

Circolare per la clientela

Numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie - Cessioni a catena - Regime di *call-off stock* - Novità dall'1.1.2020

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

La direttiva 2018/1910/UE ha modificato la direttiva 2006/112/CE in tema di IVA prevedendo una nuova disciplina per quanto concerne la rilevanza del numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie, nonché per le operazioni di cessioni a catena e *call-off stock*.

In aggiunta alle disposizioni primarie inserite nella direttiva 2006/112/CE sono poi stati emanati il Regolamento UE 4.12.2018 n. 1912, contenente disposizioni volte alla modifica del Regolamento UE 15.3.2011 n. 282 in tema di tenuta del registro delle movimentazioni di beni in regime di *call-off stock*, ed il Regolamento UE 4.12.2018 n. 1909, che modifica il Regolamento UE 7.10.2010 n. 904 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime del *call-off stock*.

La nuova disciplina, prevista dalla direttiva 2018/1910/UE e dai citati Regolamenti, diviene efficace a decorrere dall'1.1.2020. Tuttavia, attualmente, le citate disposizioni non risultano ancora recepite a livello nazionale.

2 RILEVANZA DEL NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA NELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

L'art. 138 della direttiva 2006/112/CE, così come risultante dalle modifiche applicabili dall'1.1.2020, prevede che una cessione intracomunitaria potrà beneficiare del regime di non imponibilità a condizione che il cessionario "*sia identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio*" e che egli abbia "*comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA*".

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

In aggiunta, il beneficio della non imponibilità risulterà escluso (con conseguente applicazione dell'IVA all'operazione) anche nel caso in cui il cedente non abbia rispettato l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT (artt. 262 e 263 della direttiva 2006/112/CE) o li abbia presentati non riportando correttamente le informazioni relative alla cessione (tra le quali rientrerebbe anche il numero identificativo IVA del cessionario), a meno che lo stesso non sia in grado di giustificare debitamente la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

3 NUOVA DISCIPLINA DELLE CESSIONI A CATENA

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

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

In proposito, l'art. 36-*bis* par. 1 della direttiva 2006/112/CE, risultante dalle modifiche applicabili dall'1.1.2020, stabilisce che, in tali ipotesi, la spedizione o il trasporto saranno imputati unicamente alla cessione nei confronti dell'operatore intermedio (ossia un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto).

In deroga alla regola generale, l'art. 36-*bis* par. 2 della direttiva 2006/112/CE prevede che la spedizione o il trasporto saranno imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio nei casi in cui quest'ultimo comunichi al cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

4 REGIME DI CALL-OFF STOCK

In termini generali, con l'accordo di *call-off stock*, il fornitore invia uno *stock* di beni propri ad un altro soggetto passivo, pur restandone proprietario fintantoché quest'ultimo non li "prelevi" dallo *stock* per ragioni produttive o commerciali.

4.1 CONDIZIONI

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

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

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

Il trasferimento di beni, inoltre, si considera verificato nel momento in cui una delle quattro condizioni sopra enunciate venga meno.

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

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

4.2 REGISTRO DELLE MOVIMENTAZIONI DI BENI IN REGIME DI CALL-OFF STOCK

L'art. 243 della direttiva 2006/112/CE prevede – sia per il soggetto passivo che trasferisce beni nell'ambito del regime di *call-off stock* di cui all'art. 17-*bis*, sia per il soggetto passivo destinatario di tali beni – un obbligo di tenuta di un apposito registro, così da consentire alle autorità fiscali di verificare la corretta applicazione del regime.

Quanto poi alle informazioni da indicare in tale registro, le stesse vengono previste dall'art. 54-*bis* del Regolamento UE 15.3.2011 n. 282 (distintamente per il registro tenuto dal soggetto passivo che trasferisce i beni e per quello tenuto dal soggetto passivo destinatario della cessione in regime di *call-off stock*).

5 RECEPIMENTO A LIVELLO NAZIONALE

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

In proposito, il 12.12.2019, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in esame preliminare, il disegno di legge di delegazione europea 2019, che delega il Governo, fra l'altro, al recepimento della direttiva 2018/1910/UE.

Le disposizioni aventi efficacia dall'1.1.2020 si ritengono applicabili, anche a livello nazionale, in ragione del principio di efficacia diretta delle direttive comunitarie, qualora la norma sia chiara, precisa e incondizionata non richiedendo, pertanto, misure di recepimento nazionale.

In una situazione analoga (recepimento dell'art. 2 della direttiva 2008/8/CE in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi), la circ. Agenzia delle Entrate 31.12.2009 n. 58 aveva infatti precisato che alcune delle disposizioni della direttiva in corso di recepimento erano *“sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali”*.

Si rileva, tuttavia, che un'interpretazione differente è stata fornita da Assonime, con la circ. 19.12.2019 n. 29, la quale, pur richiamando quanto avvenuto per il recepimento delle novità in tema di territorialità IVA delle prestazioni di servizi, ritiene che le disposizioni della direttiva 2018/1910/UE non siano suscettibili di immediata applicazione, necessitando di un recepimento formale da parte del legislatore nazionale (con la sola eccezione delle norme in tema di *call-off stock*, in considerazione del fatto che le relative semplificazioni sono già state riconosciute da tempo in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate per i contratti di *consignment stock*, sostanzialmente equiparabili a quelli di *call-off stock*).