



ASSOLOMBARDA

# CESSIONI INTRACOMUNITARIE: NOVITA' 2020

Paola Monfrini

Monza 13 febbraio 2020

## Cessioni e acquisti intracomunitari di beni (D.L. n.331/93)

**Come è noto a partire dal 1° gennaio 1993**, nell'intento di realizzare un Mercato unico europeo, inteso come un'unica vasta area dove beni, servizi, capitali e persone potessero circolare liberamente senza incontrare ostacoli fisici o di natura fiscale, **sono state abolite le barriere doganali tra gli Stati membri della CEE.**

In attesa di creare un regime IVA di tassazione definitivo basato sulla tassazione dei beni oggetto di scambio intracomunitario tra soggetti passivi (B2B) nel Paese di origine dei beni **è stato introdotto un regime IVA transitorio basato sulla tassazione dei beni nel Paese di destinazione dei beni stessi.**

## Cessioni e acquisti intracomunitari di beni (D.L. n.331/93)

- Il regime transitorio (la cui data di scadenza iniziale era prevista per l'anno 1996) si basa su 2 principi ispiratori e precisamente:
- tassazione delle cessioni di beni tra operatori economici (**B2B**) nel Paese di destinazione mediante il meccanismo dell'inversione contabile: c.d. "reverse charge";
- tassazione delle cessioni di beni verso soggetti privati consumatori (**B2C**) nel Paese di origine.
- **In realtà tale regime anche se nato come transitorio si è poi trasformato di fatto in un regime definitivo**, in quanto la data di scadenza iniziale è stata successivamente prorogata senza limiti di tempo definito.

# Criticità del regime IVA intracomunitario vigente

- Il regime transitorio, con il passare degli anni, si è rivelato obsoleto e purtroppo anche lacunoso in quanto oggetto di abusi e frodi fiscali.
- Ciò ha fatto sì che la Commissione europea già a partire dalla fine del 2010\* maturasse poi nel 2016\*\* la decisione di:
- abbandonare l'obiettivo di creare un sistema definitivo di tassazione nel Paese di origine dei beni oggetto di scambio intracomunitario B2B, **mantenendo come definitiva la tassazione nello Stato membro di destinazione dei beni** (ma con le differenze rispetto a quello attuale);
- adottare una serie di provvedimenti gradualizzati finalizzati a modernizzare il sistema dell'IVA nell'UE per renderlo più semplice, antifrode e più vantaggioso per le imprese.

\*Libro verde sul futuro dell'IVA, COM(2010) 695 del 1° dicembre 2010 e Comunicazione sul futuro dell'IVA, COM(2011) 851 del 6 dicembre 2011.

\*\* Comunicazione COM(2016) 148 del 7 aprile 2016, relativa al piano d'azione sull'IVA (Verso uno spazio unico europeo dell'IVA: il momento delle scelte)

# Modifiche iva dal 1° luglio 2022: 1° fase

- In particolare si prevede una **prima fase di applicazione decorrente dal 1° luglio 2022 nella quale viene introdotto un nuovo regime IVA basato sempre sul principio di tassazione nello Stato membro di destinazione dei beni** (rapporto B2B).\*
- In particolare in base a tale nuovo regime il fornitore dovrà:
- addebitare l'IVA all'acquirente UE con l'aliquota vigente nello Stato membro di arrivo dei beni;
- dichiarare e versare l'IVA nel proprio Stato membro mediante un portale on line (sportello unico, c.d. "One Stop Shop»).
- L'imposta verrà poi trasferita dal Paese membro del fornitore a quello del cessionario UE.
- In pratica il meccanismo è lo stesso del regime MOSS vigente per il commercio elettronico diretto verso privati UE.
- Infine si prevede di semplificare le regole di fatturazione ed eliminare gli elenchi Intrastat.

E' stato stimato che il passaggio a tale regime definitivo ridurrebbe le frodi dell'IVA intracomunitaria di un importo pari a circa 40 miliardi di euro l'anno, ovvero circa dell'80%.

\*Comunicazione COM(2017) 566 del 4 ottobre 2017 e Comunicazione COM(2017) 568 del 4 ottobre 2017.

# Modifiche iva dal 1° luglio 2022: 1° fase

Tuttavia se il cessionario IVA possiede i requisiti per essere un **“Soggetto passivo certificato” (SPC)** ossia un soggetto passivo considerato affidabile dall’Amministrazione fiscale, potrà continuare ad assolvere l’imposta mediante l’attuale meccanismo del reverse charge.

**La qualifica di SPC è molto simile a quella già esistente ai fini doganali e nota come “AEO» (Operatore economico autorizzato).**

Al fine di ottenere la certificazione SPC, gli operatori economici UE dovranno rivolgersi alla Amministrazione fiscale del proprio Paese dimostrando di possedere determinati requisiti di affidabilità basati sulla:

- assenza di violazioni gravi e ripetute della normativa fiscale e doganale;
- affidabilità dei propri sistemi di controllo di gestione interni;
- solvibilità finanziaria.

Sono esclusi dallo Status di SPC: i contribuenti minimi, le imprese agricole in regime speciale, i soggetti con pro-rata di indetraibilità totale IVA e i soggetti iva occasionali.

La qualifica di **Soggetto passivo certificato (SPC)** sarà indicata nel VIES, in modo che il fornitore sia **in grado di poterlo verificare.**

# Modifiche IVA: 2° fase

- Nella **seconda fase** (presumibilmente dal 2027) il nuovo trattamento dell'IVA dovrà essere esteso a tutte le cessioni transfrontaliere comunitarie (compre le cessioni di beni con installazione e montaggio a cura del fornitore) e si applicherà anche alle prestazioni di servizi.
- L'avvio di tale seconda tappa legislativa, tuttavia, non è ancora temporalmente programmata, essendo destinata a vedere la luce *“dopo debito monitoraggio dell'attuazione della prima tappa, il cui funzionamento sarà valutato dalla Commissione cinque anni dopo la sua entrata in vigore”*.

# Modifiche IVA da gennaio 2020

- Nell'ambito della **prima fase**, il Consiglio UE, ha deciso di adottare le c.d. «**quick fixes**», ossia «**soluzioni rapide**», che si pongono l'obiettivo di migliorare e semplificare, nel breve termine, l'attuale disciplina IVA che regola gli scambi intracomunitari dei beni tra gli Stati membri.
- Tali «**soluzioni rapide**» riguardano:
  1. **l'armonizzazione e la semplificazione delle disposizioni relative alla prova del trasporto intracomunitario di beni oggetto di cessione intracomunitaria;**
  2. **il numero di identificazione IVA dell'acquirente come condizione sostanziale per la non imponibilità della cessione intracomunitaria di beni (iscrizione al VIES);**
  3. **l'introduzione di semplificazioni per le società che inviano uno stock di beni in un altro Paese UE a titolo di call-off stock/consignment stock);**
  4. **la semplificazione delle cessioni intracomunitarie a catena con un'unica movimentazione di beni dal Paese UE del 1° cedente a quello dell'ultimo cessionario.**

# Modifiche IVA da gennaio 2020

- Più' in particolare il pacchetto legislativo denominato «**quick fixes**» (c.d. soluzioni rapide) adottato dal Consiglio UE in data 4 dicembre 2018 applicabile dal **1° gennaio 2020** comprende:
  - **Regolamento UE n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018:** prova del trasporto delle cessioni intracomunitarie di beni (**art.45-bis del Regolamento n.282/2011**) e tenuta dei registri in presenza di call-off stock (art. 54-bis del Regolamento n. 282/2011).
  - **Direttiva UE 2018/1910 del 4 dicembre 2018 che disciplina:**
    - **A) l'importanza sostanziale dell'iscrizione al VIES (art.138 della Direttiva 2006/112/CE);**
    - **B) il regime del call-off stock/consignment stock (artt.17-bis e 243 della Direttiva 2006/112/CE );**
    - **C) le transazioni a catena comunitarie (art.36-bis della Direttiva 2006/112/CE).**

# Recepimento interno

- Il nostro legislatore nazionale attualmente non ha ancora emanato nessun provvedimento formale di recepimento.
- Ad oggi abbiamo solo:
- Risposta n.100/2019 (prova del trasporto dei beni oggetto di cessione intra-UE).
- Le «note esplicative» «alle Quick fixes» del 20 dicembre 2020 redatte dalla Commissione UE (uno strumento di aiuto per chiarire alcuni aspetti concernenti l'applicazione pratica delle nuove norme).
- Qualche risposta che è stata fornita dalla Agenzia delle Entrate in occasione del 3° forum dei dottori commercialisti del 13 gennaio 2020 organizzato dall'ordine dei dottori commercialisti e pubblicate da Italia oggi (VIES).
- disegno di legge **di delegazione europea 2019** approvato dal Consiglio dei Ministri in esame **definitivo il 23 gennaio 2020** che dovrebbe recepire quanto previsto dalla Direttiva 2018/1910. Il testo è stato trasmesso in Parlamento dove inizierà il suo esame.

# Efficacia delle modifiche comunitarie

- Per quanto riguarda l'immediata applicazione delle nuove regole occorre fare una distinzione tra le disposizioni contenute nel Regolamento da quelle contenute nella Direttiva.
- In particolare, ai sensi dell'art. 288 TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione europea), **il Regolamento è uno strumento giuridico "obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri"** senza necessità di recepimento.
- **La direttiva invece è uno strumento giuridico che non ha efficacia diretta**, fatta eccezione per la parte in cui riconosce ai singoli contribuenti il diritto di invocare in proprio favore la sua applicazione in giudizio contro lo Stato inadempiente.
- Pertanto per **la concreta applicazione** delle nuove previsioni contenute nella **Direttiva n. 2018/1910 dovrebbe essere necessario attendere l'emanazione di un provvedimento formale di recepimento da parte del legislatore nazionale.**
- Tuttavia in linea con i principi elaborati dalla Corte di Giustizia UE e dalla Corte Costituzionale, **si ritiene che le disposizioni della direttiva siano direttamente applicabili senza necessità di recepimento, nel caso in cui siano favorevoli al contribuente, e siano nel contempo sufficientemente chiare e dettagliate da non lasciare margine di discrezionalità agli Stati membri nella loro concreta attuazione.**

# Prova delle cessioni intracomunitarie di beni



## Regolamento di esecuzione 4 dicembre 2018 n.2018/1912

- **L'art.1 del Regolamento UE 2018/1912 del 4 dicembre 2018 modifica il Regolamento n.282/2011 introducendo il nuovo art.45-bis che detta precise regole sulla prova del trasporto di beni oggetto di una cessione intracomunitaria di beni.**
- Tali modifiche si applicano dal 1° gennaio 2020
- Trattandosi di un Regolamento UE non necessita di un provvedimento nazionale di recepimento.\*

\* Art.288 del TFUE (trattato sul funzionamento dell'Unione europea): il Regolamento è un atto obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

# Definizione della cessione intracomunitaria di beni

- Ai sensi dell'art.41, comma 1, lett. a) del D.L. n.331/93 è definita cessione intracomunitaria non imponibile in Italia:
- **la cessione a titolo oneroso**
- **nei confronti di altro soggetto passivo di imposta UE**
- **di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro**
- **dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto.**
- I beni possono essere sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

## I 4 presupposti della cessione intracomunitaria di beni

In linea di principio affinché si realizzi una cessione intracomunitaria devono sussistere tutti i seguenti 4 presupposti:

- 1. presupposto soggettivo (soggettività passiva delle parti contraenti):** fornitore italiano e dell'acquirente comunitario) devono essere entrambi soggetti passivi d'imposta ed essere residenti in diversi Paesi membri della UE; (**verifica iscrizione VIES**)
- 2. presupposto oggettivo (onerosità dell'operazione):** l'operazione deve avere per oggetto il trasferimento a titolo oneroso della proprietà, o di altro diritto reale di godimento sui beni (dietro corrispettivo);
- 3. presupposto oggettivo (natura dei beni):** i beni oggetto della cessione devono essere mobili, materiali e comunitari. I beni dunque devono essere originari dell'Unione europea o ivi immessi in libera pratica (cioè importati da Paesi extracomunitari con assolvimento dei dazi doganali);
- 4. presupposto territoriale (trasferimento materiale dei beni):** il luogo di partenza e di destinazione dei beni deve essere situato all'interno di due Paesi dell'Unione europea. **E' pertanto necessario lo spostamento fisico dei beni dal territorio nazionale a quello di un altro Stato membro.** E' irrilevante che il trasporto sia eseguito dal fornitore italiano, dal cliente comunitario oppure da un vettore incaricato da una delle due parti.

# Regole di fatturazione della cessione intracomunitaria di beni

## Momento di effettuazione operazione Art.39 del DL n.331/93

Il momento di effettuazione coincide con:

- A) l'inizio del trasporto/spedizione dei beni in partenza dall'Italia;
- B) la data della fattura, nel caso in cui il fornitore emetta fattura anteriormente alla consegna dei beni (intesa come inizio del trasporto).

**Pertanto il pagamento anticipato** da parte del cliente UE rispetto alla consegna dei beni **non obbliga invece il fornitore italiano ad emettere fattura per l'importo incassato.**

## Termine di emissione e registrazione della fattura Artt.46 e 47 del DL n.331/93

La **fattura delle cessioni intracomunitarie** di beni deve essere **emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della operazione** con l'indicazione che si tratta di operazione non imponibile ex art. 41 del D.L. n. 331/93 oppure la norma comunitaria (art. 138 della Direttiva 2006/112/CE).

**La fattura deve essere registrata distintamente nel registro IVA vendite entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione della cessione.**

- No bollo.
- Si plafond.
- Modello Intra 1-bis ed Esterometro (oppure fattura elettronica tramite SdI con le 7X).

# Prova della cessione intracomunitaria dei beni

- Secondo quanto previsto dall'art. 41 del D.L. 331/1993, **uno dei requisiti essenziali** affinché si realizzi una cessione intracomunitaria è **il trasporto o la spedizione dei beni in altro Stato membro a favore del cessionario comunitario**. Il trasporto può essere eseguito indistintamente dal fornitore, dall'acquirente, o da terzi (es.: vettori) per loro conto.
- In realtà l'art. 41 del D.L. n. 331/93, **non impone al fornitore italiano di assicurarsi la destinazione finale dei beni ceduti in altro Paese comunitario**.
- Tuttavia la giurisprudenza comunitaria e l'AE nei vari documenti di prassi, hanno sempre sostenuto che spetti al fornitore dimostrare i requisiti per beneficiare dell'esenzione.

# Prova cessione intracomunitaria dei beni

- La prova dell'uscita dei beni dal territorio nazionale e l'arrivo in altro territorio comunitario è da sempre al centro di numerose controversie tributarie.
- La questione tra l'altro assume ancor più rilevanza qualora la vendita dei beni avvenga con clausola "ex works" con trasporto curato direttamente dall'acquirente comunitario. In tal caso, infatti, il fornitore deve documentare l'uscita delle merci dallo Stato italiano se vuole applicare il regime di non imponibilità previsto dal citato art. 41 del D.L. 331/1993.
- Dal momento che **la norma nazionale non contiene alcuna specifica previsione in merito alla documentazione che il fornitore deve produrre e conservare**, ed eventualmente esibire in caso di controllo, **tale lacuna è stata colmata dalla Agenzia con i vari documenti di prassi.**

# Documenti di prassi emanati in passato

- In particolare l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'invio dei beni in altro Stato membro, può essere idoneamente comprovato da un insieme della seguente documentazione commerciale/fiscale:
- **documento di trasporto**, indicante il luogo di partenza nel territorio dello Stato e il luogo di destinazione nello Stato comunitario di arrivo dei beni (es.: CMR anche elettronico, **firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta**);
- **documenti attestanti gli impegni contrattuali** (es.: ordine, conferma d'ordine, ecc.);
- **quietanza di pagamento** dalla quale risulti evidenza delle somme incassate per effetto delle cessioni intracomunitarie (es.: bonifico bancario o altro mezzo di pagamento della merce);
- **qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che i beni sono stati inviati in altro Stato membro** (es.: corrispondenza commerciale tra le parti relativa alla cessione comunitaria).
- Tale documentazione unitamente **alla fattura e al modello intrastat** deve essere conservata a cura del fornitore italiano entro i limiti temporali previsti per l'attività di accertamento ai fini IVA.

**RAE 28 novembre 2007, n. 345/E; Risoluzione 15 dicembre 2008, n. 477/E; RAE 6 maggio 2009, n. 123/E; RAE 25 marzo 2013, n. 19/E; RAE n.71/E del 24 luglio 2014**

# Documenti di prassi emanati in passato

Si segnala che in sede di verifica, **alcuni organi verificatori dell'Agencia delle entrate, invocando la RAE 345/E/2007 pretendevano come prova costitutiva della cessione intracomunitaria l'esibizione del CMR o altro DDT firmato dal vettore e dal cessionario comunitario destinatario finale dei beni.**

Ciò nonostante la stessa **AE con la successiva risoluzione n.477/E/2008 aveva precisato che il richiamo operato al CMR/DDT firmato dal destinatario fosse stato citato a titolo «meramente esemplificativo»** ben potendosi dimostrare l'invio all'estero de beni con qualsiasi altro documento idoneo.

**La giurisprudenza non era tranquillizzante** in quanto alcune pronunce giurisprudenziali ribadivano come prova del trasporto della cessione intracomunitaria l'esistenza di un CMR firmato o un documento firmato dal destinatario (Cassazione n.19747/2013 e Ordinanza della Cassazione n.9717/2018).

# Prassi 2019: Risposta n.100 dell'8 aprile 2019

- Di recente l'Agencia è ritornata sull'argomento con **la Risposta ad interpello n.100 dell'8 aprile 2019** anticipando quanto previsto dal nuovo art.45-bis del Regolamento UE n. 2018/1912, applicabile dal 1° gennaio 2020.
- La fattispecie oggetto di interpello riguarda una cessione intracomunitaria di beni il cui trasporto può essere curato dal fornitore (cessione franco destino) oppure direttamente dal proprio cliente UE (cessione franco fabbrica)

## Risposta n.100 del 8 aprile 2019 (fattispecie)

Nel caso specifico la società interpellante riteneva che fosse sufficiente a provare che la merce fosse stata effettivamente trasferita dall'Italia nel Paese UE de cessionario mediante la seguente documentazione:

- 1. un documento di trasporto (DDT) solitamente firmato anche dal trasportatore per presa in carico e la fattura del trasportatore (se il trasporto è a cura del cedente).**
- 2. un ulteriore documento riepilogativo recante:**
  - **i dati identificativi del cessionario comunitario indicato in fattura;**
  - **gli estremi della fattura di vendita;**
  - **Il riferimento della fattura logistica (documento interno);**
  - **la data del DDT;**
  - **la destinazione dei beni, il Paese di destinazione e l'anno di ricezione dei beni da parte del cliente;**
- 3. una dichiarazione scritta datata, timbrata e firmata dal cessionario CEE attestante che i beni sono pervenuti a destinazione presso i propri magazzini, soggetto terzista, deposito, negozi, ecc. (recante il Paese, il mese e l'anno di ricevimento).**

Tale documentazione secondo il soggetto interpellante avrebbe evitato altra documentazione quale CMR, POD, DDT firmati dal destinatario comunitario.

# Risposta n.100 del 8 aprile 2019

L'Agenzia nel fornire la risposta, dopo aver richiamato le indicazioni contenute nelle risoluzioni n. 345/E/2007 e n. 477/E/2008, e 19/E/2013 ha **riconosciuto che le prove elencate dall'interpellante possono costituire idonea prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria a condizione che:**

- dai documenti citati siano individuabili i soggetti coinvolti e tutti i dati utili a definire l'operazione;
- **il contribuente provveda a conservare le fatture di vendita, la documentazione bancaria, la documentazione contrattuale e gli elenchi Intrastat.**

**Nella chiusura della risposta l'Agenzia ha affermato che tale indirizzo è peraltro conforme a quanto previsto dal nuovo art.45-bis del Regolamento UE n.282/2011\*** che dal 1° gennaio 2020 detta precise regole per comprovare le cessioni intracomunitari di beni.

L'Agenzia ha concluso riportando il testo dell'art.45-bis.

\*Introdotta dal Regolamento 2018/1912/UE del 4 ottobre 2018.

# Regolamento di esecuzione del 4 dicembre 2018 applicabile dal 2020

- Il Regolamento n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018 introduce nel Regolamento UE n.282/2011 il nuovo art.45-bis che detta precise regole sulla prova del trasporto dei beni oggetto di una cessione intracomunitaria.
- Lo scopo principale, come si legge dai vari «Considerando» contenuti nel Regolamento che precedono la norma è:
  1. armonizzare a livello unionale le condizioni in presenza delle quali si concretizzano i presupposti del riconoscimento della non imponibilità della cessione intracomunitaria con particolare riferimento al presupposto territoriale del trasporto
  2. garantire certezza e chiarezza nella applicazione della norma
  3. ridurre il rischio di frodi transfrontaliere

In particolare al fine di fornire soluzioni pratiche per comprovare il trasporto intracomunitario dei beni è necessario introdurre **2 presunzioni confutabili** (presunzioni relative)

- Altre presunzioni potrebbero essere aggiunte dal legislatore di ogni Stato membro.

# Regolamento n.2018/1912 applicabile dal 2020

- In particolare in base all'art.45-bis applicabile dal 1° gennaio 2020, **si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso altro Paese della Comunità, in determinati casi che si differenziano a seconda che il trasporto sia eseguito dal fornitore (o da un terzo per suo conto) oppure dal cessionario (o da un terzo per suo conto).**

## PRIMO CASO: Cessione intracomunitaria con trasporto dei beni a cura del fornitore o di un terzo per suo conto

Il fornitore, per comprovare che i beni sono stati consegnati nel Paese membro di destinazione, deve:

- **1) certificare che i beni sono stati spediti da lui o da un terzo per suo conto;**
- **2) essere in possesso di:**
  - **A) almeno 2 documenti relativi al trasporto/spedizione dei beni rilasciati da 2 diversi operatori economici indipendenti tra di loro e indipendenti dal venditore e dall'acquirente** (ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere);

### Oppure in alternativa

- **B) un documento relativo al trasporto/ spedizione dei beni rilasciato da un operatore economico indipendente dal venditore e dall'acquirente,** (es. un documento di trasporto o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere) **e uno qualsiasi dei seguenti documenti:**
  - **i) polizza assicurativa** relativa alla spedizione dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o il trasporto dei beni;
  - **ii) documenti ufficiali** rilasciati da pubblica autorità (es. notaio) che confermino l'arrivo dei beni nello stato membro di destinazione;
  - **iii) ricevuta** rilasciata da un depositario di beni detenuti nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale stato membro

# Trasporto a cura del fornitore o di un terzo per suo conto

**Il fornitore deve certificare che i beni sono stati spediti da lui o da un terzo per suo conto**

**2 documenti da elenco A provenienti da parti diverse e indipendenti tra loro e dal venditore e dall'acquirente**



**oppure**

**1 documento da elenco A e 1 documento da elenco B provenienti da parti diverse e indipendenti tra loro e dal venditore e dall'acquirente**

## **Elenco A**

Documenti relativi al trasporto dei beni quali ad esempio:

- Documento o lettera CMR firmati.
- Polizza di carico (lettura di vettura marittima).
- Fattura di trasporto aereo.
- Fattura dello spedizioniere.

## **Elenco B**

- Polizza assicurativa relativa al trasporto o spedizione dei beni.
- Documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto.
- Documenti ufficiali rilasciati da pubblica autorità (es: notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione.
- Ricevuta rilasciata dal depositario nello Stato membro di destinazione che conferma il deposito dei beni in tale Stato.

## **SECONDO CASO:** Cessione intracomunitaria con trasporto dei beni a cura del cessionario o di un terzo per suo conto

Il fornitore per comprovare che i beni sono stati trasportati nel Paese membro del cessionario deve :

**1) Ottenere una dichiarazione scritta del cessionario UE (entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione) che certifica che i beni sono stati trasportati da lui stesso o da un terzo per suo conto** e che identifichi: lo Stato membro di destinazione dei beni, la data di rilascio, il nome e l'indirizzo dell'acquirente UE, la quantità e la natura dei beni, la data e il luogo di arrivo dei beni e l'identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente (inoltre nel caso di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto occorre indicare anche il numero di identificazione del mezzo di trasporto).

**2) essere in possesso di:**

- **A) almeno 2 documenti relativi al trasporto/spedizione dei beni rilasciati da 2 diversi operatori economici indipendenti tra di loro e indipendenti dal venditore e dall'acquirente** (es. un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere);

**oppure in alternativa**

- **B) un documento relativo al trasporto/spedizione dei beni rilasciato da operatore economico, indipendente dal venditore e dall'acquirente**, (es. un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere) **e uno dei seguenti documenti:**
  - **i)** polizza assicurativa relativa alla spedizione dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o il trasporto dei beni;
  - **ii)** documenti ufficiali rilasciati da pubblica autorità (ad esempio notaio) che confermino l'arrivo dei beni nello stato membro di destinazione;
  - **iii)** ricevuta rilasciata da un depositario di beni detenuti nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Paese membro.

# Trasporto a cura del cessionario o di un terzo per suo conto

Dichiarazione scritta del soggetto acquirente UE fornita entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione dei beni attestante l'avvenuta esecuzione del trasporto da lui effettuato/ o commissionato a terzi ed indicante: **1) Stato membro di destinazione** **2) la data di rilascio** **3) nome e indirizzo dell'acquirente comunitario**, **4) quantità e natura dei beni** **5) data e luogo di arrivo dei beni** **6) identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente (es. operatore logistico)** **7) il numero di targa del mezzo di trasporto se la cessione intra-ue ha per oggetto un mezzo di trasporto.**

**2 documenti da elenco A provenienti da parti diverse e indipendenti tra loro e dal venditore e acquirente**



oppure

**1 documento da elenco A e 1 documento da elenco B provenienti da parti diverse e indipendenti tra loro e dal venditore e acquirente**

## Elenco A

Documenti relativi al trasporto dei beni quali ad esempio:

- Documento o lettera CMR firmati.
- Polizza di carico (lettura di vettura marittima).
- Fattura di trasporto aereo.
- Fattura dello spedizioniere.

## Elenco B

- Polizza assicurativa relativa al trasporto o spedizione dei beni.
- Documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto.
- Documenti ufficiali rilasciati da pubblica autorità (es: notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione.
- Ricevuta rilasciata dal depositario nello Stato membro di destinazione che conferma il deposito dei beni in tale Stato.

# Facsimile della lettera da inviare al cliente UE

## Testo redatto in lingua italiana

Spettabile cliente ..... la ricevuta sottostante dovrà essere compilata, stampata, timbrata e firmata dalla vostra società insieme alla nota allegata descrittiva dei beni. Entrambi i documenti dovranno essere rispediti in un file pdf al seguente indirizzo mail.....della nostra società quando i beni sono arrivati a destinazione presso la vostra azienda.

Vi saremo grati se compilerete e ci invierete la seguente documentazione entro il 10° giorno del mese successivo alla consegna dei beni come dispone l'art.45-bis del Regolamento UE 282/2011 introdotto dal Regolamento UE 2018/1912 e applicabile dal 1° gennaio 2020.

### Testo del facsimile di ricevuta dei beni

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

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

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

\* E' possibile indicare una descrizione che rimandi ad un elenco dettagliato dei beni oggetto della fornitura da far sottoscrivere dal cessionario UE (va bene anche una copia del DDT). Inoltre qualora l'oggetto della fornitura sia un mezzo di trasporto è necessario indicare il numero di identificazione del mezzo.

## Testo redatto in lingua inglese

Dear customer ... the receipt below must be completed, printed, stamped and signed by your company together with the attached descriptive note of the goods. Both documents must be sent back in a pdf file to the following email address ... of our company when the goods have arrived at your company.

We will be grateful if you fill out and send us this documentation by the 10th day of the month following the delivery of the goods as required by art.45-bis of EU Regulation 282/2011 introduced by EU Regulation 2018/1912 and applicable from 1 January 2020.

### Testo del facsimile di ricevuta dei beni

"I, the undersigned, Mr/Mrs ... (name and surname), as legal representative of the Company ..... (company name and EU VAT number of the EU transferee recipient of the goods object of the intra-community transfer), with registered office in ..... (city, address and EU country of company receiving the goods), declare that Mr/Mrs in the role of ... (indicate the role of the natural person within the company that signed the receipt of the goods, e.g. warehouse worker, logistic operator, keeper, etc.), received from the Company (indicate the identification data of the Italian company supplying the goods: name, company name, Italian VAT number), with legal / administrative headquarters in Italy in the city of ..., via .... (indicate the city, the address of the Italian supplier) the following goods (indicate the description of the goods: nature, quality and quantity of the supply \*) .....

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

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

\* It is possible to indicate a description that refers to a detailed list of the goods object of the supply to be signed by the EU transferee (a copy of the DDT is also fine). Furthermore, if the object of the supply is a means of transport, it is necessary to indicate the vehicle identification number.

## Cessione intracomunitaria con trasporto a cura del cessionario UE tramite vettore: criticità

### Dichiarazione scritta del cessionario attestante il ricevimento dei beni

- **La tempistica** per il rilascio della dichiarazione scritta del soggetto acquirente che attesti il ricevimento della merce oggetto di acquisto intracomunitario (il 10° giorno del mese successivo alla cessione. Partenza dei beni ) **è inadeguata.**  
**Esempio:** se i beni partissero dall'Italia il 29 febbraio 2020 e la merce arrivasse a destino il 3 marzo 2020, la lettera dovrebbe essere fornita entro il 10 marzo: i giorni a disposizione in quel caso sarebbero veramente pochi...
- **Sarebbe auspicabile che la dichiarazione redatta dal fornitore possa pervenire fisicamente oltre tale data al fornitore** (da confermare da parte della AE).

# Cessione intracomunitaria con trasporto a cura del cessionario UE tramite vettore

## Forma e tempistica della Dichiarazione scritta del cessionario attestante il ricevimento dei beni

- Secondo quanto riportato nelle Note esplicative della Commissione UE del 20 dicembre 2019 (paragrafi 5.3.6 e ss.), **gli Stati membri dovrebbero assumere un approccio flessibile** in relazione:
  - **al formato** (elettronico o cartaceo);
  - **alla forma** (invio per e-mail, posta certificata, ecc.) di tale dichiarazione;
  - **alla tempistica**: al fatto che l'eventuale mancato rispetto del termine previsto non precluda l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA della cessione intra-ue (in presenza della restante documentazione).

# Presunzioni relative

- **Le presunzioni elencate dall'art.45-bis sono presunzioni legali relative e come tali ammettono la prova contraria .**
- **E' evidente inoltre che tali presunzioni dovrebbero operare esclusivamente in favore del contribuente.**
- Infatti come si legge nelle note esplicative alle Quick fixes della Commissione UE **se il contribuente non è in possesso della documentazione richiesta dall'art.45-bis del Regolamento, non si verifica una presunzione inversa in favore dell'Amministrazione finanziaria.**
- **In tale caso il fornitore nazionale potrà provare l'avvenuto trasporto dei beni oggetto di cessione intracomunitaria anche con documenti e mezzi di prova diversi da quelli elencati dal Regolamento 282/2011 (come del resto precisato dalla AE nella risposta all'interpello n. 100 dell'8 aprile 2019).**

# Presunzioni relative confutabili

**Cosa significa «presunzioni confutabili\*» ?**

**Significa che l'Amministrazione finanziaria può rigettare la presunzione legale relativa in possesso del fornitore ma solo nell'ipotesi in cui l'Agenzia stessa disponga di elementi certi che provino che ciò che viene dichiarato nei documenti esibiti dall'operatore commerciale non corrisponde alla realtà (documenti falsi o errati).**

Pertanto come si legge nelle **note esplicative** alle Quick fixes le autorità fiscali possono dimostrare che i beni non sono stati spediti o trasportati dal fornitore nello Stato membro di destinazione, **quando ad esempio, durante una verifica si scopre che i beni sono ancora presenti nel deposito del fornitore oppure le autorità fiscali sono a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha portato alla distruzione dei beni prima di lasciare il territorio.**

\* Art.45-bis: «refutabili»

# Efficacia delle prove elencate nell'art.45-bis

- In pratica come si legge nelle note esplicative alle quick fixes:
- **in presenza di soddisfacimento delle prove elencate dal Regolamento Ue**, l'Amministrazione non potrà contestare l'uscita della merce, salvo dimostrare la falsità della documentazione prodotta (in presenza ad esempio di condotta illecita dell'operatore economico che ha agito in un contesto di frode).

Pertanto ad esempio **nel caso di trasporto a cura del fornitore tramite vettore** la prova della cessione intracomunitaria potrebbe essere validamente fornita dalla certificazione del fornitore attestante che il trasporto è stato eseguito dal vettore da lui incaricato e dalla seguente documentazione:

- **fattura del vettore incaricato** e **un documento che attesti il pagamento del trasporto** (es: bonifico eseguito, assegno, ecc.);
- oppure
- **CMR firmato dal vettore incaricato** e **un documento che attesti il pagamento del trasporto** (es: bonifico eseguito, assegno, ecc.).
- **In mancanza invece del possesso delle prove elencate, il fornitore dovrebbe avvalersi di altra documentazione contenuta nei documenti di prassi della AE** e in tal caso resta nella libera valutazione del verificatore disporre se le prove fornite dal cedente sono di per sé sufficienti a dimostrare l'uscita della merce dallo Stato tenendo anche conto della buona fede del cedente.

# Da quando si applica l'art.45-bis ?

- Le modifiche concernenti la prova della cessione intracomunitaria di beni sono state apportate dal Regolamento 2018/1912 che ha introdotto il nuovo art.45-bis nel Regolamento 282/2011.
- Secondo quanto previsto dall'art. 288 TFUE (Trattato su funzionamento dell'Unione Europea), il Regolamento “è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri”.
- **Pertanto il nuovo art.45-bis dovrebbe essere direttamente applicabile dalle cessioni intracomunitarie effettuate dal 1° gennaio 2020 senza necessità di recepimento.**
- Tuttavia, poiché la norma in oggetto, oltre a non essere esaustiva presenta molti aspetti critici (con particolare riferimento al trasporto di beni oggetto di cessione intracomunitaria con clausola franco fabbrica), **siamo dell'avviso che fintantoché non siano pubblicate dall'Agenzia delle Entrate delle linee guida chiare al riguardo, il contribuente possa continuare ad applicare i chiarimenti contenuti nei precedenti documenti di prassi.**

# Prova delle cessioni intracomunitarie di beni

## Aspetti critici

## Cessione intracomunitaria con trasporto dei beni a cura del fornitore o del cessionario in conto proprio: Criticità

- **Nel caso di cessione intracomunitaria con trasporto curato direttamente dal fornitore nazionale o dal cessionario comunitario che provvedono con propri mezzi e proprio personale a trasportare i beni fino a destinazione nel Paese membro del cessionario UE di fatto c'è l'impossibilità di applicare il dettato normativo dell'art.45-bis del Regolamento UE in quanto le prove evidenziate prendono sempre in considerazione oltre alla certificazione del fornitore e la dichiarazione del cessionario, almeno un documento relativo al trasporto rilasciato da vettori/spedizionieri economicamente indipendenti dalle parti contraenti.**
- Pertanto poiché in tale caso non trova applicazione l'art.45.bis è da ritenere (in linea con le note esplicative) che spetti al fornitore comprovare il trasporto con altri mezzi di prova tradizionali e che spetti ai verificatori stabilire se tali prove siano idonee a dimostrare che la merce è effettivamente giunta a destinazione.
- Pertanto sarebbe opportuno un chiarimento di conferma dell'Agenzia delle Entrate che precisi per esempio che valgono i chiarimenti di prassi vigenti.

# Elementi di prova rilasciati da parti indipendenti

## Criticità

Con riferimento agli **elementi di prova dell'elenco A e B provenienti da parti diverse e indipendenti tra loro e dal venditore e acquirente (es.: CMR, fattura del trasportatore, ricevuta del depositario, ecc.) occorre chiarire cosa si intenda per «parti indipendenti».**

Nelle note esplicative del 20 dicembre 2019 alle «Quick fixes» si dice che **per soggetto indipendente è possibile fare riferimento ai requisiti per la partecipazione al Gruppo IVA o per l'applicazione del valore normale alle transazioni infra-gruppo.**

**Pertanto si consiglia di fare attenzione ai trasporti eseguiti da società di trasporto facenti parte di uno stesso Gruppo IVA\* ....**

\*Art.80 della Direttiva: presenza di vincoli economici, organizzativi o ad esempio finanziari di cui all'art.2359, comma 1 n. 1 c.c. : sussiste quando tra i soggetti vi è, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo o quando i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto.

## Trasporto dei beni curato dal cessionario comunitario tramite vettore: criticità

La norma prevede che oltre alla dichiarazione rilasciata dal cessionario UE il fornitore nazionale deve poter esibire **2 altri documenti** relativi al trasporto **di difficilissima reperibilità** (es.: fattura di trasporto + pagamento trasporto oppure 2 DDT/CMR.....)

Ci si chiede come possa essere applicato di fatto tale disposto normativo in presenza di cessione intracomunitaria franco fabbrica con trasporto eseguito da un terzo vettore pagato dal cessionario comunitario.

**E' pressoché impossibile dal punto di vista pratico che l'impresa nazionale fornitrice riesca a venire in possesso di tale documentazione.**

<b>Tipologia di trasporto</b>	<b>Regolamento n. 2018/1912</b>	<b>Prassi nazionale (Ris. 345/2007 – 477/2008 – 19/2013 – Risposta n. 100/2019)</b>
<b>Trasporto con mezzi propri del fornitore nazionale</b>	<b>Non applicabile</b>	<b>Semplice applicazione  (Fattura/intrastat/ DDT o CMR firmato/ documentazione. bancaria/contratti)</b>
<b>Trasporto eseguito da vettore per conto del fornitore nazionale</b>	<b>Semplice applicazione  (Dichiarazione propria + 2 documenti di soggetti terzi con i quali si ha rapporto diretto)</b>	<b>Semplice applicazione  (Fattura/intrastat/ DDT o CMR firmato/ docomuntazione bancaria/contratti)</b>
<b>Trasporto con mezzi propri del cessionario UE</b>	<b>Non applicabile</b>	<b>Non sempre di facile applicazione risposta n. 100/2019 semplifica la prova</b>
<b>Trasporto eseguito da vettore per conto del cessionario comunitario</b>	<b>Difficilissima applicazione (Certificazione dell'acquirente + 2 documenti di soggetti terzi con i quali non si ha rapporto diretto)</b>	<b>Non di facile applicazione  Risposta n. 100/2019 semplifica la prova</b>

# Conclusioni

- Viste le numerose criticità di natura interpretativa e operativa che rendono in molti casi inapplicabile l'art.45-bis **si ritiene che le regole contenute nel Regolamento 282/2011 non siano tassative né esaustive.**
- **Come si legge infatti nelle Note esplicative della Commissione UE il fatto che gli operatori non riescano ad acquisire i documenti tassativamente indicati dal regolamento (utili a presumere che la cessione intracomunitaria si sia realizzata), non deve comportare automaticamente l'inapplicabilità del trattamento di non imponibilità ad IVA previsto per le cessioni intracomunitarie.**
- **In tal caso spetterà al fornitore dimostrare il trasporto dei beni oggetto di cessione intracomunitaria con altri mezzi di prova richiamati dalla stessa AE nei vari documenti di prassi precedente.**

## Soluzione auspicabile in linea con la RAE n.100/2019 e con l'art.45-bis del Regolamento UE 282/2011

**In attesa di chiarimenti si ritiene valida come prova della consegna dei beni al cliente UE la seguente documentazione:**

- **documenti attestanti gli impegni contrattuali** (es.: ordine, conferma d'ordine)
- **DDT** indicante il luogo di partenza e di arrivo dei beni nello Stato UE, **firmato dal vettore per presa in carico della merce;**
- **fattura di vendita e il modello Intrastat;**
- documentazione del **pagamento della fornitura** (es.: bonifico bancario, assegno, ecc.);
- **la fattura del vettore** nel caso di cessione intracomunitaria **franco destino;**
- **nel caso di cessione comunitaria con clausola «Ex Works»:** una **dichiarazione sottoscritta dal cessionario UE** nella quale questi dichiara che i beni sono stati a lui consegnati nel proprio stabilimento/magazzino o presso terzi, **contenente le seguenti informazioni:**
  - la data di rilascio;
  - dati identificativi e 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;
- In aggiunta qualsiasi altro documento utile (lettere di credito, certificati di assicurazione, certificati di controllo, la certificazione sanitaria ecc. (circolare 75/D/2002 in materia di “prove alternative” delle esportazioni.)

# Suggerimenti di Assonime

Assonime nella **Circolare n.29 del 19 dicembre 2019** suggerisce alle imprese di medie /grandi dimensioni aventi strutture tali da poter esercitare un “peso negoziale” nei confronti dei propri clienti di **prevedere, nei contratti** relativi alle cessioni intracomunitarie, **l’assunzione da parte del cessionario UE di uno specifico obbligo contrattuale di comunicare l’eventuale mancata consegna dei beni nel luogo di destinazione indicato nel DDT oppure la consegna dei beni stessi in un luogo diverso da quello indicato nel documento di trasporto.**

In tali clausole contrattuali potrebbe essere previsto anche che in assenza della comunicazione da parte del cliente UE della mancata consegna dei beni, quest’ultimo si impegna a risarcire il fornitore nazionale dell’importo di eventuali imposte, sanzioni ed interessi che l’Amministrazione finanziaria sarebbe legittimata a richiedere in caso in cui la stessa accertasse il mancato invio dei beni nel Paese membro del cessionario UE.

# Sintesi altre novità intra-ue iva 2020

- 1. VIES: nuovo art.138 della Direttiva 2006/112/CE**
- 2. Contratto di call-off stock/consignment stock: artt.17-bis e 243 della Direttiva 2006/112/CE e art.54-bis del Regolamento UE 282/2011**
- 3. Operazioni a catena: art.36-bis della direttiva IVA 2006/112/CE**

# (Vat information Exchange system)



Direttiva UE 2018/1910 del 4 dicembre 2018  
Art.138 della Direttiva n.2006/112/CE  
Art.35 commi 2 ,7-bis e 15-bis del DPR n.633/72

# VIES : novità 2020

1. Viene modificato **l'art.138 della Direttiva IVA 2006/112/CE**, prevedendo che gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati in un altro Paese membro se sono soddisfatte le seguenti condizioni:
2. **i beni sono ceduti ad un altro soggetto passivo** (o ad un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale) in uno stato membro diverso da quello di inizio del trasporto o della spedizione;
3. **il destinatario della cessione è identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello di inizio del trasporto o della spedizione e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA; (VIES)**
4. **la non imponibilità non si applica qualora il fornitore dei beni non abbia rispettato l'obbligo di dichiarare l'operazione nell'elenco Intra 1-bis o tale elenco non riporti le informazioni corrette**, a meno che egli non possa debitamente giustificare tale mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti (art.138 paragrafo 1-bis). Pertanto tale condizione non opera nel caso in cui l'autorità fiscale ritenga di poter giustificare le motivazioni adottate dal fornitore in ordine a tale inadempienza.

**\* 7° «Considerando» della Direttiva 2018/1910**: l'iscrizione al VIES diventa condizione sostanziale e non più un mero requisito formale. Gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti gli obblighi di inserimento nel VIES, l'esenzione non si applichi salvo quando il cedente agisca in buona fede.

# VIES: Recepimento a livello nazionale e comunitario

- Il legislatore nazionale non ha ancora provveduto a recepire nell'ordinamento interno le modifiche contenute nella nuova formulazione dell'art.138 della Direttiva IVA.
- Poiché **le modifiche sono state apportate dalla Direttiva 2018/1910/UE** (strumento giuridico di per sé non applicabile direttamente nei confronti dei Paesi UE ) e considerato che **la nuova disposizione, pur essendo sufficientemente dettagliata da consentirne la diretta applicazione, introduce maggior oneri in capo al fornitore nazionale**, si ritiene che la stessa non sia direttamente applicabile in assenza di un suo formale recepimento (al meno che non sia lo stesso operatore commerciale nazionale a volerne invocare l'applicazione contro lo Stato italiano inadempiente).

**Consignment stock/call-off-stock**  
artt.17-bis e 243 della Direttiva 2006/112/CE  
art.54-bis del Regolamento UE 282/2011



# Call-off-stock/ Consignment stock

- **Il nuovo articolo 17-bis della Direttiva 2018/1910/UE** prevede che il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro in regime di call off stock/consignment stock non è assimilato ad una cessione intracomunitaria di beni effettuata a titolo oneroso, a condizione che il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario avvenga entro 12 mesi dall'arrivo degli stessi nello Stato membro di destinazione.

# Consignment stock/call-off-stock

Affinché si sia in presenza del regime di call-off stock è necessario che siano soddisfatte tutte le seguenti 4 condizioni:

- 1) i beni siano trasferiti dal fornitore di uno Stato membro (o da un terzo per suo conto) verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che dopo il loro arrivo, i beni saranno ceduti ad un soggetto passivo identificato ai fini IVA in tale Stato membro, il quale ha diritto di acquisirne la proprietà entro 12 mesi dalla data di arrivo;**
- 2) il soggetto che trasferisce i beni non abbia nel Paese membro di destinazione dei beni una stabile organizzazione;**
- 3) la identità il numero di identificazione del depositario/cessionario siano noti alla controparte sin dall'inizio del trasferimento dei beni.** (E' possibile modificare il destinatario sulla base di un accordo precedente alla risoluzione dell'accordo con il destinatario originario);
- 4) il fornitore deve annotare il trasferimento dei beni in un apposito registro\* e ne deve dare notizia negli elenchi Intrastat** delle cessioni intracomunitarie riportando l'identità e il numero P.IVA dell'acquirente. Anche il destinatario deve annotare in un apposito registro l'arrivo dei beni, ma tale obbligo non costituisce condizione vincolante per l'applicazione del regime semplificato.

\*Di cui all'art.54-bis del Regolamento 282/2011.

# Consignment stock/call-off-stock

## novità rispetto alla previgente disciplina

1. Il soggetto che trasferisce i beni non deve avere nel Paese UE di destinazione dei beni una stabile organizzazione;
2. al momento dell'invio dei beni deve essere presentato il modello Intrastat ai fini statistici;
3. il registro contiene più informazioni tra cui il valore dei beni (art.54-bis del Regolamento 282/2011);
4. qualora le condizioni non si verificano o vengano meno durante il periodo in cui i beni si trovano nello Stato membro di destinazione, il regime di call-off stock/consignment stock cessa di avere applicazione e il proprietario dei beni è tenuto a nominare un rappresentante fiscale o a identificarsi ai fini IVA nel Paese di destinazione;
5. medesimo obbligo in capo al fornitore UE anche nei seguenti casi:
6. il cessionario non ha esercitato il diritto di prelevare i beni in deposito entro il termine di 12 mesi e i beni non sono rientrati nel Paese di partenza;
7. i beni sono ceduti ad un soggetto diverso senza che con tale nuovo soggetto si sia stipulato un nuovo contratto di call-off stock /consignment stock;
8. i beni sono inviati in altro Stato membro UE;
9. i beni sono distrutti, smarriti o rubati.

# Recepimento a livello nazionale e comunitario

Le disposizioni contenute nella Direttiva 2018/1910/UE non sono ancora state formalmente recepite nel nostro ordinamento così come da molti altri Paesi membri, anche se nella maggior parte dei casi tale disciplina IVA “semplifica” è sostanzialmente riconosciuta dai propri ordinamenti interni.

In realtà poiché la disciplina IVA semplificata del contratto di consignment stock è già confermata da tempo in via interpretativa dall’Agenzia delle Entrate e le disposizioni contenute nel nuovo art.17-bis della Direttiva IVA sono sufficientemente dettagliate da consentirne la diretta applicazione, si potrebbe ritenere che le nuove regole siano già operative dal 1° gennaio 2020.

A maggior ragione quelle contenute nel Regolamento UE 2018/1912 (tenuta del registro) .

In ogni caso in attesa di formale recepimento si consiglia le imprese che intendessero inviare beni in altro Paese UE a titolo di call-off stock/consignment stock di verificare, prima del trasferimento dei beni, l’ordinamento vigente nello Stato membro di destinazione dei beni stessi.

**Operazioni a catena**  
**Nuovo art.36-bis della Direttiva**  
**2006/112/CE**



# Operazioni a catena

- L'art. 36-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, stabilisce quanto segue:
- §1: “qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a 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”.
- § 2: “**in deroga al paragrafo 1, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli** dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati”.
- § 3: “ai fini del presente articolo, per “operatore intermedio” s'intende 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”.
- § 4: “il presente articolo non si applica alle situazioni di cui all'art. 14-bis” della Direttiva IVA (trattasi delle cessioni, effettuate per il tramite di piattaforme elettroniche aventi ad oggetto beni importati oppure poste in essere da soggetti stabiliti fuori dell'Unione europea).

# Operazioni a catena

- Dalla lettura dell'art.36-bis della Direttiva emerge che le operazioni a catena sono operazioni caratterizzate dai seguenti requisiti:
- **1. le transazioni commerciali devono coinvolgere almeno 3 operatori commerciali comunitari:** primo cedente, uno o più cessionari intermedi e un cessionario finale;
- **2. i beni devono essere oggetto di un unico trasporto intracomunitario:** dal 1° fornitore comunitario al cessionario finale della catena stabilito in altro Paese membro;
- **3. la spedizione o il trasporto devono essere a cura del soggetto intermedio ovvero da terzi per suo conto.** Viceversa, se il trasporto viene effettuato da un soggetto diverso da quello intermedio (ad esempio il primo cedente o l'ultimo cessionario) le disposizioni dell'articolo 36- bis non sono applicabili.

# Operazioni a catena

- In pratica nelle cessioni a catena in cui siano coinvolti almeno 3 soggetti passivi e i beni siano trasportati dal Paese del 1° cedente a quello dell'ultimo cessionario, il trasporto viene attribuito alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio (ossia un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena che spedisce i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto).
- In deroga a questa regola, il trasporto è da imputarsi unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio se quest'ultimo ha comunicato al proprio fornitore il numero di partita IVA che gli è stato attribuito dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati. In pratica in tale caso la cessione nei confronti dell'operatore intermedio essendo domestica è soggetta ad IVA nel Paese del primo cedente e l'operatore intermedio per il tramite della partita IVA in tale Stato (di identificazione diretta o tramite rappresentante fiscale) fattura la cessione intracomunitaria non imponibile nei confronti del proprio cessionario stabilito nell'altro Paese UE.
- Viceversa, se il trasporto venisse effettuato da un soggetto diverso da quello intermedio (ad esempio il primo cedente o l'ultimo cessionario) le disposizioni dell'articolo 36-bis non troverebbero applicazione.
- Da evitare il trasporto a cura del cessionario finale. 

## Operazioni a catena: recepimento a livello nazionale e comunitario

Dal momento che il legislatore nazionale non ha ancora formalmente recepito tale Direttiva siamo dell'avviso che le disposizioni in essa contenute siano direttamente applicabili esclusivamente in favore del contribuente e che lo Stato italiano non possa, in linea di principio, invocarne l'applicabilità a sua discrezione.

Pertanto poiché l'art.36-bis ha lo scopo di tutelare i contribuenti, si ritiene che, laddove tale nuova disposizione sia di maggior favore del fornitore nazionale, quest'ultimo dal 1° gennaio 2020 sia legittimato (se di suo interesse) ad invocarne la diretta applicazione nel proprio interesse contro lo Stato italiano inadempiente.



ASSOLOMBARDA

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**

**Paola Monfrini**

[www.assolombarda.it](http://www.assolombarda.it)

[www.genioeimpresa.it](http://www.genioeimpresa.it)

Seguici su

