CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

CIRCOLARE PER LA CLIENTELA

- Le novità IVA per le operazioni intracomunitarie -

17 gennaio 2020

INDICE:

Premessa	**1**
1. La prova delle cessioni intracomunitarie	**2**
2. La rilevanza del numero di identificazione IVA e dei modelli Intrastat nelle cessioni intracomunitarie	**4**
3. Il regime del "call-of stock"	**4**
4. Nuove regole nelle cd. "operazioni a catena"	**6**

Premessa

Il 4 dicembre 2018 il Consiglio UE ha adottato il pacchetto legislativo denominato "**quick fixes**" – ovvero "soluzioni rapide" finalizzate a risolvere quattro questioni specifiche che davano luogo ad interpretazioni difformi nei vari Stati membri. Nello specifico, le aree interessate da queste novità legislative riguardano:

- la prova delle cessioni intracomunitarie (Regolamento di esecuzione n. 2018/1912);
- il numero di identificazione IVA nelle operazioni di cessione intracomunitarie (Direttiva del Consiglio n. 2018/1910);
- le operazioni in regime di *call-off stock* (Direttiva del Consiglio n. 2018/1910 e Regolamento di esecuzione n. 218/1909);
- la disciplina delle operazioni a catena (Direttiva del Consiglio n. 2018/1910).

Le disposizioni dei **Regolamenti n. 2018/1912** (prova delle cessioni intracomunitarie) e **n. 2018/1909** (operazioni in regime di *call-off stock*) sono direttamente applicabili nell'ordinamento italiano **a decorrere dal 1° gennaio 2020**[1].
Per l'applicazione effettiva delle altre disposizioni contenute nella **Direttiva n. 2018/1910** (numero di identificazione IVA e operazioni a catena), invece, sembrerebbe corretto attendere il formale recepimento da parte del legislatore nazionale[2].

[1] A tal riguardo, Assonime con la circolare n. 29 del 19 dicembre 2019 ha precisato che, pur in presenza del mancato recepimento da parte del legislatore nazionale della Direttiva n. 2018/1910 entro il 31 dicembre 2019, le novità in materia di *call-of stock* sarebbero direttamente applicabili dal 1° gennaio 2020 in quanto le stesse sono già state riconosciute in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate per i contratti di *consignment stock*, sostanzialmente equiparabili a quelli di *call-of stock*. Anche queste ultime, pertanto, sembrano direttamente applicabili in Italia dal 1° gennaio 2020 così come previsto per le novità in materia di prove delle cessioni intracomunitarie.

[2] Per tali disposizioni, come precisato anche da Assonime nella predetta circolare n. 29, nelle more del recepimento del disegno di legge di delegazione europea che è solo agli inizi, sarebbe auspicabile che l'Agenzia delle entrate intervenisse rapidamente per chiarire l'ambito applicativo anche temporale, fornendo istruzioni di carattere operativo ai soggetti coinvolti, così come già fatto in passato con riferimento alle novità in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi introdotte dalla Direttiva 2008/8/CE, applicabili dal 1° gennaio 2010.

In questo panorama che non appare particolarmente chiaro possono essere d'ausilio anche le cosiddette **explanatory notes** che la Commissione europea ha licenziato il 29 dicembre scorso e in buona parte condivise dal Comitato Iva, che dovranno essere riprese da alcune linee guida da emanarsi da parte del Dipartimento delle Finanze.

1. La prova delle cessioni intracomunitarie

Affinché un'operazione sia considerata intracomunitaria e, quindi, non imponibile ai fini IVA, devono essere soddisfatti congiuntamente i seguenti requisiti:

a) l'onerosità dell'operazione;
b) l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
c) lo status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario[3];
d) la presentazione dell'elenco riepilogativo delle cessioni intra-EU[4];
e) **l'effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro EU, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.**

Nell'ambito di una cessione intracomunitaria la prova documentale dell'avvenuta consegna della merce in un altro Stato membro EU da parte del cedente italiano riveste un ruolo fondamentale in quanto presupposto per la non applicazione dell'IVA in Italia.

Fino ad oggi, tuttavia, né la normativa comunitaria, né tantomeno quella nazionale hanno specificato in che modo debba essere provato che il trasporto o la spedizione di beni in un altro Stato membro siano effettivamente avvenuti. Per tale ragione, gli operatori del settore si sono sempre basati sulle indicazioni fornite negli anni dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate[5].

Per ovviare a tali vuoti normativi, è intervenuto il **Regolamento n. 2018/1912**. Lo stesso, **applicabile direttamente dal 1° gennaio 2020**, stabilisce la presunzione (relativa) che i beni siano stati spediti o trasportati da uno Stato comunitario ad un altro Stato membro se ricorrono le specifiche condizioni di cui gli operatori devono fornire prova nei modi e nei termini previsti dalle nuove disposizioni.

Il nuovo articolo 45-bis, inserito nel Regolamento n. 282/2011 dal Regolamento n. 2018/1912 stabilisce tali condizioni, la cui sussistenza deve essere provata dagli operatori, distinguendo a seconda della circostanza che il trasporto dei beni in altro Stato membro sia effettuato dal soggetto cedente o dal soggetto cessionario.

Nel caso in cui beni vengano spediti o trasportati dal <u>cedente</u>, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

- di almeno due dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:
  a) documento di trasporto o lettera CMR firmati dal cedente, dal cessionario o dal vettore;
  b) polizza di carico;
  c) fattura relativa al trasporto aereo;
  d) fattura emessa dallo spedizioniere

ovvero

- di uno qualsiasi degli elementi sopra indicati in combinazione con uno qualunque dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, che confermano l'avvenuto trasporto/spedizione, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:
  a) polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni;

[3] Novità introdotta dalla direttiva n. 2018/1910 come chiarito al successivo paragrafo 2.
[4] Vedi nota precedente.
[5] Negli anni l'Amministrazione Finanziaria per provare l'avvenuto trasferimento dei beni in un altro Stato comunitario ha individuato i seguenti documenti:

- elenchi Intrastat, ricevute bancarie, fatture di vendita, CMR firmato dal cessionario, dichiarazione di avvenuto ricevimento della merce della controparte comunitaria (risoluzioni 28 novembre n. 345/E e 4 novembre 2010 n. 141933);
- in assenza del CMR, documento di trasporto (DDT) che riporti una data, i dati identificativi del fornitore, del trasportatore e destinatario, la descrizione delle merci o altro riferimento idoneo a collegare il documento alla fattura e la firma del destinatario per presa in carico della merce in altro Paese UE (risoluzione 15 dicembre 2018 n. 477/E);
- CMR elettronico stampato e firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario e messo a disposizione in formato pdf per il tramite di una piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore (risoluzione 25 marzo 2013 n. 19/E);

Infine con la recente risposta ad interpello n. 100 dell'8 aprile 2019 l'Agenzia ha confermato la validità dei pronunciamenti precedenti facendo altresì rimando proprio al nuovo Regolamento n. 2018/1912.

b) documenti bancari che attestano il pagamento relativo alla spedizione o al trasporto dei beni;
c) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
d) ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato.

Nel caso in cui, invece, i beni siano stati spediti o trasportati dal cessionario, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

1) di una dichiarazione scritta dell'acquirente, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo[6] alla cessione dei beni che certifica che questi ultimi sono stati trasportati o spediti dall'acquirente o da terzi per suo conto e che identifica lo Stato di destinazione dei beni.
   Gli elementi che devono risultare da tale dichiarazione sono:
   - la data di rilascio;
   - il nome e l'indirizzo dell'acquirente;
   - la quantità e qualità dei beni;
   - la data e il luogo di arrivo dei beni;
   - l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;
   - in caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto
2) di almeno due dei seguenti elementi di prova non contraddittori rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:
   - documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, per esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico o la fattura relativa al trasporto aereo oppure la fattura dello spedizioniere

   ovvero
3) di uno qualsiasi dei singoli elementi sopra indicati in combinazione con uno qualunque dei singoli elementi di prova non contraddittori rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:
   - una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni;
   - dei documenti bancari che attestano il pagamento relativo alla spedizione o il trasporto dei beni;
   - dei documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio un notaio, che confermano 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.

Il nuovo articolo 45-bis del Regolamento 282/2011 specifica, peraltro, che l'Amministrazione finanziaria può disconoscere comunque la non imponibilità della cessione se in possesso di prove sufficienti che dimostrino che i beni non sono stati spediti o trasportati in altro Stato membro: la presunzione prevista dalla nuova disposizione è quindi una **presunzione relativa**.
Nell'eventuale impossibilità di raccogliere i documenti richiesti dalle nuove disposizioni comunitarie sembra corretto ritenere che il contribuente possa continuare a fornire la prova delle cessioni intracomunitarie utilizzando le **ulteriori forme di prova** finora ammesse dall'Agenzia delle Entrate per dimostrare che i beni sono stati trasferiti nello Stato membro UE di destinazione[7].
Segnaliamo che, in ogni caso, le maggiori difficoltà attengono ai casi in cui il trasporto dei beni è a cura dei cessionari (clausola di resa "**ex works**" o "**franco fabbrica**"), perché nei casi suddetti i cedenti, dopo la consegna dei beni ai cessionari o ai loro vettori, incontrano serie difficoltà nell'acquisire dai loro clienti i documenti individuati in modo tassativo dal predetto articolo 45-bis. Da questo punto di vista le imprese di maggiori dimensioni, con un certo peso negoziale nei confronti dei propri clienti esteri, potrebbero prevedere a livello contrattuale delle clausole per cui i clienti stessi siano obbligati a comunicare l'eventuale mancata consegna dei prodotti nel luogo di destinazione indicato nel documento di trasporto ovvero la consegna in altro luogo rispetto a quello indicato nel predetto documento. Ciò a piena dimostrazione della buona fede con cui ha operato il cedente, scevra da qualunque finalità

[6] Dalle note esplicative della Commissione europea si evince che il suddetto termine di dieci giorni serve per attivare il cessionario. Tuttavia anche se la sua dichiarazione arriva successivamente, è comunque possibile provare l'effettuazione della cessione intracomunitaria.
[7] Come espressamente indicato dalle note esplicative della Commissione europea, pubblicate definitivamente il 29 dicembre 2019 (*explanatory notes on "2020 Quick Fixes"* - direzione generale Fiscalità e Unione doganale) il mancato reperimento delle prove richieste dalle nuove disposizioni europee non comporta automaticamente la tassazione della cessione intracomunitaria nel Paese del cedente. Il cedente, infatti, in tale situazione potrà sempre utilizzare le ulteriori forme di prove ammesse dall'autorità fiscale del Paese di riferimento per dimostrare che i beni sono stati trasferiti nello Stato membro UE di destinazione.

di operare in maniera fraudolenta assieme al proprio cessionario comunitario. Tuttavia questo tipo di soluzione appare meno praticabile per imprese di piccole dimensioni, come tali prive di un certo potere contrattuale sui clienti esteri.

2. La rilevanza del numero di identificazione IVA e dei modelli Intrastat nelle cessioni intracomunitarie

Nelle operazioni intracomunitarie assume particolare rilievo il numero di identificazione IVA dei soggetti passivi d'imposta. Esso deve essere formalmente corretto e corrispondere ad un operatore esistente ed in attività: la verifica di queste condizioni si effettua attraverso il VIES (*VAT Information Exchange System*), un sistema che consente lo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea. A livello nazionale l'inclusione nell'archivio VIES avviene su opzione ex articolo 35 del DPR 633/72:

- per i soggetti che iniziano l'attività, all'atto di apertura della partita IVA;
- per i soggetti già titolari di partita IVA che non hanno richiesto l'inclusione nel VIES all'avvio dell'attività e per i soggetti non stabiliti in Italia che si identificano direttamente ai fini IVA o che nominano un rappresentante fiscale, utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite intermediari incaricati.

Nello specifico, quindi, nell'ambito di una cessione di beni intracomunitaria:

- il cessionario è tenuto a comunicare al cedente il proprio numero di partita IVA;
- a sua volta, a seguito di apposita richiesta da parte del cedente, l'Agenzia delle Entrate conferma la validità del numero di identificazione attribuito al cessionario dall'altro Stato Ue, e fornisce, altresì, i dati relativi alla ditta, la denominazione e ragione sociale e, in mancanza, il nome e il cognome dello stesso.

L'assenza dell'iscrizione al VIES negli ultimi anni è stata oggetto di numerosi contenziosi circa la natura, formale o sostanziale[8], di tale requisito. Sul punto, con la finalità di combattere in modo efficace le frodi comunitarie, è intervenuta la **direttiva n. 2018/1910** la quale ha previsto che:

- **un valido numero identificativo Iva nel sistema di scambi di informazioni (VIES) da parte del cessionario diventi un requisito sostanziale** (e quindi non più meramente formale) per consentire al fornitore di applicare il regime di non imponibilità previsto per le operazioni di cessione intracomunitaria;
- **l'applicazione del regime di non imponibilità IVA sarà vincolato altresì al corretto invio dei dati negli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie (modelli Intra**). Analogamente al numero di partita IVA quindi, **anche la corretta presentazione degli elenchi Intrastat diventerà un requisito sostanziale**. Pertanto, l'eventuale mancata o errata compilazione degli elenchi stessi, a meno che il cedente non sia in grado di giustificare debitamente il suo errore, potrà determinare la perdita del regime di non imponibilità della cessione intracomunitaria ai fini IVA.

Occorre a questo punto evidenziare che, se si aderisce alla tesi secondo cui queste disposizioni sarebbero suscettibili di applicazione solo dopo il recepimento delle stesse da parte dell'Italia, è facilmente presumibile che possano crearsi dei disallineamenti laddove altri Stati membri (con le cui imprese gli operatori nazionali operano) abbiano già recepito il requisito dell'iscrizione al VIES come di natura sostanziale. A tal riguardo sarebbe auspicabile un pronto intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate unitamente alla presenza di una procedura di regolarizzazione in fase di recepimento in Italia della direttiva per quelle cessioni intracomunitarie operate con clienti che non abbiano, per errore, comunicato al cedente nazionale il numero di identificazione IVA inserito nel VIES.

3. Il regime del "call-of stock"

Il *call-off stock* è un contratto in cui un venditore trasferisce uno *stock* di beni presso un deposito a disposizione di un acquirente, situato in un altro Stato membro UE e noto già al momento dell'inizio del trasporto dei beni, il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di prelevare i beni in un momento successivo all'arrivo degli stessi nel deposito: in base a tale contratto la vendita si realizza, e la proprietà dei beni si trasferisce, solo al momento del prelievo degli stessi dal deposito.

Tale contratto, dal punto di vista dell'IVA non differisce nella sostanza dal contratto di *consignment stock*. L'unica differenza tra i due contratti riguarda infatti i soggetti abilitati a prelevare i beni dal deposito:

[8] L'Agenzia delle Entrate è sempre stata infatti del parere che la violazione fosse di tipo sostanziale (cfr. in tal senso le circolari 1 agosto 2011 n. 39/E, 21 giugno 2011 n. 28/E e 15 febbraio 2011 n. 4/E, nonché la risoluzione 27 aprile 2012 n. 42/E). Tale posizione tuttavia è stata smentita sia dalla Corte di Giustizia con un orientamento consolidato (cfr. CGUE, sentenza 9 febbraio 2017 causa C-21/16, sentenza 20 ottobre 2016 causa C-24/2015, sentenza 9 ottobre 2014 causa C-492/2013 e sentenza 2 settembre 2012 causa C-587/2010) ripreso peraltro a livello nazionale anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 21102 del 24 agosto 2018. L'Agenzia quindi si è adeguata a questa posizione solo il 23 gennaio 2019 nel corso del Videoforum di Italia Oggi, riconoscendo il mero requisito formale dell'iscrizione al VIES.

- nel *call-off stock* le merci sono destinate ad essere utilizzate dal cliente nell'ambito del proprio processo produttivo;
- nel *consignment stock* le merci sono destinate ad essere rivendute direttamente a terzi da parte del cliente.

Fino ad oggi, in assenza di un'uniforme regolamentazione comunitaria, tale tipologia di operazione è stata considerata ai fini IVA nel modo seguente:

- nello Stato membro UE di partenza dei beni, una cessione intracomunitaria c.d. assimilata[9];
- nello Stato membro UE di arrivo dei beni, un corrispondente acquisto intracomunitario assimilato, con successiva cessione interna al cliente finale in quest'ultimo Stato al momento del ritiro dei beni da parte dell'acquirente.

La gestione ai fini IVA di tale operazione secondo le modalità sopra indicate, tuttavia, obbliga il venditore a doversi identificare ai fini IVA nello Stato membro UE di arrivo dei beni, al fine di perfezionare l'acquisto intracomunitario nel paese di destinazione dei beni ed assolvere l'IVA in questo Stato.

Alcuni Stati membri UE tuttavia, per evitare che il venditore debba identificarsi ai fini IVA in ogni Stato membro all'interno del quale invia i beni in un deposito attraverso un contratto di *call-off stock*, adottano le c.d. «**regole di semplificazione**», grazie alle quali l'operazione assume natura di cessione/acquisto intracomunitario ai fini IVA solo al (successivo) momento traslativo della proprietà, ossia al momento del prelievo dei beni dal deposito da parte del cliente finale. In questo modo, infatti, il venditore non ha l'obbligo di identificarsi ai fini IVA nello Stato di destinazione dei beni stessi[10].

In considerazione di quanto sopra, pertanto, al fine di uniformare le regole IVA nei contratti di *call-off stock* e, quindi, risolvere la problematica dell'identificazione IVA applicando le regole semplificatorie, la **direttiva n. 2018/1910** ha inserito nella Direttiva n. 2006/112 **il nuovo articolo 17-*bis*** mediante il quale il trasferimento di un bene in altro Stato membro UE non si considera più un'operazione "assimilata" ad una cessione intracomunitaria, ma una vera e propria cessione intracomunitaria che però si realizza in un momento successivo rispetto all'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione e cioè quando l'acquirente preleva i beni dal deposito esistente in tale Stato. Conseguentemente, l'operazione di *call-off stock* non sarà più distinta in due operazioni, ma costituirà una cessione intracomunitaria (nello Stato membro di partenza dei beni) ed un acquisto intracomunitario (nello Stato membro di destinazione dei beni) che si realizzeranno solo dopo l'effettivo trasferimento dei beni dallo Stato membro del venditore a quello del futuro acquirente, ovvero quando quest'ultimo provvederà a prelevare i beni già stoccati.

Tale semplificazione e, quindi, le nuove regole IVA sopra delineate, sono tuttavia applicabili solo in presenza delle seguenti condizioni (par. 2 dell'articolo 17-bis della Direttiva IVA):

- i beni sono spediti o trasportati da un soggetto passivo, o da un terzo per suo conto, verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che, dopo il loro arrivo, tali beni saranno ceduti ad un altro soggetto passivo il quale, in forza dell'accordo esistente tra le parti, detiene l'esclusivo diritto di acquisirne la proprietà;
- il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni non ha la sede della propria attività economica, né una stabile organizzazione, nello Stato presso cui i beni sono spediti o trasportati;
- il soggetto passivo destinatario della cessione dei beni è identificato ai fini IVA nello Stato membro presso cui i beni sono spediti o trasportati e la sua identità ed il suo numero di identificazione IVA sono noti al venditore nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto dei beni;
- il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni annota il loro trasferimento in un apposito registro e li inserisce negli elenchi riepilogativi delle cessioni intra-EU.

Se tali condizioni sono soddisfatte, l'operazione di *call-off stock* ha natura di cessione/acquisto Intra-Ue nel momento in cui viene trasferito il diritto a disporre dei beni (ossia al momento del prelievo dei beni dal deposito da parte del cliente) o, al più tardi, decorsi 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato EU cui sono stati spediti o trasportati, tranne nel caso in cui, entro tale termine:

- il cliente non abbia prelevato i beni dal deposito e i beni siano stati rinviati nello Stato membro da cui erano stati spediti o trasportati;
- il venditore abbia indicato la rispedizione dei beni nel registro di cui all'articolo 243, paragrafo 3, della Direttiva 2006/112/CE.

[9] Sono operazioni "assimilate" ad una cessione intracomunitaria le operazioni in cui un soggetto IVA, per esigenze della propria impresa, mette a sua disposizione propri beni in un altro Stato membro UE (articolo 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993).

[10] In Italia vengono adottate tali regole e, quindi, le c.d. regole semplificatorie. L'Agenzia delle Entrate, infatti, dapprima con la risoluzione 18 ottobre 1996, n. 235 e successivamente con la risoluzione 10 aprile 2000, n. 44/E, ha previsto la possibilità che un'operazione intracomunitaria realizzata in esecuzione di un contratto di *consignment stock* possa essere considerata come "unica" operazione. Chiaramente a condizione che la normativa IVA dello Stato membro di arrivo dei beni inviati dall'operatore nazionale non preveda l'obbligo per gli operatori comunitari di ivi identificarsi ai fini IVA: diversamente, infatti, l'unicità dell'operazione intracomunitaria non sarebbe realizzabile.

Esempio
Un soggetto passivo italiano (IT) invia dei beni in Germania in regime di *call-off stock* presso il deposito di un soggetto passivo tedesco (DE). Nel contratto è previsto che lo *stock* di beni sarà ceduto a DE nel momento in cui quest'ultimo li preleverà dal deposito.

In base alle nuove regole semplificatorie, l'invio dello *stock* di beni da parte di IT al deposito di DE configurerà per IT una cessione intracomunitaria non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'articolo 41 del DL n. 331/1993 nel momento in cui DE preleverà i beni dal deposito ed avrà quindi il diritto di disporne come proprietario o al più tardi decorsi 12 mesi dall'arrivo dei beni in Germania.

Se entro i termini sopra indicati i beni non dovessero essere ceduti a DE ovvero non rispediti a IT, tornerà applicabile la regola generale secondo la quale i beni dovranno considerarsi oggetto di un cd. "trasferimento a se stessi" (operazione intracomunitaria assimilata), con conseguente obbligo da parte di IT di identificarsi ai fini Iva in Germania.

Il mancato recepimento della direttiva n. 2018/1910 entro lo scorso 31 dicembre 2019 non dovrebbe esplicare effetti ai fini del call-off stock, atteso che tale regime è già seguito in Italia in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alla fattispecie del *consignment stock*. Sarebbe quindi opportuno che l'Agenzia confermasse soltanto l'equiparazione concettuale del *call-off stock* al *consignment stock*.

4. Nuove regole nelle cd. "operazioni a catena"

Nell'ambito degli scambi intracomunitari, spesso vengono poste in essere le c.d. cessioni a catena contraddistinte dalle caratteristiche seguenti:

- i beni sono oggetto di due o più distinte cessioni;
- viene effettuato un unico trasferimento intra-EU della merce, dal primo fornitore al cliente finale;
- intervengono tre o più operatori (un primo cedente, uno o più operatori/promotori intermedi ed un acquirente finale).

In tali operazioni è necessario individuare la cessione a cui imputare il trasporto intra-Ue in quanto, all'interno della catena, sarà **questa sola cessione** che potrà beneficiare della non applicazione dell'IVA prevista dall'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE.
Per dare uniformità al trattamento IVA di tali operazioni all'interno dell'Unione europea è intervenuta **la direttiva n. 2018/1910** che, mediante l'introduzione dell'**articolo 36-bis** ad integrazione della Direttiva 2006/112/CE, ha individuato con maggiore precisione il soggetto a cui attribuire il trasporto dei beni nelle operazioni triangolari comunitarie.
In particolare, in base alle nuove regole comunitarie di cui al citato articolo 36-bis:

- in linea generale, la cessione con trasporto (non imponibile ai fini IVA) coinciderà, per presunzione, con quella che viene effettuata nei confronti del promotore (c.d. "operatore intermedio") il quale spedisce o trasporta i beni direttamente o tramite terzi per suo conto;
- tuttavia, se il promotore (operatore intermedio) dovesse comunicare al cedente di possedere un numero di identificazione IVA nel Paese UE dal quale sono stati trasportati o spediti i beni, la spedizione o il trasporto saranno imputati alla cessione di beni effettuata dal promotore (la quale costituirà, quindi, la cessione non imponibile ai fini IVA). Viceversa, la cessione tra il cedente e il promotore sarà imponibile nel Paese del cedente.

Ai fini dell'applicazione delle regole sopra delineate, tuttavia, devono essere rispettate le seguenti condizioni:

- i beni devono essere oggetto di cessioni consecutive;
- i beni devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro UE ad un altro Stato membro UE[11];
- i beni devono essere trasportati o spediti direttamente dallo Stato membro UE del primo cedente allo Stato membro UE dell'ultimo acquirente nella catena.

Se tali condizioni sono soddisfatte, la spedizione o il trasporto deve essere imputato unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, con la conseguenza che soltanto tale cessione potrà qualificarsi come intracomunitaria e beneficiare, quindi, del regime di non imponibilità ai fini IVA.

[11] Tale norma, quindi, non si applica alle cessioni a catena che comportano importazioni ed esportazioni o che riguardano solo cessioni effettuate all'interno del territorio di uno Stato membro UE.

Esempio

Un soggetto passivo Tedesco DE (primo cedente) cede un bene ad un soggetto passivo italiano IT1 (operatore intermedio: primo cessionario e secondo cedente) che cede il medesimo bene ad un altro soggetto passivo italiano IT2 (ultimo cessionario).

Le nuove regole delle cessioni a catena potranno essere applicate solo se DE spedisce i beni a IT2 ovvero se IT1 effettua la spedizione o il trasporto. Se tali condizioni sono soddisfatte:

- la cessione di beni tra il primo cedente DE e l'operatore intermedio IT1 sarà non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'articolo 41 del D.L. n. 331/1993;
- la cessione di beni tra l'operatore intermedio IT1 e l'ultimo cessionario IT2 sarà una cessione soggetta ad IVA.

Nel caso in cui, invece, fosse IT2 ad occuparsi del trasporto o della spedizione, il trasporto dovrebbe essere imputato alla cessione effettuata nei confronti del soggetto che procede con lo spostamento dei beni e, quindi, la cessione intracomunitaria non imponibile ai fini IVA sarebbe quelle intercorsa tra IT1 e IT2 ovvero tra l'operatore intermedio e l'ultimo cessionario della catena. In questo ultimo caso, pertanto:

- la precedente cessione tra DE e IT1 sarebbe assoggettata ad IVA tedesca;
- conseguentemente, IT1 sarebbe costretto ad identificarsi ai fini IVA nello Stato di partenza dei beni (Germania) al fine di riuscire a realizzare la successiva cessione intracomunitaria verso IT2, oltre che per recuperare l'IVA tedesca applicata da DE.