



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF025

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

<b>OGGETTO</b>	<b>SCAMBI INTRAUE DI BENI – LE MODIFICHE DAL 2020</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	DIRETTIVA UE 2018/1910; REG. UE 2018/1909; REG. ESECUZIONE UE 2018/1912
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>08/02/2019</b>

Sintesi: sono stati recentemente pubblicati nella Gazzetta Europea alcuni documenti diretti ad introdurre delle disposizioni di armonizzazione delle regole Iva sugli scambi intraUE di beni. Di particolare interesse:

- le norme in materia di prova del trasporto nelle cessioni intraUE
  - il possesso di una P.Iva da parte del cessionario quale requisito sostanziale per la non imponibilità
  - l'armonizzazione delle norme relative al regime del "call-off stock" e delle vendite cd. "a catena".
- Le disposizioni entreranno in vigore dal 1/01/2020.

Nella G.U.U.E. del 07/12/2018 sono stati pubblicati i seguenti documenti del Consiglio del 04/12/2018 al fine di disciplinare alcuni aspetti attinenti agli scambi intracomunitari:

- ➔ **Dir. UE 2018/1910** (di modifica della Dir. 2006/112/CE) per l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel **sistema dell'Iva di imposizione degli scambi tra Stati membri**;
- ➔ **Reg. UE n. 2018/1909** (di modifica del Reg. UE n. 904/2010) per l'attuazione dello scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di **call-off stock**
- ➔ **Reg. UE n. 2018/1912** (di modifica del Reg. UE n. 282/2011) per l'attuazione dell'armonizzazione dei criteri per fornire la **prova del trasferimento** dei beni nell'ambito delle cessioni intraUE.



**Decorrenza:** le disposizioni citate troveranno applicazione **a decorrere dal 1/01/2020**

Si noti che nessuna modifica intervenuta per quanto attiene le prestazioni di servizio.

## DIRETTIVA (UE) 2018/1910

La **Dir. UE 2018/1910** interviene sulla Dir. 2006/112/CE con riferimento alla **semplificazione di alcune norme nel sistema Iva degli scambi tra Stati membri**.

In tale ottica, il Consiglio UE ha invitato la Commissione UE ad apportare alcuni **miglioramenti alle norme Iva relative alle operazioni transfrontaliere**, con riguardo a:

- regime di **call-off stock**
- operazioni **"a catena"**
- ruolo del **numero di identificazione Iva** per la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie
- prova del trasporto** ai fini dell'esenzione delle operazioni intracomunitarie.

## REGIME DEL CALL-OFF STOCK

Il **call-off stock** si riferisce (considerazioni premesse alla direttiva in commento) alla **situazione** in cui:

- ➔ al **momento del trasporto** di beni verso un altro Stato membro,
- ➔ il **cedente** è già a **conoscenza** dell'identità **dell'acquirente**
  - al quale tali **beni saranno ceduti** in una fase successiva
  - e **dopo il loro arrivo** nello Stato membro di destinazione.



**SITUAZIONE VIGENTE:** allo stato attuale questa situazione dà luogo:

- a una **cessione presunta** (nello Stato membro di partenza dei beni) e
- ad un **acquisto intracomunitario presunto** (nello Stato membro di arrivo dei beni),

seguiti da:

- una **cessione interna** nello Stato membro di arrivo,
- per la quale il **cedente deve essere identificato** ai fini Iva in tale Stato membro.

Per evitare la situazione sopra evidenziata **tali operazioni**, quando hanno luogo tra 2 soggetti passivi, **dovrebbero essere considerate**, in presenza di certe condizioni:

- una **cessione esente** nello **Stato membro di partenza**
- e un **acquisto intracomunitario** nello **Stato membro di arrivo**.

Il nuovo **art. 17-bis** della **Dir. 2006/112/CE** prevede, con riferimento al regime del call-off stock, che:

- ➔ il **trasferimento**, da parte di un soggetto passivo, di un suo **bene a destinazione** di un altro Stato membro **in regime di call-off stock**,
- ➔ **non è assimilato a una cessione di beni** effettuata a titolo oneroso.

CONDIZIONI DI ESISTENZA DEL REGIME DI CALL-OFF STOCK	
Trasporto o spedizione dei beni	I beni sono spediti o trasportati da un soggetto passivo, o da un terzo che agisce per suo conto, verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ tali beni saranno ivi ceduti, in seguito e dopo il loro arrivo, a un altro soggetto passivo</li> <li>▪ che ha il diritto di acquisire la proprietà di tali beni in conformità agli accordi presi</li> </ul>
No sede attività o stabile organizzazione	Nello Stato membro di arrivo, il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ non ha stabilito la sede della propria attività</li> <li>▪ e non dispone di una stabile organizzazione.</li> </ul>
Identificazione e conoscenza del destinatario	Il soggetto passivo destinatario della cessione di beni: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ è identificato ai fini Iva nello Stato membro di arrivo</li> <li>▪ e la sua identità e numero di identificazione Iva sono conosciuti dal soggetto che spedisce o trasporta i beni nel momento di inizio della spedizione o trasporto.</li> </ul>
Registrazione e Elenco riepilogativo	Il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ registra il loro trasferimento in un apposito registro</li> <li>▪ e inserisce nell'elenco riepilogativo l'identità del soggetto passivo acquirente e il numero di identificazione Iva attribuitogli dallo Stato membro di arrivo.</li> </ul>

Il rispetto di tali condizioni comporta che:

- ⇒ al momento del trasferimento del diritto di disporre dei beni al soggetto passivo destinatario
- ⇒ e purché il trasferimento abbia luogo entro il termine di 12 mesi

si configurano le seguenti operazioni, ai fini Iva:

- una **cessione intraUE di beni** da parte soggetto passivo che ha spedito/trasportato i beni (direttamente, o tramite terzi per suo conto) verso il paese UE a partire dal quale i beni sono stati spediti/trasportati
- un **acquisto intraUE di beni** dal soggetto passivo a cui tali beni sono ceduti nello Stato membro verso cui i beni sono stati spediti/trasportati.

**Nota:** il **par. 4**, art. 17-bis, prevede che se entro 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione, essi non sono stati ceduti al soggetto passivo destinatario della cessione e non si è verificata nessuna delle circostanze previste dal par. 7 (cui si rinvia di seguito), si considera che il trasferimento a destinazione di un altro Stato membro (art. 17, Dir. 2006/112/CE) abbia luogo il giorno successivo alla scadenza del periodo di 12 mesi.

#### CONDIZIONI CHE NON DANNO LUOGO AL TRASFERIMENTO A DESTINAZIONE

Il diritto di disporre dei beni non è stato trasferito e i beni sono rispediti allo Stato di partenza, entro 12 mesi

Il soggetto passivo che ha spedito o trasportato i beni ne indica la rispedizione nel registro dei beni in call-off stock

NEW

**REGISTRO DEI BENI SPEDITI O TRASPORTATI:** tra le modifiche previste dalla direttiva in commento vi è quella della tenuta, da parte del **soggetto passivo che trasferisce beni** nell'ambito del **regime di call-off stock**, del registro che consente alle autorità fiscali di verificare la corretta applicazione delle norme. La tenuta del registro è prevista **anche** per il **destinatario della cessione** di beni nell'ambito del citato regime. Il contenuto del registro è previsto **dall'art. 54-bis, Reg. UE n. 282/2011**, introdotto dal Reg. UE 2018/1912.

CONTENUTO DEL REGISTRO	
SOGGETTO PASSIVO CHE TRASFERISCE I BENI	SOGGETTO PASSIVO DESTINATARIO DELLA CESSIONE
a) Stato membro dal quale i beni sono stati spediti o trasportati e data di spedizione o trasporto di beni	1) Numero di identificazione Iva del soggetto passivo che trasferisce i beni in regime di call-off stock
b) Numero di identificazione Iva del soggetto passivo destinatario dei beni, attribuito dallo Stato membro verso il quale i beni sono spediti o trasportati	2) Descrizione e quantità dei beni a lui destinati
c) Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati, numero di identificazione Iva del depositario, indirizzo del deposito in cui i beni sono immagazzinati all'arrivo e data di arrivo dei beni al deposito	3) Data in cui i beni a lui destinati arrivano al deposito
d) Valore, descrizione e quantità dei beni arrivati al deposito	4) Base imponibile, descrizione e quantità dei beni a lui ceduti e data in cui ha luogo l'acquisto intracomunitario di beni
e) Numero di identificazione Iva del soggetto passivo che sostituisce la persona del destinatario	5) Descrizione e quantità dei beni e data in cui i beni sono prelevati dal deposito
f) Base imponibile, descrizione e quantità dei beni ceduti, data in cui ha luogo la cessione dei beni e numero di identificazione Iva dell'acquirente	6) Descrizione e quantità dei beni distrutti o mancanti e data di distruzione, perdita o furto dei beni precedentemente arrivati al deposito o data in cui ne è accertata la distruzione o la scomparsa
g) Base imponibile, descrizione e quantità dei beni, data in cui si verifica una delle condizioni e il relativo motivo	
h) Valore, descrizione e quantità dei beni rispediti e data in cui sono rispediti i beni	
Qualora i beni siano spediti o trasportati in regime di call-off stock a un depositario diverso dal soggetto passivo destinatario dei beni, il registro di tale soggetto passivo non deve contenere le informazioni di cui alle lett. c), e) ed f)	

In caso di **sostituzione**, entro il periodo di 12 mesi, del **soggetto passivo destinatario della cessione**, non si verifica alcun trasferimento a destinazione al momento della sostituzione, purché:

- siano **soddisfatte** tutte le **altre condizioni di esistenza** del **regime** in esame;
- e il soggetto passivo **destinatario** indichi la **sostituzione** nel **registro** di beni in call-off stock.

Il **par. 7** stabilisce che:

- se **entro il termine di 12 mesi** una qualsiasi delle **condizioni di cui al par. 2** (sono quelle di esistenza del regime di call-off stock) e **par. 6 non risulta soddisfatta**,
- si considera che il **trasferimento** dei **beni abbia luogo** nel momento in cui la relativa **condizione non è più soddisfatta**.

Le **condizioni** previste dai predetti **par. 2 e 6 cessano di essere soddisfatte**:

QUANDO	CONDIZIONI
Prima della cessione	se i beni sono ceduti a una persona diversa dal soggetto passivo destinatario, o di quello in sostituzione
Prima dell'inizio del trasporto o spedizione	se i beni sono spediti o trasportati in un paese diverso dallo Stato membro a partire dal quale sono stati inizialmente trasferiti
In caso di distruzione, perdita o furto dei beni	il giorno in cui tali eventi si verificano o quando è stata accertata la distruzione o scomparsa

NEW

**INTRASTAT:** un'altra novità attiene alle informazioni da trasmettere nell'ambito degli Intrastat.

Viene, infatti, previsto che, in aggiunta alle informazioni previgenti, il soggetto passivo trasmetta le informazioni relative a:

- **numero di identificazione Iva** dei **soggetti passivi** cui sono **destinati i beni** che sono spediti o trasportati in regime di call-off stock,
- a eventuali **modifiche delle informazioni trasmesse**.

### Regolamento (Ue) 2018/1909

Al fine di dare attuazione alle disposizioni di cui sopra, il Reg. UE 2018/1909 ha modificato il Reg. UE n. 904/2010 (che disciplina in generale la cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi in materia di IVA) per quanto attiene lo scambio di informazioni per il monitoraggio del **regime di call-off stock**.

### OPERAZIONI A CATENA

Le **operazioni a catena**:

- ➔ si riferiscono a **cessioni successive di beni**
- ➔ oggetto di un **unico trasporto intracomunitario**.



**Note della Commissione UE:** la circolazione intraUE dei beni dovrebbe essere imputata ad una sola cessione e solo questa dovrebbe beneficiare dell'esenzione Iva connessa alle cessioni intra.

Le altre cessioni nella catena dovrebbero essere soggette a imposizione e potrebbero necessitare dell'identificazione Iva del cedente nello Stato membro di cessione.

Per **evitare la doppia o mancata imposizione**, bisogna **stabilire** una norma comune **secondo cui**, in presenza di determinate condizioni, il **trasporto** dei beni dovrebbe essere **imputato a una sola cessione** all'interno della catena di operazioni.

A tal fine, il **nuovo art. 36-bis** della Dir. 2006/112/CE **prevede che**:

- nel caso in cui lo **stesso bene** sia **successivamente ceduto** e sia spedito/trasportato da uno Stato membro **a un altro direttamente dal 1° cedente** all'ultimo acquirente nella catena
- la **spedizione/trasporto** sono **imputati** unicamente alla **cessione** effettuata **nei confronti dell'operatore intermedio**.



**OPERATORE INTERMEDIO:** per tale si intende un cedente all'interno della catena diverso dal 1° cedente della stessa, che spedisce o trasporta i beni direttamente o tramite un terzo che agisce per suo conto.



**DEROGA:** in deroga a quanto sopra:

- 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.

Le **disposizioni** previste **non si applicano alle situazioni previste dall'art. 14-bis** (norma introdotta, con effetto a decorrere dal 1/01/2021, dalla Dir. UE 2017/2455):

#### DIR. 2006/112/CE, ART. 14-BIS

Se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato (marketplace), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi:

- le **vendite a distanza di beni importati da territori/paesi terzi con spedizioni di valore intrinseco non superiore a € 150**, si considera che lo stesso soggetto passivo abbia ricevuto e ceduto detti beni;
- le **cessioni di beni nella UE rese da un soggetto passivo non stabilito nella UE** a una persona che non è un soggetto passivo, si considera che lo stesso soggetto passivo che facilita la cessione abbia ricevuto e ceduto detti beni.

## NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA

In relazione al numero di identificazione Iva la Direttiva si propone di dare rilevanza "costitutiva" al possesso di un numero abilitato nell'ambito del sistema VIES.

A tal fine, il **nuovo par. 1, dell'art. 138**, della Dir. 2006/112/CE prevede che **la non imponibilità Iva per le cessioni comunitarie di beni** si applichi in presenza delle seguenti condizioni:

- ➔ i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio la spedizione o trasporto dei beni (**condizione già prevista dalla normativa vigente**);
- ➔ **NEW** - il **soggetto passivo destinatario della cessione**:
  - sia **identificato ai fini Iva in uno Stato membro** diverso da quello di inizio della spedizione o trasporto dei beni
  - ed **abbia comunicato al cedente tale numero** di identificazione Iva.

**N.B.:** in altri termini

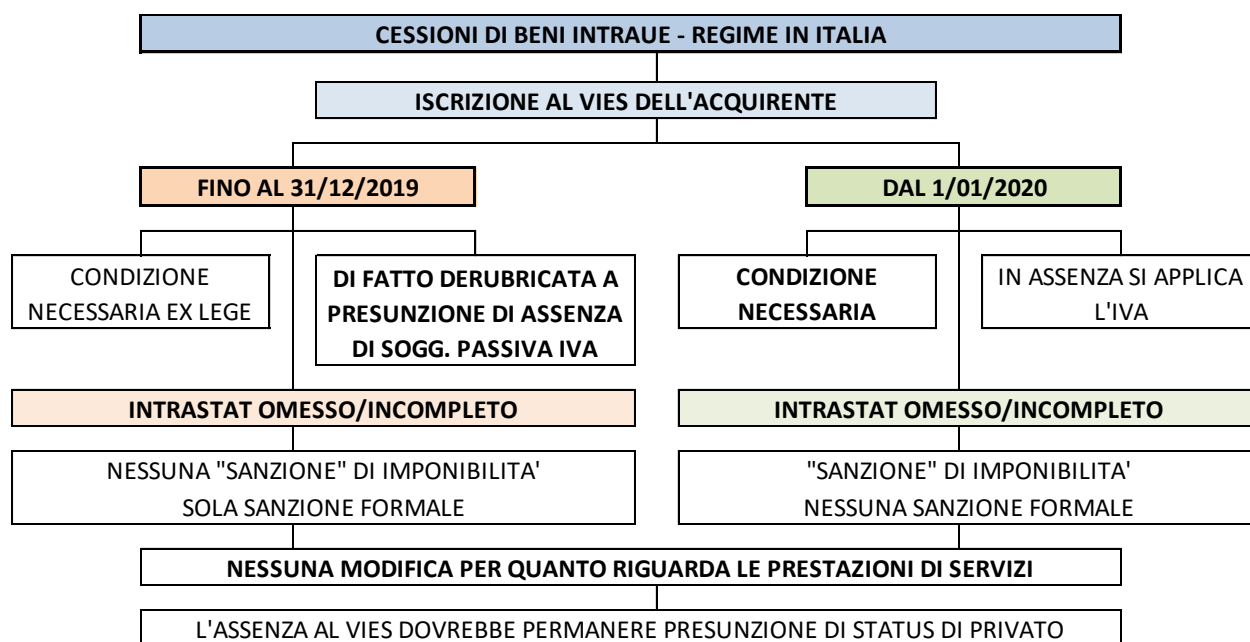
- mentre allo stato attuale l'orientamento giurisprudenziale ritiene sufficiente lo status di soggetto passivo Iva (per tutte v. Corte UE causa C-21/16, Euro Tyre), essendo sua iscrizione nell'archivio VIES un mero requisito formale
- in futuro diventerà requisito sostanziale che l'acquirente sia identificato ai fini Iva (e ciò risulti dall'archivio vies) e che lo stesso numero sia stato comunicato al cedente

Si noti che si tratta:

- di un'estensione di quanto già previsto in Italia (dove, peraltro, l'Agenzia – v. Videoforum 23/01/2019 dell'AdE - ha ritenuto di adeguarsi all'attuale orientamento comunitario)
- che sarà obbligatoriamente introdotto in tutti i paesi UE
- per quanto limitato al solo scambio di beni (non anche le prestazioni di servizi).

**ATTENZIONE - INTRASTAT:** non si applicherà la non imponibilità qualora il cedente

- non abbia presentato il relativo Intrastat
  - o vi abbia omissso le informazioni relative alla cessione
- salvo che la sua mancanza sia giustificata con modalità stabilite dalle discipline nazionali.



## REGOLAMENTO DI ESECUZIONE (UE) 2018/1912

Il Reg. UE 2018/1912 interviene sul Reg. UE n. 282/2011 per quanto riguarda i requisiti di non imponibilità delle cessioni intraUE.

### PROVA DELLA CESSIONE INTRACOMUNITARIA

Per l'applicazione della non imponibilità (cd. "esenzione" in ambito UE) alle cessioni intraUE di beni:

- si **presume** (inversione dell'onere della prova) che i **beni** siano stati **spediti o trasportati**
- **verso** uno **Stato** membro di **destinazione diverso da quello di partenza**

nei seguenti casi:

→ il **venditore certifica** che i beni sono stati spediti o trasportati direttamente o da un terzo per suo conto **ed è in possesso**:

- **di almeno 2 degli elementi di prova di cui al par. 3, lett. a)**, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente, o
- **di uno degli elementi di cui al par. 3, lett. a), in combinazione** con uno di quelli previsti dalla lett. b), del medesimo par. 3, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente;

art. 45-bis	QUALI	DOCUMENTI ACCETTATI COME ELEMENTI DI PROVA DEL TRASPORTO O SPEDIZIONE DEI BENI
par. 3, lett. a)	Relativi al trasporto o spedizione	Sono, per 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
par. 3, lett. b)	Altri	Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto
		Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (per esempio un notaio) che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione
		Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro

→ il **venditore è in possesso** di:

- una **dichiarazione scritta dall'acquirente** che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; e
- **di almeno 2 degli elementi di prova di cui al par. 3, lett. a)**, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente, o
- **di uno degli elementi di cui al par. 3, lett. a), in combinazione** con uno di quelli previsti dalla lett. b), del medesimo par. 3, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente;

CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE RILASCIATA DALL'ACQUIRENTE (deve essere fornita al venditore entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione)
Data di rilascio
Nome e indirizzo dell'acquirente
Quantità e natura dei beni
Data e luogo di arrivo dei beni
Numero di identificazione del mezzo di trasporto, nel caso di cessione di mezzi di trasporto
Identificazione della persona che accetta i beni per suo conto



**ATTENZIONE:** per quanto, come anticipato, tali disposizioni si applichino **solo dal 1/01/2020**, si ritiene vadano **comunque presi in considerazione** in sede di eventuale verifica (o successivo contenzioso) **quale documentazione "ad juvandum"**.