 2022.

In attesa dell'avvento del sistema definitivo, **gli Stati membri si sono accordati per modificare a titolo transitorio nel biennio 2020-2021, le attuali regole Iva.**

Il Consiglio europeo il 4 Dicembre 2018 ha adottato alcune misure applicabili dal 1° Gennaio 2020, le c.d. Vat quick fixes.

Tali misure approvate di recente, sono contenute nella Direttiva 2018/1910 e nei Regolamenti UE 2018/1909 e 2018/1912.

Le aree di intervento possono essere così sintetizzate:

- numero di identificazione Iva del cessionario quale requisito sostanziale per applicare l'esenzione Iva nelle cessioni intracomunitarie dei beni;
- la prova del trasporto della cessione comunitaria;
- semplificazioni per l'utilizzo del call of stock;
- semplificazione delle norme relative alle vendite a catena.

Le novità più interessanti e di maggiore impatto sugli operatori riguarderanno sicuramente tra le altre, il numero di partita Iva e conseguentemente l'iscrizione al Vies che assurgerà a requisito sostanziale per applicare l'Iva nelle cessioni intracomunitarie dei beni.

L'altro argomento di sicuro interesse riguarderà le nuove regole sulla prova del trasferimento dei beni nelle cessioni intra-Ue. Finalmente verrà fatta un po' di chiarezza sui comportamenti e sulla documentazione che dovranno tenere gli operatori per poter dimostrare l'uscita dei beni dal territorio nazionale nelle cessioni comunitarie.

Vengono infatti previste delle presunzioni di avvenuto trasferimento a destino dei beni nelle cessioni comunitarie.

Novità importanti sono previste anche per le vendite a catena e per la disciplina relativa al contratto di call of stock, da noi meglio conosciuto come consignment stock.

Tutti gli argomenti verranno approfonditi con i riferimenti alle Note esplicative del 21 dicembre 2019 emanate dalla Commissione Europea in commento alle novità della Direttiva 2018/1910/UE e del Regolamento 2018/1912/UE.

Si tratta di cambiamenti importanti in arrivo, pertanto la guida si prefigge l'obiettivo di aiutare gli operatori ad orientarsi nell'interpretazione di una normativa particolarmente complessa.

Sotto il profilo domestico è opportuno sottolineare come il ritardo nel recepimento della norma europea e l'assenza di chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria al riguardo, contribuiscano ad incrementare le incertezze degli operatori.

In attesa che si perfezioni l'iter per il recepimento della direttiva sono state d'aiusilio le "Note esplicative" della Commissione europea, che tuttavia come specificato dalla stessa Commissione non sono esaustive né giuridicamente vincolanti: si tratta di orientamenti che possono essere utili per chiarire l'applicazione delle nuove norme comunitarie.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.



CAMERA DI COMMERCIO
BERGAMO



Camera di Commercio
Cremona



Camera di Commercio
Pavia



CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA
BRESCIA



Camera di Commercio
Mantova



Camera di Commercio
Sondrio

Camera di Commercio
Como-Lecco



CAMERA DI
COMMERCIO
MILANO
MONZABRIANZA
LODI



CAMERA DI COMMERCIO
VARESE
Futuro Impresa Territorio