

Quick Fixes: armonizzazione e semplificazione di alcune regole in materia di IVA

Dal 1 gennaio 2020 è entrata in vigore la direttiva del Consiglio 2018/1910 del 4 dicembre 2018 che introduce nell'ordinamento unionale¹ misure relative all'armonizzazione ed alla semplificazione di alcune regole in materia di Imposta sul Valore Aggiunto ("IVA") meglio note come "Quick Fixes".

Trattasi in particolare di nuove norme su i seguenti argomenti:

- A. *Call-off stock*;
- B. La rilevanza del numero di identificazione IVA del cessionario, nelle cessioni intra-unionali;
- C. Prova della cessione comunitaria per beneficiare della non imponibilità IVA;
- D. Cessioni nelle operazioni cosiddette a catena.

Ancorché la normativa unionale sia già entrata in vigore dal 1 gennaio, non è stata recepita dal legislatore nazionale² nell'ordinamento interno. Pertanto, i seguenti commenti preliminari sono ascrivibili alla normativa europea di riferimento³.

A. *Call-off stock*

In genere nel contratto di "call off stock" il venditore trasferisce dei beni presso un deposito a disposizione di uno specifico e determinato acquirente estero, il quale ha la facoltà di prelevare i beni dal deposito in un momento successivo al loro arrivo. Invero, in tali contratti la compravendita si perfeziona non al momento dell'arrivo della merce nello Stato di destinazione ma in un momento successivo, ossia all'atto del prelievo dei beni stessi dal deposito.

In sostanza con l'introduzione della nuova norma⁴ gli effetti dell'applicazione dell'IVA sia per il venditore che per l'acquirente saranno armonizzati all'interno dell'Unione Europea ("UE"). In particolare, il momento impositivo ai fini IVA sarà deferito all'atto del prelievo dei beni (in luogo del momento di invio/arrivo degli stessi), senza la necessità per il cedente di doversi registrare ai fini IVA nello Stato UE di destinazione dei beni.

Per l'applicazione delle nuove misure di semplificazione, sono necessarie le seguenti condizioni:

- i beni devono essere spediti o trasportati da un soggetto passivo (o per suo conto) in altro Stato membro della UE ("**Stato Membro**") con l'intento di essere ivi ceduti ad un altro soggetto passivo che in conformità agli accordi in essere ha il diritto di acquistarne la proprietà;
- il soggetto cedente che trasferisce i beni nello stato di destinazione non deve ivi disporre di una sede o di una stabile organizzazione in detto Stato;

¹ Le nuove disposizioni andranno ad integrare la direttiva 2006/112 ("Direttiva IVA") ed il Regolamento di esecuzione 282/2011 "Regolamento".

² In data 24 gennaio 2020 l'Italia ed altri paesi europei hanno ricevuto una "formal notice" dalla Commissione Europea per il ritardo nell'implementazione delle suddette regole.

³ Si segnala che al riguardo la Commissione europea ha reso disponibili a fine Dicembre 2019 la versione definitiva delle Note esplicative a commento delle disposizioni in argomento ([link](#)).

⁴ Art. 17bis della Direttiva IVA.

- il soggetto destinatario della cessione deve essere identificato ai fini IVA e la sua identità ed il numero di partita IVA devono essere noti all'atto del trasporto dei beni;
- il soggetto che movimenta i beni deve annotare il trasferimento su apposito registro, inserendo nell'elenco Intrastat l'identità del soggetto passivo che acquista i beni.

Laddove tali condizioni concorrano congiuntamente ed il cessionario perfezioni l'acquisto entro 12 mesi dalla spedizione, la cessione / l'acquisto intracomunitario dei beni si intende differita all'atto del prelievo degli stessi dal deposito, senza alcun adempimento aggiuntivo ai fini IVA (i.e., registrazione o identificazione IVA del cedente nello Stato Membro di destinazione).

Il cedente, quindi, effettuerà una cessione non imponibile ed il cessionario registrerà un acquisto intracomunitario soggetto alle regole del paese di destinazione dei beni all'atto del prelievo dal deposito (generalmente l'imposta su tali operazioni è assolta con il regime del *reverse charge*).

Di contro, in mancanza delle suddette condizioni la norma agevolativa non è applicabile e il cedente sarà obbligato a registrarsi nel paese di destinazione per adempiere agli obblighi IVA ivi previsti.

Alla luce di quanto sopra, potrebbe rivelarsi utile per i soggetti che intendono beneficiare del nuovo regime verificare gli aspetti legali e fiscali dei contratti in essere per adeguarli alle nuove disposizioni.

B. La rilevanza del numero di identificazione IVA del cessionario, nelle cessioni intra-unionali

L'Art 138 della Direttiva aggiunge una nuova condizione sostanziale affinché una cessione comunitaria possa beneficiare del regime di non imponibilità IVA.

In dettaglio le nuove condizioni prevedono che:

- la cessione sia effettuata nei confronti di un soggetto passivo di imposta nello Stato Membro diverso da quello in cui inizia il trasporto;
- il cessionario al quale è effettuata la cessione sia: (i) registrato ai fini IVA nello stato Membro diverso da quello in cui abbia inizio il trasporto; (ii) abbia comunicato il proprio numero di partita IVA al cedente;
- il cessionario debba adempiere gli obblighi di comunicazione presentando correttamente gli elenchi riepilogativi (i.e., Intrastat) relativi alla cessione.

Alla luce delle nuove norme i soggetti che intendono effettuare operazioni non imponibili dal 1 gennaio 2020 devono preventivamente verificare l'esistenza e la validità del numero di partita IVA ricevuto dalla controparte nel VAT Information Exchange System ("**VI**ES")⁵.

C. Prova della cessione comunitaria per beneficiare della non imponibilità IVA

Una delle condizioni per poter beneficiare del regime di non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie di beni, è che il cedente deve dimostrare che i beni sono stati trasferiti in altro Stato Membro. Tale prova, lasciata alla discrezionalità dei singoli Stati Membri, ha generato numerose contestazioni e contenziosi. In tale contesto interviene la nuova norma.

In particolare, l'art. 45-*bis* del Regolamento introduce una presunzione relativa alla dimostrazione dell'avvenuto trasporto o spedizione in altro Stato Membro.

⁵ Il VI ES è consultabile al seguente indirizzo: [link](#).

Resta inteso che la rinuncia ad avvalersi della suddetta presunzione non comporta di per sé l'applicazione dell'IVA, ma il cedente sarà tenuto a provare che tutte le condizioni previste per la non imponibilità (compreso la dimostrazione del trasporto/spedizione dei beni in altro Stato Membro) siano rispettate, dandone prova all'Amministrazione Finanziaria che sia ritenuta soddisfacente per la stessa.

In dettaglio la nuova presunzione si applica alle seguenti condizioni:

- Il venditore certifichi che i beni siano stati trasferiti da lui o da un terzo per suo conto e sia in possesso di almeno due degli elementi di prova⁶ (“**EdP**”) non contraddittori emessi da due differenti parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente; oppure che il venditore sia in possesso di un singolo EdP in combinazione con altro elemento di prova⁷ (“**AEdP**”) che confermi il trasferimento dei beni. La suddetta documentazione dovrà esser rilasciata da due differenti parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente;
- Il venditore sia in possesso di una dichiarazione scritta (la “**Dichiarazione**”) rilasciata dall'acquirente che certifichi che i beni siano stati trasferiti all'acquirente o da un terzo per proprio conto, identificando lo Stato Membro di destinazione dei beni.

La Dichiarazione deve specificare:

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

Inoltre, la Dichiarazione deve essere accompagnata da almeno due degli EdP rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o da uno qualsiasi dei singoli EdP in combinazione con uno qualsiasi dei AEdP (non contraddittori) che confermino la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

È appena il caso di rilevare che l'acquirente deve fornire al venditore la Dichiarazione entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.

Infine, le amministrazioni finanziarie degli Stati coinvolti hanno la facoltà di rigettare la prove presuntive, ad esempio qualora abbiano evidenza che i beni non siano stati trasferiti in altro Stato membro.

Potrebbe essere di utilità per gli operatori di settore rivedere le loro procedure interne per assicurare la corretta tenuta e conservazione della documentazione attestante la presunzione.

⁶ Sono i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni (ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere).

⁷ Sono i seguenti:

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

D. Cessioni nelle operazioni cosiddette a catena

La locuzione “operazioni a catena” fa riferimento ad una serie (due o più) di cessioni consecutive del medesimo bene a cui corrisponde generalmente un unico trasporto o spedizione.

Si noti che antecedentemente all'intervento normativo di cui si discute, la Direttiva IVA non prevedeva criteri o norme particolari volte a disciplinare il corretto trattamento ai fini IVA, talché nella pratica si sono sviluppati schemi commerciali che hanno comportato la non applicazione o la doppia applicazione dell'IVA nell'ambito di dette operazioni.

Sono sorti contenziosi in differenti Stati Membri. A tale riguardo la Corte di Giustizia Europea ha chiarito che, al ricorrere delle circostanze (*i.e.*, cessione consecutiva tra diversi operatori con unica movimentazione dei beni), la movimentazione intra-unionale del bene può essere imputata soltanto ad un'unica cessione. Ne consegue che solo quest'ultima potrà beneficiare del regime di non imponibilità IVA.

In tale contesto si inserisce la nuova regolamentazione che mira a disciplinare a quale “cessione”, nell'ambito della “catena” di cessioni successive, vada attribuito il trasporto o spedizione dei beni in altro Stato Membro.

In dettaglio, l'Art. 36 della Direttiva IVA detta le seguenti condizioni:

- i beni devono essere oggetto di una cessione a catena in cui siano coinvolti almeno tre soggetti differenti;
- i beni devono essere oggetto di un trasferimento da uno Stato Membro ad un altro;
- i beni devono essere trasportati o spediti direttamente dal primo cedente all'ultimo cliente della catena.

Al ricorrere delle suddette condizioni l'unico soggetto che può beneficiare del trasferimento fisico dei beni ai fini del regime di non imponibilità IVA è il cosiddetto “operatore intermedio”, intendendosi per tale il soggetto all'interno della catena - diverso del primo cedente - che cura il trasporto o spedisce i beni sia direttamente che attraverso terzi che operano per suo conto.




Ne consegue che la norma non opera nei casi in cui il trasporto o la spedizione dei beni sia curato dal cedente o dall'acquirente finale. In tal caso, ove presenti le relative condizioni, rimarrà applicabile il regime delle operazioni “triangolari” disciplinate dalle relative disposizioni⁸.

Anche in relazione a tale novità legislativa sarà opportuno per gli operatori effettuare una verifica in merito alle condizioni di trasporto e la *compliance* con la normativa di riferimento.




⁸ Disciplinate dagli Artt. 42, 141 e 197 della Direttiva IVA.

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.
Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.
Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

Fabio Chiarenza
Partner
Diritto tributario

 Roma
 +39 06 478751
 fchiarenza@gop.it




Stefano Grilli
Partner
Diritto tributario

 Milano
 +39 02 763741
 sgrilli@gop.it

Alessandro Zalonis
Partner
Diritto tributario

 Singapore
 +39 02 763741
 azalonis@gop.it

Vittorio Zucchelli
Partner
Diritto tributario

 Milano
 +39 02 763741
 vzucchelli@gop.it

Marco Frulio
Counsel
Diritto tributario

 Milano
 +39 02 763741
 mfrulio@gop.it



INFORMATIVA EX ART. 13 del Reg. UE 2016/679 - Codice in materia di protezione dei dati personali

I dati personali oggetto di trattamento da parte dallo studio legale Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners (lo "Studio") sono quelli liberamente forniti nel corso di rapporti professionali o di incontri, eventi, workshop e simili, e vengono trattati anche per finalità informative e divulgative. La presente newsletter è inviata esclusivamente a soggetti che hanno manifestato il loro interesse a ricevere informazioni sulle attività dello Studio. Se Le fosse stata inviata per errore, ovvero avesse mutato opinione, può opporsi all'invio di ulteriori comunicazioni inviando una e-mail all'indirizzo: relazioniesterne@gop.it. Titolare del trattamento è lo studio Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners, con sede amministrativa in Roma, Via delle Quattro Fontane 20.