



30 | 12
2019

Tax & Legal Alert #7

Circolare informativa

INDICE

1. PREMESSA	2
2. RILEVANZA DEL NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA NELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE	2
3. NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI A CATENA.....	3
4. REGIME DI CALL-OFF STOCK	4
5. LA PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE..	5
6. CONCLUSIONI	8

1. PREMESSA

La Direttiva 2018/1910/UE ha modificato la Direttiva 2006/112/CE in tema di IVA prevedendo una nuova disciplina per quanto concerne:

1. la rilevanza del numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie;
2. le operazioni di cessioni a catena;
3. il regime di call-off stock;
4. la prova delle cessioni intracomunitarie.

In aggiunta alle disposizioni primarie inserite nella Direttiva 2006/112/CE sono poi stati emanati il Regolamento UE 4/12/2018 n. 1912, contenente disposizioni volte alla modifica del Regolamento UE 15/3/2011 n. 282 in tema di tenuta del registro delle movimentazioni di beni in regime di call-off stock, ed il Regolamento UE 4/12/2018 n. 1909, che modifica il Regolamento UE 7/10/2010 n. 904 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime del call-off stock.

La nuova disciplina, prevista dalla Direttiva 2018/1910/UE e dai citati Regolamenti, diviene efficace a decorrere dall'1/1/2020.

Si evidenzia tuttavia che anche se alcune norme potrebbero essere ritenute suscettibili di immediata applicazione risulta evidente che per la concreta applicazione, tenuto conto dei problemi interpretativi ed operativi che sono stati rilevati, risulterebbe opportuno che nelle more dell'adozione del provvedimento attuativo, l'Agenzia delle Entrate intervenga per fornire istruzioni di carattere operativo e precisazioni sulla decorrenza delle disposizioni.

2. RILEVANZA DEL NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA NELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

L'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE, così come risultante dalle modifiche applicabili dall'1/1/2020, prevede che una cessione intracomunitaria potrà

beneficiare del regime di non imponibilità a condizione che il cessionario “*sia identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio*” e che egli abbia “*comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA*”.

La Direttiva 2018/1910/UE aggiunge tra i requisiti sostanziali della cessione anche l'avvenuta iscrizione del cessionario nel VIES.

L'Agenzia delle Entrate in passato e in più occasioni si era pronunciata sugli effetti scaturenti dalla mancata iscrizione al VIES di una o di entrambe le parti dell'operazione comunitaria, affermando, in massima sintesi, che la mancata iscrizione nel VIES determina la non applicazione della disciplina degli scambi intracomunitari.

Conseguentemente, se l'acquirente non indica al fornitore un numero di identificazione IVA inserito nel VIES, non si considereranno integrate le condizioni per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui al citato art. 138 della Direttiva 2006/112/CE ed il cedente risulterà tenuto ad applicare l'IVA.

Si evidenzia che la Direttiva citata ha introdotto una ulteriore condizione per la realizzazione della cessione intracomunitaria. Più precisamente viene previsto che non si applica il regime della non imponibilità della cessione intracomunitaria qualora il cedente non abbia presentato l'elenco intrastat o in tale elenco abbia esposto informazioni non corrette riguardanti la cessione, a meno che non si possa giustificare la violazione secondo modalità ritenute soddisfacenti dall'Amministrazione finanziaria.

Pertanto il beneficio della non imponibilità risulterà escluso (con conseguente applicazione dell'IVA all'operazione) anche nel caso in cui il cedente non abbia rispettato l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT o li abbia presentati non riportando correttamente le informazioni relative alla cessione (tra le quali rientrerebbe anche il numero identificativo IVA del cessionario), a meno che lo stesso non sia in grado di giustificare debitamente la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

La portata della novità implica un aggiornamento costante delle anagrafiche clienti e una periodica verifica delle iscrizioni VIES.

3. NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI A CATENA

Nell'ambito degli scambi comunitari vengono spesso poste in essere cessioni consecutive di beni, oggetto di un unico trasporto intracomunitario dal primo fornitore all'acquirente finale, dove intervengono tre o più operatori economici: più in particolare primo cedente, uno o più operatori intermedi e l'acquirente finale. Tali operazioni sono qualificate come “cessioni a catena”.

Pertanto sono considerate cessioni a catena quelle cessioni che soddisfano simultaneamente le seguenti condizioni:

- coinvolgono almeno tre soggetti;
- hanno ad oggetto beni spediti direttamente da uno Stato membro ad un altro;
- hanno ad oggetto beni spediti direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena.

In proposito, l'art. 36-bis par. 1 della Direttiva 2006/112/CE, risultante dalle modifiche applicabili dall'1/1/2020, stabilisce che, in tali ipotesi, la spedizione o il trasporto saranno imputati unicamente alla cessione nei confronti dell'operatore intermedio (ossia un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto).

L'operatore intermedio dovrà munirsi necessariamente di due prove:

- l'organizzazione del trasporto, ovvero che il trasporto sia stato eseguito da sè stesso o da un soggetto terzo per suo conto;

- l'effettiva esecuzione del trasporto medesimo, ovvero che il bene sia stato trasportato dallo Stato membro di partenza allo Stato membro di arrivo.

Oltre alle due prove appena citate, affinché l'operazione intracomunitaria possa qualificarsi come cessione intercorsa tra il primo cedente e l'operatore intermedio, è necessario che quest'ultimo comunichi un numero di identificazione IVA diverso dallo Stato membro di partenza. Risulta pertanto che il numero di identificazione IVA assegnato all'operatore intermedio dallo Stato membro diverso dallo Stato da cui ha inizio la spedizione o il trasporto, costituisce un elemento necessario ai fini del riconoscimento della non imponibilità in capo alla cessione effettuata nei confronti di quest'ultimo.

In deroga alla regola generale, l'art. 36-bis par. 2 della Direttiva 2006/112/CE prevede che la spedizione o il trasporto saranno imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio nei casi in cui quest'ultimo comunichi al cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati. Tale fattispecie ricorre nella seguente esemplificazione qualora l'operatore tedesco abbia un identificativo IVA in Francia:



In generale è da evidenziare che la citata norma tratta esclusivamente il caso in cui il trasporto o la spedizione dei beni sia posto in essere dall'operatore intermedio (ovvero da terzi per suo conto). La stessa norma non incide, quindi, sulla possibilità di continuare ad

applicare la già vigente semplificazione prevista, per le operazioni triangolari comunitarie (artt. 42, 141 e 197 della Direttiva IVA) secondo le quali il promotore della triangolare può designare come debitore d'imposta il destinatario finale dei beni.

Infine per completezza se si aderisce alla tesi che in assenza di formale recepimento della Direttiva la stessa non è operante dall'1/1/2020, potrebbe verificarsi a partire da tale data un disallineamento tra le norme degli Stati membri che hanno recepito le disposizioni della direttiva e le norme nazionali. Pertanto in tali circostanze gli operatori nazionali non potranno utilizzare le semplificazioni introdotte per le operazioni a catena, e dovranno nominare un rappresentante fiscale o richiedere l'identificazione diretta al fine di assolvere i relativi obblighi IVA nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni.

La modifica del regime delle cessioni a catena presenta indubbe difficoltà interpretative che richiederanno delle valutazioni sui flussi operativi attualmente in essere.

4. REGIME DI CALL-OFF STOCK

In termini generali, i contratti di call off stock, sono quei contratti in cui è prevista la consegna da parte del cedente di beni mobili (o prodotti finiti, semilavorati, componenti o materie prime) presso un deposito di proprietà o comunque in uso del cliente. I beni restano di proprietà del venditore fino a quando il cliente non li preleverà dal deposito per le proprie esigenze produttive. Qualora invece il prelievo dal deposito sia giustificato da una successiva vendita a terzi, il contratto è denominato di consignment stock.

A norma dell'art. 17-bis della Direttiva 2006/112/CE, si è pertanto in presenza del regime di call-off stock qualora siano soddisfatte contemporaneamente le seguenti quattro condizioni:

1. i beni oggetto dell'operazione sono spediti o trasportati da un soggetto passivo IVA in uno Stato membro (o da un terzo per suo conto) verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che,

- dopo il loro arrivo, detti beni saranno ceduti ad un altro soggetto passivo il quale, in forza dell'accordo esistente tra le parti, ha il diritto di acquisirne la proprietà;
2. il soggetto passivo che spedisce i beni non ha stabilito, nello Stato membro in cui i beni sono spediti, la sede della propria attività economica, né ivi dispone di una stabile organizzazione;
 3. il soggetto acquirente è identificato ai fini IVA nello Stato membro in cui i beni sono spediti e la sua identità ed il numero di identificazione sono noti al soggetto che spedisce nel momento in cui ha inizio la spedizione/trasporto dei beni;
 4. il soggetto che spedisce/trasporta i beni registra detto trasferimento in un apposito registro e li inserisce negli elenchi riepilogativi delle cessioni intra-UE.

Il regime di call-off stock prevede che il trasferimento di beni in parola assuma natura di cessione intra-UE per il soggetto che spedisce i beni e di acquisto intra-UE di beni per il soggetto che li riceve, nel momento in cui si verifica il trasferimento del diritto di disporre del bene come proprietario o, al più tardi, trascorsi 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro cui sono spediti. Il trasferimento di beni, inoltre, si considera verificato nel momento in cui una delle quattro condizioni sopra enunciate venga meno.

Tuttavia, non si verifica alcun trasferimento, nel senso sopra indicato, qualora, prima dello scadere dei 12 mesi:

- non vi sia stato alcun trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario e i beni siano rispediti nello Stato membro da cui provenivano;
- il soggetto che ha spedito/trasportato i beni ne indica la spedizione in un apposito registro.

Si evidenzia che non tutti i Paesi membri hanno adottato questa soluzione, ed è noto agli operatori che taluni Paesi hanno preteso l'apertura nel proprio Stato della partita IVA da parte del soggetto passivo cedente residente in altro Paese membro. Tali Paesi (ad esempio la Spagna) hanno ritenuto che l'iniziale movimentazione dei beni integri un trasferimento di beni a sé stessi che

ai fini IVA è assimilata ad una cessione intracomunitaria. Per evitare queste distinzioni dall'1/1/2020 viene introdotto un regime unico per tali contratti che, nella sostanza conferma la posizione finora assunta dall'Italia.

Viene posta grande attenzione al registro delle movimentazioni di beni in regime di call-off stock, che assume un ruolo centrale nel determinare la sospensione della cessione ancorché i beni siano stati trasferiti al cessionario. L'art. 243 della Direttiva 2006/112/CE prevede – sia per il soggetto passivo che trasferisce beni nell'ambito del regime di call-off stock di cui all'art. 17-bis, sia per il soggetto passivo destinatario di tali beni – un obbligo di tenuta di un apposito registro, così da consentire alle autorità fiscali di verificare la corretta applicazione del regime.

Quanto poi alle informazioni da indicare in tale registro, le stesse vengono previste dall'art. 54-bis del Regolamento UE 15/3/2011 n. 282 (distintamente per il registro tenuto dal soggetto passivo che trasferisce i beni e per quello tenuto dal soggetto passivo destinatario della cessione in regime di call-off stock).

5. LA PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Vengono introdotte specifiche presunzioni relative all'effettuazione delle anzidette cessioni intracomunitarie. Le presunzioni introdotte dalla Direttiva non sono assolute, ma relative, in quanto l'autorità fiscale degli Stati membri interessati può non accettarle integralmente.

La nuova disciplina, prevista dalla Direttiva 2018/1910/UE e dal Regolamento UE 282/2011, diviene efficace a decorrere dall'1/1/2020.

[Nuova disciplina delle cessioni intracomunitarie](#)

Per qualificare uno scambio di beni come cessione intracomunitaria, con conseguente applicazione del regime di non imponibilità IVA da parte del cedente nazionale e imposizione nel Paese di residenza del cessionario comunitario, in applicazione del meccanismo del reverse charge, è necessario che si verifichino contemporaneamente le seguenti condizioni:

- si tratti di una cessione di beni mobili;
- il cedente e l'acquirente siano entrambi operatori economici, ovvero soggetti passivi d'imposta nei rispettivi Paesi;
- l'operazione commerciale sia effettuata a titolo oneroso;
- si verifichi l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- avvenga l'effettivo trasporto o spedizione dei beni in altro Stato comunitario.

Né la normativa nazionale né altra fonte legislativa sovranazionale hanno fino ad oggi stabilito in maniera puntuale in che modo il contribuente debba provare il rispetto di tali requisiti. Di fatto molteplici e variegati sono stati gli orientamenti della giurisprudenza e le interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate. Infatti la Direttiva IVA lascia ai singoli Stati membri piena libertà nella scelta delle condizioni atte ad assicurare la corretta applicazione del regime di non imponibilità e a prevenire qualsiasi possibile fenomeno di evasione, frode o abuso.

L'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE, risultante dalle modifiche applicabili dall'1/1/2020, stabilisce la non imponibilità IVA in favore delle cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, al rispetto delle condizioni seguenti:

- i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;
- il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha

comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA.

Inoltre, come precisato in precedenza il regime non si applica qualora il cedente:

- non abbia rispettato l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi (c.d. "INTRASTAT") riferiti a tale cessione;
- oppure l'elenco riepilogativo presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione.

Prova delle cessioni intracomunitarie

Il nuovo art. 45-bis del Regolamento UE 282/2011 introduce una presunzione relativa al trasporto o spedizione dei beni da uno Stato membro ad un altro Stato o territorio della Comunità, con riferimento al regime di non imponibilità IVA proprio delle cessioni intracomunitarie di cui all'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE.

A norma dell'art. 45-bis, par. 1, del Regolamento UE 282/2011, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati in un altro Stato membro della UE, in uno dei casi seguenti:

- 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 individuati dal Regolamento medesimo ("**lettera A**"), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;
- oppure il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dal Regolamento ("**lettera A**"), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori anch'essi individuati dal Regolamento ("**lettera B**"), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;
- il venditore è in possesso di:
 - 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);
 - l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;
- nonché almeno due degli elementi di prova non contraddittori ("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 individuati dal Regolamento ("lettera A") in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori ("lettera B"), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

La dichiarazione scritta, rilasciata dall'acquirente al fornitore, deve essere rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione intracomunitaria.

La presunzione può essere rifiutata dall'Amministrazione finanziaria.

Elementi di prova non contraddittori (lettera A)

L'art. 45-bis, par. 3, del Regolamento UE 282/2011 individua, come elementi di prova della spedizione o del trasporto, i vari documenti relativi al trasporto o alla spedizione.

Si tratta, a titolo esemplificativo:

- del documento di trasporto;
- della lettera CMR firmata;
- della polizza di carico;
- della fattura relativa al trasporto aereo;
- della fattura emessa dallo spedizioniere.

Elementi di prova non contraddittori (lettera B)

Gli ulteriori elementi di prova non contraddittori, di cui all'art. 45-bis, par. 3, del Regolamento UE 282/2011, sono rappresentati dai documenti seguenti:

- la 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;
- i documenti ufficiali rilasciati da una pubblica Autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- la ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione, che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Alcune considerazioni

Dato il contesto estremamente complesso ed in attesa dei necessari chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria si possono formulare le seguenti prime considerazioni.

Le "*parti indipendenti*" e comunque diverse dal cedente e dal cessionario, nella prassi saranno più frequentemente individuate nei vettori e negli spedizionieri.

Per rendere operativa la presunzione di trasferimento intracomunitario, il venditore che trasporta o spedisce i beni deve avere due documenti pertinenti rilasciati da parti indipendenti. Se il trasporto è unico (terra, mare, aerea) servirà per esempio conservare la fattura dello spedizioniere in aggiunta a un documento di trasporto. In alternativa la combinazione di documenti che più frequente verrà adottata sarà per i trasporti via "gomma": CMR firmata e contabile di pagamento del trasporto.

Nei casi di trasporto eseguito direttamente dal cedente o dal cessionario (ad esempio con mezzi propri) se queste modalità di prova fossero le uniche applicabili, sarebbe impossibile provare l'effettuazione di cessioni intracomunitarie. Si deve atto sul punto che Assonime

ha espresso l'opinione che in questi casi, la prova possa essere fornita anche con mezzi diversi da quelli previsti dall'articolo 45-bis del regolamento UE 282/2011.

Anche nei casi di trasporto dei beni a cura dei cessionari (clausola di resa "ex works" o "franco fabbrica"), i cedenti, dopo la consegna dei beni ai cessionari o ai loro vettori, incontreranno serie difficoltà nell'acquisire dai loro clienti i documenti individuati dall'articolo 45-bis del regolamento UE 282/2011 (dichiarazione scritta rilasciata dal cessionario e riportante le specifiche indicazioni previste dalla norma in precedenza indicata al paragrafo intitolato "Prova delle cessioni intracomunitarie"). Si segnala che Assonime, prendendo spunto dalle bozze di note esplicative della Commissione europea (ora ufficialmente emanate in data 20/12/2020) ritiene che, se gli operatori non dovessero riuscire ad acquisire questi documenti, non dovrebbe scattare automaticamente l'inapplicabilità della non imponibilità ad IVA, dovendo essere consentito al fornitore di dimostrare il rispetto dei requisiti per le cessioni intracomunitarie, secondo le modalità che saranno ritenute soddisfacenti dalle autorità fiscali del proprio Paese. Questa impostazione risulta peraltro quella già adottata dalla Germania e dall'Austria (Paesi che accettano ulteriori prove alternative rispetto a quelle delineate della norma regolamentare).

Indipendentemente dalle prese di posizioni che verranno assunte dall'amministrazione finanziaria appare evidente la necessità di rivedere i processi di raccolta ed archiviazione dei mezzi di prova delle cessioni intracomunitarie ed eventualmente la revisione degli accordi con cedenti o acquirenti e spedizionieri ove necessario.

6. CONCLUSIONI

Le disposizioni contenute nella Direttiva 2018/1910/UE non sono state attualmente recepite dall'ordinamento italiano.

In proposito, il 12/12/2019, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in esame preliminare, il disegno di legge di delegazione europea 2019, che delega il Governo, fra l'altro, al recepimento della Direttiva 2018/1910/UE. Le disposizioni aventi efficacia dall'1/1/2020 si ritengono applicabili, anche a livello nazionale, in ragione del principio di efficacia diretta delle direttive comunitarie, qualora la norma sia chiara, precisa e incondizionata non richiedendo, pertanto, misure di recepimento nazionale.

In una situazione analoga (recepimento dell'art. 2 della Direttiva 2008/8/CE in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi), la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 58/2009 aveva infatti precisato che alcune delle disposizioni della Direttiva in corso di recepimento erano "sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali".

Si rileva, tuttavia, che un'interpretazione differente è stata fornita da Assonime, con la Circolare 29/2019, la quale, pur richiamando quanto avvenuto per il recepimento delle novità in tema di territorialità IVA delle prestazioni di servizi, ritiene che le disposizioni della Direttiva 2018/1910/UE non siano suscettibili di immediata applicazione, necessitando di un recepimento formale da parte del legislatore nazionale (con la sola eccezione delle norme in tema di call-off stock, in considerazione del fatto che le relative semplificazioni sono già state riconosciute da tempo in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate per i contratti di consignment stock, sostanzialmente equiparabili a quelli di call-off stock).

Adacta rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento in ordine al contenuto della presente circolare.



CONTATTI

Adacta Studio Associato

Vicenza – Strada Marosticana, 6/8 - 36100 Vicenza | T. +39 0444.228000

Milano – Via Visconti di Modrone, 21 - 20122 Milano | T. +39 02.1220022

info@adacta.it | www.adacta.it

