



COMMISSIONE EUROPEA  
DIREZIONE GENERALE  
FISCALITÀ E UNIONE DOGANALE  
Fiscalità indiretta e amministrazione fiscale  
**Imposta sul valore aggiunto**

(Pubblicato a dicembre 2019)

Note esplicative  
riguardanti  
le modifiche del sistema dell'IVA nell'UE  
relative al regime di call-off stock, alle  
operazioni a catena e all'esenzione delle  
cessioni intracomunitarie di beni ("soluzioni  
rapide 2020")

Direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio

Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio

Regolamento (UE) 2018/1909 del Consiglio

*Clausola di esclusione della responsabilità: le presenti note esplicative non sono giuridicamente vincolanti e si limitano a fornire orientamenti pratici informali sulle modalità di applicazione del diritto dell'UE secondo la Direzione generale della Fiscalità e unione doganale della Commissione europea.*

**Le presenti note esplicative sono finalizzate a fornire una migliore comprensione di talune parti della normativa dell'UE in materia di IVA. Sono state preparate dai servizi della Commissione e non sono giuridicamente vincolanti, come precisato nella clausola di esclusione della responsabilità riportata nella prima pagina.**

**Le presenti note esplicative non sono esaustive. Ciò significa che, sebbene forniscano informazioni dettagliate riguardo a una serie di questioni, il presente documento potrebbe non includere alcuni elementi.**

**Si consiglia e si raccomanda agli utilizzatori delle presenti note esplicative interessati a un tema specifico di leggere l'intero capitolo dedicato a tale argomento.**

- **Perché queste note esplicative?**

Gli obiettivi di queste note esplicative consistono nel fornire una **migliore comprensione della normativa adottata a livello dell'UE** e nel caso di specie: (i) la direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE del Consiglio e (ii) il regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio.

- **Cosa si trova in queste note esplicative?**

Le "note esplicative" devono essere considerate come uno **strumento di orientamento** che può essere utilizzato per chiarire l'applicazione pratica delle nuove norme riguardanti il regime di call-off stock, le operazioni a catena, l'esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni e la prova del trasporto ai fini di tale esenzione ("soluzioni rapide 2020"). Esse contribuiscono alla comprensione delle disposizioni della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio e del regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio.

- **Caratteristiche delle note esplicative**

**Le note esplicative sono frutto di un lavoro di collaborazione:** sebbene siano emesse dalla Direzione generale della Fiscalità e unione doganale della Commissione europea (DG TAXUD), esse sono il risultato di un confronto fra gli Stati membri e le imprese svoltosi, rispettivamente, nell'ambito del gruppo sul futuro dell'IVA (GFV) e del gruppo di esperti sull'IVA (VEG). Sebbene il contributo fornito dal gruppo GFV e dal gruppo VEG sia stato ampiamente preso in considerazione nel corso della stesura, va ricordato che i servizi della Commissione non erano in ultima analisi vincolati dalle opinioni espresse né dagli Stati membri né dalle imprese.

**Le presenti note esplicative non sono giuridicamente vincolanti.** Le note non esprimono un parere formale della Commissione europea e la Commissione europea non è vincolata da nessuna delle opinioni ivi espresse.

Le note esplicative non sostituiscono gli orientamenti del comitato IVA, che conservano il proprio ruolo. La loro natura è inoltre diversa: le note esplicative riflettono le opinioni della DG TAXUD, mentre gli orientamenti del comitato IVA sono approvati dal comitato IVA, un comitato consultivo costituito da rappresentanti degli Stati membri e della Commissione europea. Tuttavia, diversi orientamenti sulle "soluzioni rapide 2020", già approvati dal comitato IVA al momento della pubblicazione delle presenti note esplicative, sono stati inclusi nel presente documento al fine di fornire tutte le informazioni disponibili sull'argomento. È opportuno osservare che il titolo di ciascuno di tali orientamenti fa riferimento al titolo della corrispondente sezione del documento di lavoro del comitato IVA (non incluso in queste note esplicative) alla base degli orientamenti.

Le amministrazioni fiscali nazionali possono inoltre emettere i propri orientamenti per l'applicazione delle nuove norme IVA relative alle "soluzioni rapide 2020".

**Le note non sono esaustive:** comprendono soltanto le questioni riguardo alle quali si è considerato auspicabile fornire spiegazioni.

**Sono un lavoro in corso:** le note non sono un prodotto finale, bensì riflettono la situazione in un determinato momento, in linea con le conoscenze e le esperienze disponibili.

**La versione iniziale delle note esplicative è stata redatta in inglese. Poiché i termini utilizzati nei grafici sono ancora quelli della versione iniziale, se ne riporta di seguito la traduzione.**

**A, B, C:** traduzione delle lettere in caso la traduzione non utilizzi l'alfabeto latino

**MS (Member State):** SM (Stato membro)

**Taxable person(s):** soggetto/i passivo/i

**Transport of goods:** trasporto dei beni

**Stock:** deposito

**Supply:** cessione

**Status or location not relevant:** status o sede non rilevanti

**Substitution:** sostituzione

**Not supplied within 12m (months) after arrival:** non ceduti entro 12 mesi dall'arrivo

**3<sup>rd</sup> country:** paese terzo

**Loss or destruction:** perdita o distruzione

**Physical flow:** flusso fisico dei beni

**Contractual flow:** flusso contrattuale

**Warehouse:** deposito

## SOMMARIO

1.	ELEMENTI ESSENZIALI DELLE MODIFICHE DEL SISTEMA DELL'IVA NELL'UE CHE ENTRERANNO IN VIGORE NEL 2020 .....	10
1.1.	Contesto generale .....	10
1.2.	Atti giuridici rilevanti .....	10
2.	IL REGIME DI CALL-OFF STOCK .....	12
2.1.	Disposizioni pertinenti.....	12
2.2.	A cosa servono le disposizioni? .....	12
2.3.	Esempi di scenari differenti.....	13
2.3.1.	Caso generale interessato dalla semplificazione .....	14
2.3.2.	Sostituzione dell'acquirente .....	15
2.3.3.	Cessione a un'altra persona.....	17
2.3.4.	Rispedizione dei beni .....	19
2.3.5.	Superamento del periodo di 12 mesi .....	20
2.3.6.	Beni spediti verso un altro Stato membro .....	22
2.3.7.	Beni esportati.....	24
2.3.8.	Distruzione o perdita dei beni.....	25
2.4.	Norme sulla semplificazione del regime di call-off e norme nazionali in materia di IVA .....	27
2.5.	Questioni dettagliate derivanti da queste disposizioni .....	27
2.5.1.	Orientamenti concordati dal comitato IVA .....	27
2.5.2.	La semplificazione del regime di call-off stock è un sistema obbligatorio? Un'impresa può scegliere di non applicarlo? .....	28
2.5.3.	Qual è la relazione tra gli articoli 17 e 17 bis della direttiva IVA? .....	29
2.5.4.	L'impresa che effettua il trasferimento dei beni, quando non si applica la semplificazione del regime di call-off stock, è sempre obbligata/autorizzata a registrarsi ai fini IVA nello Stato membro di arrivo dei beni in relazione agli acquisti intracomunitari ivi effettuati? Qual è la situazione nel caso in cui tali acquisti intracomunitari siano esenti? .....	30
2.5.5.	Quando l'impresa che invia beni da uno Stato membro a un altro nel quadro della semplificazione del regime di call-off stock è tenuta a registrarsi ai fini dell'IVA nello Stato membro di arrivo dei beni?.....	31
2.5.6.	Differenza tra "condizioni necessarie per l'applicazione della semplificazione del regime di call-off stock" e "obblighi supplementari legati alla semplificazione del regime di call-off stock" .....	31
2.5.7.	La semplificazione può essere applicata nel caso in cui il fornitore sia registrato ai fini dell'IVA (ma non stabilito) nello Stato membro in cui i beni sono spediti?.....	32

2.5.8.	La semplificazione può essere applicata nel caso in cui l'acquirente destinatario sia registrato ai fini dell'IVA (ma non stabilito) nello Stato membro verso cui i beni sono spediti?.....	32
2.5.9.	La semplificazione può essere applicata nel caso in cui il trasporto sia effettuato dall'acquirente destinatario per conto del fornitore? .....	32
2.5.10.	Quale operazione deve essere considerata una "cessione" all'acquirente destinatario? .....	33
2.5.11.	La semplificazione può essere applicata in relazione a diversi acquirenti destinatari?.....	33
2.5.12.	In caso di sostituzione, è necessario stipulare un nuovo contratto già al momento della risoluzione del primo? .....	34
2.5.13.	È possibile una sostituzione parziale? .....	34
2.5.14.	Cosa si intende per "altre condizioni applicabili" per la sostituzione? Quale momento deve essere preso in considerazione? .....	34
2.5.15.	Come vanno gestite le sostituzioni multiple? .....	35
2.5.16.	In che modo si determina il periodo di 12 mesi?.....	35
2.5.17.	In che modo si determina il periodo di 12 mesi in caso di merci alla rinfusa? .....	36
2.5.18.	In quale formato si possono o si devono tenere i registri? .....	37
2.5.19.	Gli Stati membri possono imporre obblighi supplementari in relazione al registro in capo al depositario quando questi è un terzo? 37	
2.5.20.	In che modo si dichiarano nell'elenco riepilogativo un'azione di call-off stock e una sostituzione (o più sostituzioni) che avvengono nello stesso periodo di dichiarazione dell'elenco riepilogativo? (Lo stesso per il call-off stock e la rispedizione dei beni che hanno luogo nello stesso periodo di dichiarazione dell'elenco riepilogativo) .....	37
2.5.21.	Esempio pratico generale per quanto riguarda l'elenco riepilogativo.....	39
2.5.22.	Cosa si intende per "modifiche delle informazioni trasmesse" di cui all'articolo 262, paragrafo 2, della DI? .....	41
2.5.23.	Cosa si intende per "identità" dell'acquirente destinatario di cui all'articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera d), della DI? .....	43
2.5.24.	Sono state previste misure transitorie per i trasporti che iniziano prima e arrivano dopo l'entrata in vigore della semplificazione del regime di call-off stock?.....	44
2.5.25.	Un fornitore, non stabilito nell'UE, può utilizzare la semplificazione del regime di call-off stock? L'"esenzione del regime doganale 42" è applicabile a un'importazione di beni che sono successivamente soggetti a un regime di call-off stock? 44	
2.5.26.	Identità dell'acquirente destinatario: in che modo l'identità deve essere nota al fornitore? È sufficiente un contratto di vendita?.....	45
2.5.27.	Cosa si intende per "accordo" all'articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera a), della DI? Si tratta sempre di un contratto di vendita? .....	45

2.5.28.	Le condizioni per il regime di call-off stock sono soddisfatte se i beni da consegnare all'acquirente destinatario devono essere prima smistati da un terzo presso il deposito?.....	45
2.5.29.	Cosa si deve e che cosa non si deve considerare per definire un deposito ai fini della semplificazione del regime di call-off stock? 45	
2.5.30.	Il registro o i registri possono essere tenuti da un terzo (ad esempio un responsabile del deposito) per conto del fornitore e/o dell'acquirente destinatario? .....	46
2.5.31.	Nel caso di un trasporto che inizia nel mese 1 e termina nel mese 2, qual è il periodo rilevante ai fini dell'elenco riepilogativo?.....	46
3.	LE OPERAZIONI A CATENA .....	47
3.1.	Disposizione pertinente .....	47
3.2.	Contesto.....	47
3.3.	Cosa prevede la disposizione?.....	47
3.4.	Esempi di scenari differenti.....	48
3.4.1.	Esempio 1 – un caso semplice di operazione a catena .....	48
3.4.2.	Esempio 2 – una situazione più complessa che comporta diversi trasporti.....	49
3.5.	Attribuzione del trasporto a una delle cessioni della catena – spiegazioni per gli esempi 1 e 2 .....	49
3.5.1.	L'attribuzione del trasporto nell'esempio 1.....	50
3.5.2.	L'attribuzione del trasporto nell'esempio 2.....	50
3.6.	Questioni dettagliate derivanti dalla presente disposizione.....	53
3.6.1.	Orientamenti concordati dal comitato IVA. ....	53
3.6.2.	Qual è l'ambito di applicazione della disposizione?.....	54
3.6.3.	Chi può assumere il ruolo di operatore intermedio? .....	54
3.6.4.	Chi non può assumere il ruolo dell'operatore intermedio?.....	54
3.6.5.	Cosa significa "spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto"?.....	55
3.6.6.	Un cedente della catena diverso dall'operatore intermedio effettua il trasporto dei beni per conto dell'operatore intermedio.....	56
3.6.7.	Diversi soggetti coinvolti nel trasporto dei beni.....	56
3.6.8.	Trasporto frazionato e interruzioni nella catena .....	58
3.6.9.	Prova dell'organizzazione del trasporto.....	62
3.6.10.	La comunicazione del numero di identificazione IVA da parte dell'operatore intermedio deve essere effettuata al suo cedente.....	63
3.6.11.	In che modo l'operatore intermedio deve comunicare il proprio numero di identificazione IVA? .....	63
3.6.12.	Mezzi di prova della comunicazione del numero di identificazione IVA .....	64
3.6.13.	Cosa succede se l'operatore intermedio e il suo cedente non sono in grado di dimostrare tale comunicazione? .....	65

3.6.14.	Quando l'operatore intermedio è tenuto ad effettuare questa comunicazione? .....	65
3.6.15.	Cosa succede se all'operatore intermedio sono attribuiti più numeri di identificazione IVA? .....	66
3.6.16.	Cosa succede se l'operatore intermedio non comunica al suo cedente un numero di identificazione IVA? .....	66
3.6.17.	Semplificazione delle operazioni triangolari.....	67
3.6.17.1.	Catena composta da più di tre operatori .....	68
3.6.17.2.	Cessione successiva di beni a seguito dell'operazione triangolare.....	70
3.6.18.	L'ultima persona della catena è un acquirente finale.....	71
4.	L'ESENZIONE DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI .....	73
4.1.	Disposizione pertinente .....	73
4.2.	Cosa prevede la disposizione?.....	73
4.3.	Questioni dettagliate derivanti dall'articolo 138, paragrafi 1 e 1 bis, della DI.....	74
4.3.1.	Orientamenti concordati dal comitato IVA .....	74
4.3.2.	Cosa succede se l'acquirente non fornisce al cedente l'indicazione del proprio numero di identificazione IVA rilasciato in uno Stato membro diverso da quello da cui i beni sono spediti o trasportati?.....	76
4.3.3.	Cosa succede quando l'acquirente ha presentato alle autorità fiscali una richiesta per ottenere un numero di identificazione IVA ma non ha ottenuto tale numero di identificazione IVA al momento in cui il cedente deve emettere la fattura? .....	76
4.3.4.	Alcuni Stati membri distinguono tra un numero di identificazione IVA valido solo per alcune operazioni interne e un numero di identificazione IVA che, conformemente all'articolo 215 della DI, ha un prefisso che permette di identificare lo Stato membro di emissione. Entrambi i numeri possono essere utilizzati ai fini dell'esenzione dell'articolo 138 della DI? .....	77
4.3.5.	Quale numero di identificazione IVA deve essere utilizzato per applicare l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI quando l'acquirente fa parte di un gruppo IVA conformemente all'articolo 11 della DI? .....	77
4.3.6.	Cosa si intende con la frase "a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti" di cui all'articolo 138, paragrafo 1 bis, della DI? .....	77
5.	LA PROVA DEL TRASPORTO .....	79
5.1.	Disposizione pertinente .....	79
5.2.	Cosa prevede la disposizione?.....	79
5.3.	Questioni dettagliate derivanti dalla presente disposizione.....	80
5.3.1.	Orientamenti concordati dal comitato IVA. ....	80

5.3.2.	Cosa accade alle disposizioni nazionali vigenti negli Stati membri in materia di prova del trasporto dopo l'entrata in vigore dell'articolo 45 bis del RE? Tali disposizioni nazionali continueranno ad essere applicate? .....	80
5.3.3.	Cosa accade se non sono soddisfatte le condizioni per la presunzione di trasporto di cui all'articolo 45 bis del RE? Significa che in questo caso non si applica l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI? .....	81
5.3.4.	Cosa accade se un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti elencati all'articolo 45 bis, paragrafo 3, del RE, che viene presentato come prova, contiene informazioni errate o è addirittura falso? Il venditore può comunque avvalersi della presunzione della spedizione o del trasporto? .....	81
5.3.5.	Cosa accade se il cedente o l'acquirente effettua il trasporto con il proprio mezzo di trasporto?.....	81
5.3.6.	Cosa si deve considerare una "dichiarazione scritta" da parte dell'acquirente ai fini dell'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE? In quale formato (cartaceo e/o elettronico) sarà accettata dalle autorità fiscali, ad esempio una mail o un documento originale firmato?.....	81
5.3.7.	In quale formato (cartaceo e/o elettronico) i documenti utilizzati come prova della spedizione o del trasporto di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 3, del RE saranno accettati dalle autorità fiscali? .....	82
5.3.8.	Cosa accade se l'acquirente non fornisce al venditore la dichiarazione scritta di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione?.....	82
6.	DISPOSIZIONI LEGISLATIVE PERTINENTI .....	83
6.1.	Direttiva IVA (sopra indicata come "DI").....	83
6.2.	Regolamento di esecuzione IVA (sopra indicato come "RE").....	86

## 1. ELEMENTI ESSENZIALI DELLE MODIFICHE DEL SISTEMA DELL'IVA NELL'UE CHE ENTRERANNO IN VIGORE NEL 2020

### 1.1. Contesto generale

Nelle sue conclusioni dell'8 novembre 2016<sup>1</sup> il Consiglio ha invitato la Commissione a presentare proposte su alcuni miglioramenti dell'attuale sistema dell'IVA. A tale riguardo, sono stati indicati quattro ambiti.

In primo luogo, il **numero di identificazione IVA** del destinatario, attribuito da uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio, dovrebbe costituire una condizione sostanziale supplementare per l'applicazione dell'esenzione in relazione a una cessione intracomunitaria di beni.

In secondo luogo, la Commissione è stata invitata a proporre criteri uniformi e opportuni miglioramenti legislativi finalizzati a una maggiore certezza del diritto e a un'applicazione armonizzata delle norme IVA in sede di determinazione del trattamento IVA delle **operazioni a catena**, comprese le operazioni triangolari.

In terzo luogo, la Commissione è stata invitata ad analizzare e proporre come modificare le norme IVA per consentire una semplificazione del **regime di call-off stock** da applicare in modo più uniforme nell'UE.

Infine, la Commissione è stata invitata a continuare a esplorare le possibilità di pervenire a un quadro comune di criteri raccomandati per le prove documentali necessarie per chiedere un'**esenzione per le cessioni intracomunitarie**.

Il 4 ottobre 2017 la Commissione ha proposto modifiche alla direttiva IVA e al regolamento di esecuzione IVA relative ai quattro ambiti di cui sopra. Le modifiche pertinenti sono state adottate dal Consiglio il 4 dicembre 2018<sup>2</sup>.

### 1.2. Atti giuridici rilevanti

Gli atti giuridici che hanno introdotto le modifiche in materia di IVA trattate nelle presenti note esplicative comprendono:

- a) la [direttiva \(UE\) 2018/1910 del Consiglio](#), del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri;
- b) il [regolamento di esecuzione \(UE\) 2018/1912 del Consiglio](#), del 4 dicembre 2018, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie;

---

<sup>1</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/it/pdf>.

<sup>2</sup> Le modifiche entreranno in vigore il 1° gennaio 2020.

- c) il [regolamento \(UE\) 2018/1909 del Consiglio](#), del 4 dicembre 2018, che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di call-off stock.

Tutte le disposizioni giuridiche rilevanti sono riportate in calce alle presenti note esplicative nella formulazione applicabile dal **1° gennaio 2020**.

Ogniqualevolta si fa riferimento a un articolo della direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE e successive modifiche), il riferimento è associato alla sigla "**DI**". Nei casi in cui viene menzionato il regolamento di esecuzione IVA [regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 e successive modifiche], il riferimento agli articoli è associato alla sigla "**RE**". In tutti gli altri casi i riferimenti specificano l'atto giuridico di riferimento.

## 2. IL REGIME DI CALL-OFF STOCK

### 2.1. Disposizioni pertinenti

Gli articoli della direttiva IVA relativi alla semplificazione del regime di call-off stock sono i seguenti:

- **articolo 17 bis:** (disposizione principale) contiene le norme sulla semplificazione;
- **articolo 243, paragrafo 3:** stabilisce l'obbligo di tenere determinati registri ai fini del regime di call-off stock;
- **articolo 262, paragrafo 2:** stabilisce l'obbligo di indicare, nell'elenco riepilogativo, il numero di identificazione IVA dei soggetti passivi cui sono destinati i beni che sono trasportati in regime di call-off stock, nonché di informare riguardo a eventuali modifiche delle informazioni trasmesse.

L'**articolo 54 bis** del RE fornisce norme più dettagliate riguardo ai registri tenuti ai fini del regime di call-off stock.

### 2.2. A cosa servono le disposizioni?

La dicitura "regime di call-off stock" fa riferimento a una situazione in cui un soggetto passivo spedisce o trasporta beni verso un deposito in un altro Stato membro per un acquirente destinatario di cui si conoscono l'identità e il numero di identificazione IVA al momento del trasporto o della spedizione e che ha il diritto di prelevare i beni dal deposito a propria discrezione; in tale occasione avviene il conferimento della proprietà dei beni.

Ai sensi delle attuali norme UE in materia di IVA, si ritiene che un'impresa (un soggetto passivo) che trasferisce i propri beni da uno Stato membro a un deposito situato in un altro Stato membro abbia effettuato una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro di partenza dei beni. Allo stesso tempo, tale impresa deve contabilizzare ai fini IVA l'acquisto intracomunitario di beni nello Stato membro in cui i beni arrivano. In pratica, ciò significa che un'impresa, trasferendo beni in un altro Stato membro, deve anche rispettare gli obblighi in materia di IVA nello Stato membro di arrivo (registrazione ai fini IVA, presentazione di una dichiarazione IVA e contabilizzazione dell'IVA dovuta sull'acquisto intracomunitario in tale dichiarazione).

Quando i beni sono trasferiti da uno Stato membro a un deposito situato in un altro Stato membro per essere successivamente ceduti a un acquirente, l'impresa che trasferisce e successivamente cede tali beni, oltre a dichiarare un acquisto intracomunitario di beni, deve di norma anche contabilizzare l'IVA sulla cessione (interna) nello Stato membro in cui si trova il deposito (a meno che non sia applicabile il meccanismo dell'inversione contabile, di norma in base all'articolo 194 della DI).

La semplificazione del regime di call-off stock, adottata dal Consiglio, elimina, a favore delle imprese che trasferiscono beni tra due Stati membri in vista di una loro successiva cessione a un acquirente destinatario già noto, l'onere amministrativo collegato all'obbligo di adempiere ai requisiti IVA nello Stato membro in cui si trova il deposito.

La semplificazione **non** riguarda la situazione in cui un'impresa trasferisce beni da uno Stato membro a un altro senza essere ancora a conoscenza dell'acquirente destinatario in quest'ultimo Stato membro.

La soluzione adottata stabilisce che:

- non ha luogo alcuna cessione intracomunitaria né alcun acquisto intracomunitario al momento della spedizione o del trasporto dei beni al deposito situato in un altro Stato membro;
- hanno luogo una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro di partenza e un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro in cui è situato il deposito solo in una fase successiva, e cioè nel momento in cui l'acquirente acquisisce la proprietà dei beni.

Al fine di consentire l'applicazione di questa semplificazione del regime di call-off stock, devono essere soddisfatte determinate condizioni:

- sia il fornitore<sup>3</sup> che l'acquirente destinatario sono soggetti passivi;
- il fornitore non ha stabilito la sede della propria attività economica né dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati;
- il fornitore registra la spedizione/il trasporto dei beni in un registro;
- i beni sono trasportati da uno Stato membro a un altro allo scopo di esservi ceduti, in una fase successiva all'arrivo, a un acquirente destinatario;
- il fornitore indica il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario nel proprio elenco riepilogativo (solo tale dato, non il valore dei beni) presentato per il periodo in cui ha luogo il trasporto di detti beni;
- l'acquirente destinatario è identificato ai fini IVA nello Stato membro in cui sono trasferiti i beni;
- l'identità e il numero identificativo IVA dell'acquirente destinatario sono noti al fornitore al momento dell'inizio della spedizione o del trasporto;
- i beni sono trasportati da uno Stato membro a un altro, escludendo così dalla semplificazione le importazioni, le esportazioni e le cessioni all'interno di un unico Stato membro.

Da notare che esistono anche obblighi il cui mancato adempimento non implica che la semplificazione non possa (o non possa più) essere applicata (anche se possono essere applicate sanzioni nazionali). È il caso, ad esempio, dell'obbligo dell'acquirente destinatario di indicare, nel registro che deve tenere, la descrizione e la quantità dei beni a lui destinati [articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettera b), del RE].

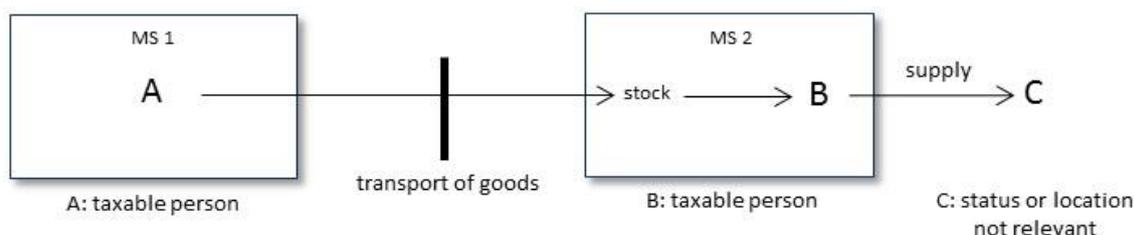
### 2.3. Esempi di scenari differenti

Per tutti i seguenti esempi è valido l'assunto secondo cui l'impresa A, che trasferisce beni dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2, è stabilita nello Stato membro 1. Va sottolineato che, anche se questa sarà la situazione normale, non è di per sé una condizione per l'applicazione della semplificazione del regime di call-off stock. Al contrario, è una condizione per l'applicazione della semplificazione che l'impresa A non abbia stabilito la sede della propria attività economica né disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro 2.

---

<sup>3</sup> Il termine "fornitore" si riferisce in questo contesto al soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni, esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto, in conformità dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera a), della DI. Lo stesso termine, con il medesimo significato, viene utilizzato in altri casi all'interno delle presenti note esplicative nelle sezioni relative al regime di call-off stock.

### 2.3.1. Caso generale interessato dalla semplificazione



#### Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 (e non nello Stato membro 2), trasporta beni nel mese di gennaio in regime di call-off stock verso lo Stato membro 2. Questi beni sono destinati all'impresa B, che è identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2.
- Nel settembre dello stesso anno B acquisisce la proprietà dei beni o di parte di essi.
- B può utilizzare i beni, ad esempio, nel proprio processo di produzione o venderli a C (situazione indicata nel grafico). Lo status di C (soggetto passivo o privato) e la sua sede/residenza non sono di per sé rilevanti ai fini dell'applicazione delle norme relative al regime di call-off stock.

#### Trattamento IVA del regime di call-off stock

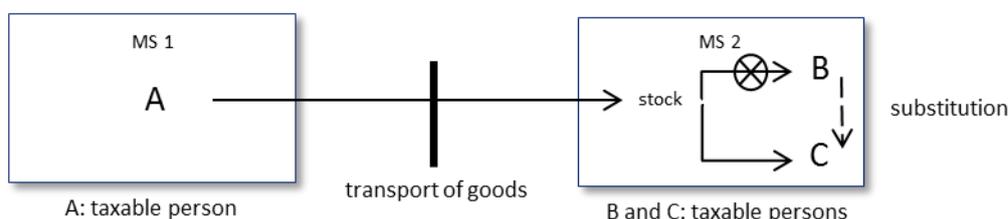
- A gennaio A deve indicare il trasporto dei beni nel registro da lui tenuto [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].
- Nel proprio elenco riepilogativo, A deve riportare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].
- A gennaio l'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nel registro da lui tenuto (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo non deve essere registrata nel registro dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.). A settembre si ritiene che A effettui una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro 1 e B un acquisto intracomunitario nello Stato membro 2 (articolo 17 *bis*, paragrafo 3, della DI).
- L'esigibilità ai fini IVA avverrà al più tardi il 15 ottobre (articoli 67 e 69 della DI).
- A dovrà dichiarare la cessione intracomunitaria nella propria dichiarazione IVA e includere l'operazione nel proprio elenco riepilogativo indicando B come acquirente dei beni nonché la base imponibile per tale cessione intracomunitaria.
- B dovrà contabilizzare l'IVA dovuta sull'acquisto intracomunitario tramite la propria dichiarazione IVA.
- A dovrà inserire le indicazioni necessarie nel proprio registro per aggiornarlo [articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera f), del RE].

- B dovrà indicare i beni acquistati nel proprio registro al momento dell'acquisizione della proprietà dei beni [articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettera d), del RE].

### Altre osservazioni

- La cessione da B a C dei beni prelevati dal deposito segue le proprie norme (cessione "interna" nello Stato membro 2, cessione intracomunitaria, esportazione) e non rientra nell'ambito di applicazione della misura di semplificazione del regime di call-off stock.

### 2.3.2. Sostituzione dell'acquirente



### Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 (e non nello Stato membro 2), trasporta beni nel mese di gennaio in regime di call-off stock verso lo Stato membro 2. Questi beni sono destinati all'impresa B, che è identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2.
- Nel settembre dello stesso anno il contratto in regime di call-off stock tra A e B viene modificato (o perfino cessato). Tuttavia, i beni che non erano ancora stati venduti a B restano nello Stato membro 2. Allo stesso tempo, A concorda un regime di call-off stock con l'impresa C, anche questa identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2, che riguarda quei beni che si trovano in deposito nello Stato membro 2<sup>4</sup>. I beni possono essere trasferiti a un altro luogo di deposito nello Stato membro 2 oppure possono restare fisicamente nello stesso luogo di deposito, in tal caso cambierebbero solo gli accordi contrattuali tra A e B ed A e C.

### Trattamento IVA del regime di call-off stock

- A gennaio A deve indicare il trasporto dei beni nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].
- Nel proprio elenco riepilogativo, A deve riportare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-

<sup>4</sup> Tale contratto potrebbe per esempio riguardare anche beni ancora situati nello Stato membro 1. Tuttavia, questi beni non saranno trattati dalle disposizioni riguardanti la "sostituzione", bensì dalle disposizioni generali del regime di call-off stock.

off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].

- A gennaio l'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nel registro da lui tenuto (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo dei beni non deve essere registrata nel registro dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.).
- Per quanto riguarda i beni di cui B ha acquisito la proprietà prima della modifica o della risoluzione del contratto di call-off stock, si applicano le norme di cui alla precedente sezione 2.3.1.
- A settembre, quando il contratto di call-off stock viene modificato/cessato, non si verifica né una cessione intracomunitaria né un acquisto intracomunitario nel rapporto tra A e B per la parte dei beni di cui B non ha acquisito la proprietà prima della modifica del contratto.
- Per quanto riguarda la sostituzione di B con C, nessuna "cessione intracomunitaria di beni ai sensi dell'articolo 17 della DI" da parte di A si considera effettuata nello Stato membro 1, né alcun "acquisto intracomunitario di beni ai sensi dell'articolo 21 della DI" da parte di A si considera effettuato nello Stato membro 2, purché siano soddisfatte due condizioni (articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI):
  - 1] si applicano le condizioni generali della semplificazione del regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 6, lettera a), della DI]. Ciò implica, tra l'altro, che C, sulla base di un accordo in essere con A, ha il diritto di acquisire la proprietà dei beni. Sebbene non sia prevista dalla direttiva IVA, la "sostituzione" implica che B non è più contrattualmente in grado di assumere la proprietà dei beni e che, a tal fine, sono stati presi i necessari accordi con A. Inoltre, C deve essere un soggetto passivo identificato nello Stato membro 2 e A deve riportare il numero di identificazione IVA di C nell'elenco riepilogativo del periodo in cui ha luogo la sostituzione<sup>5</sup>;
  - 2] A registra la sostituzione di B con C nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 6, lettera b), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE]
- La sostituzione avrà un effetto sui registri pertinenti in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera e), e paragrafo 2, lettere a), b) e c), del RE.

#### Altre osservazioni

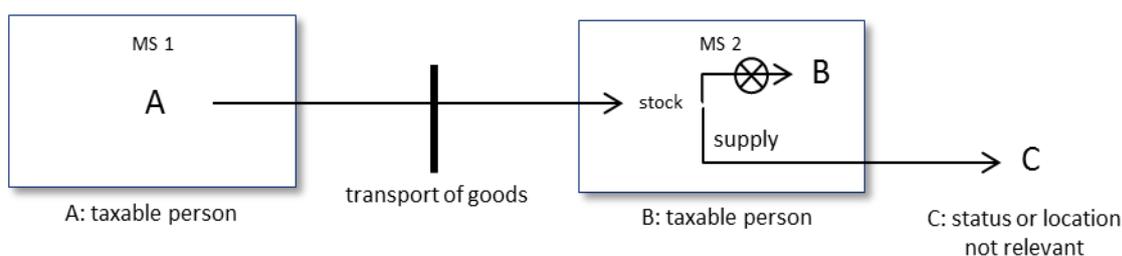
- Per la situazione descritta è necessario che la sostituzione (B viene sostituito da C) avvenga prima che la merce sia prelevata da C (cioè ceduta a C).
- È inoltre necessario che, nel momento in cui il regime di call-off stock con B cessa di esistere, A abbia già individuato l'acquirente destinatario C che sostituisce B e abbia con questo concluso un contratto (per quanto riguarda il momento in cui il contratto con C dovrebbe essere concluso, si veda la sezione 2.5.12).

---

<sup>5</sup> Devono essere indicati sia il numero di identificazione IVA del precedente destinatario (nell'esempio, B) che il numero di identificazione IVA del nuovo destinatario (nell'esempio, C).

- Il periodo di 12 mesi di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 4, della DI (si veda anche la sezione 2.3.5.) non riprende al momento della sostituzione. Tale periodo comincia a decorrere dal momento dell'arrivo iniziale dei beni nello Stato membro in cui sono stati spediti o trasportati. È l'unico termine applicabile e non è stato prorogato dalla disposizione sulla sostituzione (articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI) o da qualsiasi altra disposizione. Inoltre, la disposizione che si applicherebbe se non fossero soddisfatte le condizioni per la sostituzione (articolo 17 *bis*, paragrafo 7, della DI) fa esplicito riferimento al "termine di cui al paragrafo 4" (ossia l'articolo 17 *bis*, paragrafo 4, della DI), che ribadisce che si tratta dell'unico termine pertinente. Ciò è confermato dal fatto che un riferimento al numero di identificazione IVA della persona che sostituisce l'acquirente destinatario iniziale deve essere riportato nel registro tenuto dal fornitore, mentre non è previsto nessun riferimento alla data della sostituzione stessa nella disposizione pertinente [articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera e), del RE].
- Se le condizioni per la sostituzione non sono soddisfatte e A (come nell'esempio) cede comunque i beni presenti nel deposito a C, si verifica la situazione di cui alla sezione 2.3.3. (cessione a un'altra persona).

### 2.3.3. Cessione a un'altra persona



#### Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 (e non nello Stato membro 2), trasporta beni nel mese di gennaio in regime di call-off stock verso lo Stato membro 2. Questi beni sono destinati all'impresa B, che è identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2.
- A settembre A cede i beni all'impresa C (ad esempio perché C è disposto a pagare un prezzo più alto) e, di conseguenza, termina il contratto di call-off stock con B. Potrebbe anche accadere, ad esempio, che A e B mantengano il contratto di call-off stock per altri (tipi di) beni diversi da quelli che vengono ceduti a C.
- I beni sono trasferiti direttamente a C, che non era indicato come acquirente destinatario al momento in cui i beni sono stati originariamente trasferiti dallo Stato membro 1 e che non ha sostituito l'acquirente destinatario iniziale in conformità dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI.

#### Trattamento IVA del regime di call-off stock

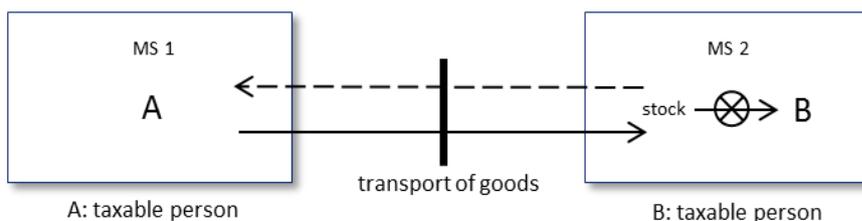
- A gennaio A deve indicare il trasporto dei beni nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].

- Nel proprio elenco riepilogativo, A deve riportare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].
- A gennaio l'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nel registro da lui tenuto (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo dei beni non deve essere registrata nel registro dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.).
- Per quanto riguarda i beni di cui B ha acquisito la proprietà prima della modifica o della risoluzione del contratto di call-off stock, si applicano le norme di cui alla precedente sezione 2.3.1.
- A settembre, quando i beni pertinenti vengono venduti a C e, di conseguenza, il contratto di call-off stock tra A e B viene modificato/risolto, non si verifica né una cessione intracomunitaria né un acquisto intracomunitario nel rapporto tra A e B per la parte dei beni di cui B non ha acquisito la proprietà. Se necessario, B (o il depositario, nella situazione e nei casi di cui all'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE; cfr. la sezione 2.5.19.) dovrà adattare il proprio registro in relazione ai beni ceduti a C [articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettere b) ed e), del RE].
- A settembre, inoltre, le condizioni del regime di call-off stock cessano di essere soddisfatte in relazione ai beni indicati nel precedente punto. Poiché A e C hanno concordato una vendita di beni e non un contratto di call-off stock, le disposizioni relative alla sostituzione di cui alla sezione 2.3.2. non si applicano in relazione ai beni ceduti a C. Pertanto, si ritiene effettuato un trasferimento di beni dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2 per i beni ceduti a C in conformità dell'articolo 17 della DI. Poiché per tali beni le condizioni cessano di essere soddisfatte, si considera che il trasferimento avvenga immediatamente prima della cessione a C (articolo 17 *bis*, paragrafo 7, secondo comma, della DI).
- Il concetto di "immediatamente prima", sebbene non sia esplicitamente spiegato nella direttiva IVA, va considerato, nell'ambito del funzionamento generale del sistema, come se fosse lo stesso giorno in cui è effettuata la cessione da A a C.
- In relazione ai beni venduti a C, si ritiene che A effettui una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro 1 e un acquisto intracomunitario nello Stato membro 2 (come già detto, altri beni potrebbero rimanere nell'ambito del contratto di call-off stock tra A e B). L'evento imponibile si verifica nel mese di settembre e l'esigibilità avverrà al più tardi il 15 ottobre. Per dichiarare il proprio acquisto intracomunitario nello Stato membro 2, A dovrà essere identificato ai fini IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà dichiarare la cessione intracomunitaria nella propria dichiarazione IVA nello Stato membro 1 e includere l'operazione nel proprio elenco riepilogativo indicando se stesso, con il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2, nonché la base imponibile (articolo 76 della DI).
- A dovrà inoltre contabilizzare l'IVA dovuta sul proprio acquisto intracomunitario tramite la propria dichiarazione IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà inserire le indicazioni necessarie nel proprio registro per tenerlo aggiornato [articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera g), del RE].

### Altre osservazioni

- La cessione da A a C segue le proprie norme (cessione "interna" nello Stato membro 2, cessione intracomunitaria, esportazione) e non rientra nell'ambito di applicazione della misura di semplificazione del regime di call-off stock.

### 2.3.4. Rispedizione dei beni



### Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 (e non nello Stato membro 2), trasporta beni nel mese di gennaio in regime di call-off stock verso lo Stato membro 2. Questi beni sono destinati all'impresa B, che è identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2.
- Nel settembre dello stesso anno si concorda che A ritirerà i rimanenti beni che non sono stati venduti o utilizzati da B e li trasporterà dallo Stato membro 2 allo Stato membro 1.

### Trattamento IVA del regime di call-off stock

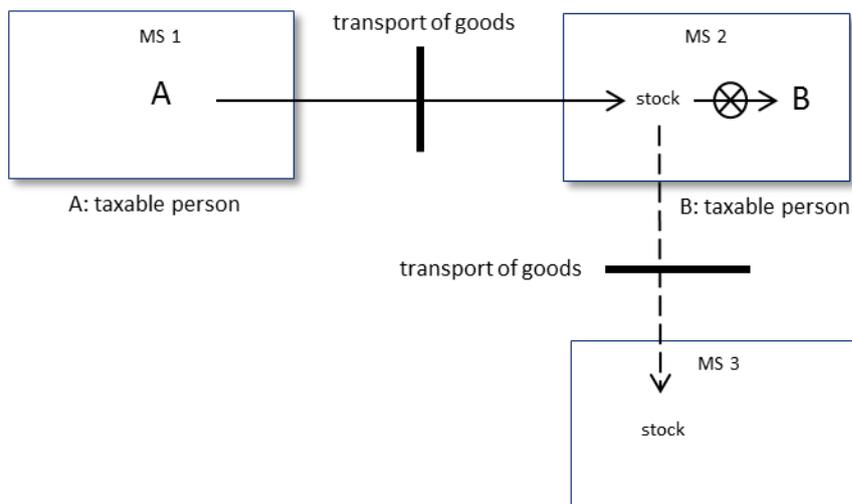
- A gennaio A deve indicare il trasporto dei beni nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].
- Nel proprio elenco riepilogativo, A deve riportare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].
- A gennaio l'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nel registro da lui tenuto (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo dei beni non deve essere registrata nel registro dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.).
- Per quanto concerne i beni di cui B ha effettivamente acquisito la proprietà, si applicano le regole di cui alla precedente sezione 2.3.1.



## Trattamento IVA del regime di call-off stock

- A deve indicare il trasporto dei beni il 5 gennaio dell'anno N nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].
- Nel proprio elenco riepilogativo, A deve riportare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].
- L'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni nel deposito il 5 gennaio dell'anno N nel proprio registro (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo dei beni non deve essere registrata nel registro dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.).
- Per quanto riguarda i beni di cui B ha acquisito la proprietà prima della fine del periodo di 12 mesi, si applicano le norme di cui alla precedente sezione 2.3.1.
- Entro la fine del 6 gennaio dell'anno N+1 (per il calcolo corretto del periodo di 12 mesi cfr. le sezioni 2.5.16. e 2.5.17.) B non ha acquisito la proprietà dei beni o di parte di essi. Per questi beni rimanenti non vi è né una cessione intracomunitaria né un acquisto intracomunitario nel rapporto tra A e B.
- A partire dal 7 gennaio dell'anno N+1, il giorno successivo alla scadenza del periodo di 12 mesi, le condizioni per il regime di call-off stock non sono più soddisfatte e si considera che abbia luogo un trasferimento in conformità dell'articolo 17 della DI da parte di A dei beni rimanenti, dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2 (articolo 17 *bis*, paragrafo 4, della DI).
- Si ritiene che A effettui una cessione intracomunitaria esente in conformità dell'articolo 17 della DI nello Stato membro 1 e un acquisto intracomunitario in conformità dell'articolo 21 della DI nello Stato membro 2. L'evento imponibile si verifica il 7 gennaio dell'anno N+1 e l'esigibilità avviene al più tardi il 15 febbraio dell'anno N+1 (articoli 67 e 69 della DI). Per dichiarare il proprio acquisto intracomunitario nello Stato membro 2, A dovrà essere identificato ai fini IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà dichiarare la presunta cessione intracomunitaria nella propria dichiarazione IVA nello Stato membro 1 e includere l'operazione nel proprio elenco riepilogativo indicando se stesso, con il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2, nonché la base imponibile di tale cessione (articolo 76 della DI).
- A dovrà contabilizzare l'IVA dovuta sul proprio acquisto intracomunitario tramite la propria dichiarazione IVA nello Stato membro 2.
- Sia i registri di A che quelli dell'acquirente destinatario dovranno esporre in modo chiaro la situazione dei beni rispetto ai quali è stato superato il periodo di 12 mesi [articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera c), e paragrafo 2, lettera c), del RE].

### 2.3.6. Beni spediti verso un altro Stato membro



#### Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 (e non nello Stato membro 2), trasporta beni nel mese di gennaio in regime di call-off stock verso lo Stato membro 2. Questi beni sono destinati all'impresa B, che è identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2.
- Nel settembre dello stesso anno A ritira i beni (o parte di essi) che non sono stati ceduti a B dal deposito, ma non li ritrasporta verso lo Stato membro 1. I beni vengono invece trasportati verso lo Stato membro 3, dove sono immagazzinati per conto di A (situazione indicata nel grafico).
- Questa situazione differisce da quella in cui i beni rimanenti sono trasportati nel contesto di una vendita a C, un'impresa stabilita nello Stato membro 3 (situazione trattata dalla precedente sezione 2.3.3.).

#### Trattamento IVA del regime di call-off stock

- A gennaio A deve indicare il trasporto dei beni nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].
- Nel proprio elenco riepilogativo A deve indicare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].
- A gennaio l'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nel registro da lui tenuto (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo dei beni non deve essere registrata nel registro dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.).

- Per quanto concerne i beni di cui B ha effettivamente acquisito la proprietà, si applicano le regole di cui alla precedente sezione 2.3.1.
- A settembre, quando i beni rimanenti sono trasportati verso lo Stato membro 3, le condizioni del regime di call-off stock riguardanti il trasporto dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2 cessano di essere soddisfatte. Pertanto, avrà luogo un trasferimento di beni in conformità dell'articolo 17 della DI dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2. Le condizioni cessano di essere soddisfatte e si ritiene pertanto che il trasferimento abbia luogo immediatamente prima che inizi la spedizione o il trasporto verso lo Stato membro 3 (articolo 17 *bis*, paragrafo 7, terzo comma, della DI).
- Il concetto di "immediatamente prima", sebbene non sia esplicitamente spiegato nella direttiva IVA, va considerato, nell'ambito del funzionamento generale del sistema, come se fosse lo stesso giorno in cui inizia la spedizione o il trasporto verso lo Stato membro 3.
- Si ritiene che A effettui una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro 1 (articolo 17 della DI) e un acquisto intracomunitario nello Stato membro 2 (articolo 21 della DI) dei beni rimanenti. L'evento imponibile si verifica nel mese di settembre e l'esigibilità avverrà al più tardi il 15 ottobre (articoli 67 e 69 della DI). Per dichiarare il proprio acquisto intracomunitario nello Stato membro 2, A dovrà essere identificato ai fini IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà dichiarare la cessione nella propria dichiarazione IVA nello Stato membro 1 e includere l'operazione nel proprio elenco riepilogativo indicando se stesso, con il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2, nonché la base imponibile della cessione (articolo 76 della DI).
- A dovrà contabilizzare l'IVA dovuta sul proprio acquisto intracomunitario tramite la propria dichiarazione IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà inserire le indicazioni necessarie nel proprio registro per tenerlo aggiornato [articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera g), del RE]. B (o il depositario, nella situazione di cui all'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE — cfr. la sezione 2.5.19.) dovrà inoltre aggiornare il proprio registro [articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettera e), del RE].

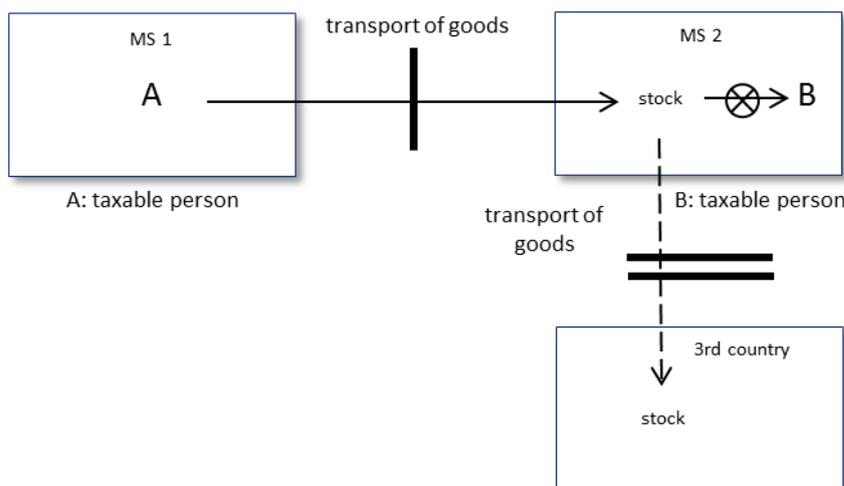
#### Altre osservazioni

- A settembre A effettua un altro trasferimento, dallo Stato membro 2 verso lo Stato membro 3, in relazione al trasporto dei beni verso lo Stato membro 3. Pertanto, si ritiene che A effettui una cessione intracomunitaria esente in conformità dell'articolo 17 della DI nello Stato membro 2 e un acquisto intracomunitario in conformità dell'articolo 21 della DI nello Stato membro 3. Per quest'ultimo evento imponibile, A deve essere identificato ai fini IVA nello Stato membro 3. Le dichiarazioni IVA e gli elenchi riepilogativi seguono il regime normale e, di conseguenza, non sono collegate alle norme di semplificazione del regime di call-off stock.
- Potrebbe accadere che questo secondo trasporto di beni dallo Stato membro 2 allo Stato membro 3 rientri nelle norme del regime di call-off stock, a condizione che siano soddisfatte tutte le condizioni necessarie. Ciò richiederebbe tuttavia che A non sia stabilito nello Stato membro 3; che esista un accordo con un acquirente destinatario che deve essere identificato nello Stato membro 3; che A registri il trasporto nel proprio registro e che indichi inoltre il nuovo acquirente destinatario

nell'elenco riepilogativo presentato nello Stato membro 2. Ogni nuova situazione di questo tipo dovrà essere oggetto di una valutazione del tutto distinta.

- Nel caso in cui i beni siano venduti direttamente a C (al di fuori del regime di call-off stock) nello Stato membro 3, la cessione intracomunitaria nello Stato membro 2 e l'acquisto intracomunitario nello Stato membro 3 seguono il regime normale e, anche in questo caso, non sono collegati alle norme di semplificazione del regime di call-off stock (cfr. anche la sezione 2.3.3.).

### 2.3.7. Beni esportati



#### Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 (e non nello Stato membro 2), trasporta beni nel mese di gennaio in regime di call-off stock verso lo Stato membro 2. Questi beni sono destinati all'impresa B, che è identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2.
- Nel settembre dello stesso anno A esporta i beni che non sono stati ceduti a B in vista di ulteriori attività al di fuori dell'Unione europea.

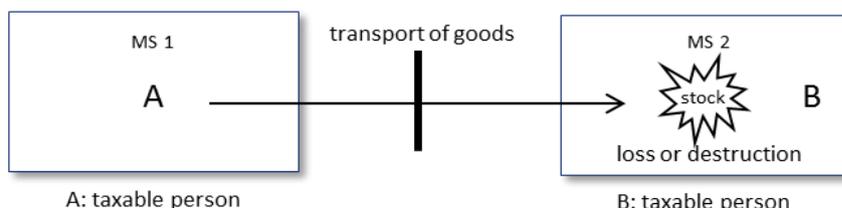
#### Trattamento IVA del regime di call-off stock

- A gennaio A deve indicare il trasporto dei beni nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].
- Nel proprio elenco riepilogativo A deve riportare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].
- A gennaio l'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nel registro da lui tenuto (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo dei beni non deve essere registrata nel registro

dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.).

- Per quanto concerne i beni di cui B ha effettivamente acquisito la proprietà, si applicano le regole di cui alla precedente sezione 2.3.1.
- Nel mese di settembre, quando i beni rimanenti vengono trasportati al di fuori dell'Unione Europea, le condizioni del regime di call-off stock cessano di essere soddisfatte. Pertanto, avrà luogo un trasferimento in conformità dell'articolo 17 della DI di tali beni rimanenti dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2. Poiché le condizioni cessano di essere soddisfatte con l'esportazione, si ritiene che il trasferimento abbia luogo immediatamente prima della spedizione o del trasporto verso un paese terzo (articolo 17 *bis*, paragrafo 7, terzo comma, della DI).
- Il concetto di "immediatamente prima", sebbene non sia esplicitamente spiegato nella direttiva IVA, va considerato, nell'ambito del funzionamento generale del sistema, come se fosse lo stesso giorno in cui inizia la spedizione o il trasporto.
- Si ritiene che A effettui una cessione intracomunitaria esente in conformità dell'articolo 17 della DI nello Stato membro 1 e un acquisto intracomunitario in conformità dell'articolo 21 della DI nello Stato membro 2. L'evento imponibile si verifica nel mese di settembre e l'esigibilità avverrà al più tardi il 15 ottobre (articoli 67 e 69 della DI). Per dichiarare il proprio acquisto intracomunitario nello Stato membro 2, A dovrà essere identificato ai fini IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà dichiarare la cessione intracomunitaria nella propria dichiarazione IVA nello Stato membro 1 e includere l'operazione nel proprio elenco riepilogativo indicando se stesso, con il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2, nonché la base imponibile della cessione (articolo 76 della DI).
- A dovrà contabilizzare l'IVA dovuta sul proprio acquisto intracomunitario tramite la propria dichiarazione IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà inserire le indicazioni necessarie nel proprio registro per tenerlo aggiornato [articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera g), del RE]. B (o il depositario, nella situazione di cui all'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE — cfr. la sezione 2.5.19.) dovrà inoltre aggiornare il proprio registro [articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettera e), del RE].

### 2.3.8. Distruzione o perdita dei beni



## Situazione

- L'impresa A, stabilita nello Stato membro 1 (e non nello Stato membro 2), trasporta beni nel mese di gennaio in regime di call-off stock verso lo Stato membro 2. Questi beni sono destinati all'impresa B, che è identificata (stabilita o altro) nello Stato membro 2.
- Nel settembre dello stesso anno, prima che B prenda possesso di tutti i beni ricevuti, la parte rimanente dei beni viene distrutta in un incendio.

## Trattamento IVA del regime di call-off stock

- A gennaio, A deve indicare il trasporto dei beni nel proprio registro [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE].
- Nel proprio elenco riepilogativo A deve riportare il numero di identificazione IVA di B, in quanto si tratta della persona cui i beni sono stati spediti in regime di call-off stock [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), e articolo 262, paragrafo 2, della DI].
- A gennaio l'acquirente destinatario deve indicare l'arrivo dei beni al deposito nel registro da lui tenuto (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Nel caso in cui l'acquirente destinatario non sia il depositario, in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, la data di arrivo dei beni non deve essere registrata nel registro dell'acquirente destinatario. L'indicazione di tale data dovrebbe quindi essere reperita dalle autorità fiscali nel registro tenuto dal terzo depositario (a fini fiscali o commerciali, cfr. la sezione 2.5.19.).
- Per quanto concerne i beni di cui B ha effettivamente acquisito la proprietà, si applicano le regole di cui alla precedente sezione 2.3.1.
- Nel mese di settembre, quando i beni rimanenti vengono distrutti, le condizioni per il regime di call-off stock, per quanto riguarda tali beni, cessano di essere soddisfatte. Pertanto, avrà luogo un trasferimento di beni in conformità dell'articolo 17 della DI dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2. Poiché le condizioni per la semplificazione del regime di call-off stock non sono più soddisfatte, il trasferimento si considera aver luogo alla data in cui i beni sono stati effettivamente distrutti o, se non è possibile stabilire tale data, il giorno in cui ne è accertata la distruzione (articolo 17 *bis*, paragrafo 7, quarto comma, della DI).
- Si ritiene che A effettui una cessione intracomunitaria esente in conformità dell'articolo 17 della DI, nello Stato membro 1, e un acquisto intracomunitario in conformità dell'articolo 21 della DI, nello Stato membro 2, dei beni distrutti.
- L'evento imponible si verifica nel mese di settembre e l'esigibilità avverrà al più tardi il 15 ottobre (articoli 67 e 69 della DI). Per dichiarare il proprio acquisto intracomunitario nello Stato membro 2, A dovrà essere identificato ai fini IVA nello Stato membro 2.
- A dovrà dichiarare la cessione intracomunitaria nella propria dichiarazione IVA nello Stato membro 1 e includere l'operazione nel proprio elenco riepilogativo indicando se stesso, con il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2. La base imponible è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza di tale prezzo, dal prezzo di costo dei beni (articolo 76 della DI).
- A dovrà contabilizzare l'IVA dovuta sul proprio acquisto intracomunitario tramite la propria dichiarazione IVA nello Stato membro 2. Si applicherà l'articolo 185,

paragrafo 2, della DI e nessuna esclusione o limitazione del diritto di detrarre l'IVA sull'acquisto intracomunitario deriverà dalla distruzione dei beni, a condizione che tale distruzione sia "debitamente provata o giustificata".

- A dovrà inserire le indicazioni necessarie nel proprio registro per tenerlo aggiornato [articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera g), del RE]. B (o il depositario, nella situazione di cui all'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE, cfr. la sezione 2.5.19.) dovrà inoltre aggiornare il proprio registro [articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettera f), del RE].

#### 2.4. Norme sulla semplificazione del regime di call-off e norme nazionali in materia di IVA

La misura di semplificazione del regime di call-off stock di cui all'articolo 17 *bis* della DI entra in vigore a partire dal 1° gennaio 2020 e deve essere applicata da tutti gli Stati membri. Ciò implica che tutte le altre possibili disposizioni nazionali relative al regime di call-off stock che si discostano dagli articoli 17 e 17 *bis* della DI non sono conformi al diritto dell'UE. Gli Stati membri non hanno la possibilità di applicare nessuna di tali norme nazionali divergenti in relazione a situazioni transfrontaliere di call-off stock, anche se tali norme nazionali sono più ampie o più flessibili nei confronti delle imprese rispetto a quelle previste dagli articoli 17 e 17 *bis* della DI.

#### 2.5. Questioni dettagliate derivanti da queste disposizioni

##### 2.5.1. Orientamenti concordati dal comitato IVA

#### **Orientamenti elaborati nel corso della 113<sup>a</sup> riunione del comitato IVA del 3 giugno 2019**

### 3. NUOVA NORMATIVA – QUESTIONI RELATIVE ALL'ATTUAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DELL'UE SULL'IVA RECENTEMENTE ADOTTATE

3.1 Origine: Commissione.

Riferimenti: articolo 17 *bis*, articolo 36 *bis*, articolo 138, paragrafi 1 e 1 *bis*, articolo 243, paragrafo 3, e articolo 262, paragrafo 2, della direttiva IVA;

articoli 45 *bis* e 54 *bis* del regolamento di esecuzione IVA.

Oggetto: attuazione del pacchetto soluzioni rapide: direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio e regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio ([Documento taxud.c.1\(2019\)3533969 – Documento di lavoro n. 968](#)).

#### **[Documento B: taxud.c.1\(2019\)7898019 - Documento di lavoro n. 973](#)**

*Call-off stock: come gestire le piccole perdite (sezione 3.1.1.)*<sup>8</sup>

Il comitato IVA concorda quasi all'unanimità sul fatto che le piccole perdite di beni in regime di call-off stock (articolo 17 *bis* della direttiva IVA) derivanti dalla natura fisica dei beni, da circostanze imprevedibili o da un'autorizzazione o da istruzioni delle autorità

---

<sup>8</sup> Questo titolo si riferisce alla sezione pertinente del documento di lavoro n. 968 del comitato IVA.

competenti non danno luogo a un trasferimento di tali beni ai sensi dell'articolo 17 della direttiva IVA.

Inoltre, il comitato IVA, a grande maggioranza, conviene che, ai fini di tale regime di call-off stock, per "piccole perdite" si intendono perdite inferiori al 5 % in termini di valore o di quantità dello stock totale nello stato in cui si trova alla data, successiva all'arrivo nel luogo di deposito, in cui i beni sono effettivamente rimossi o distrutti o, se non è possibile determinare tale data, il giorno in cui ne è stata accertata la distruzione o la scomparsa.

### **Documento C: taxud.c.1(2019)7898957 - Documento di lavoro n. 974**

*Call-off stock: se considerare un deposito di call-off stock una stabile organizzazione del fornitore (sezione 3.1.2.)<sup>9</sup>*

1. Il comitato IVA conferma all'unanimità che la semplificazione del regime di call-off stock come previsto dall'articolo 17 *bis* della direttiva IVA si applica indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo che trasferisce i beni (di seguito "il fornitore") sia o meno identificato ai fini IVA nello Stato membro verso il quale i beni sono stati trasportati in base a tale regime.

2. Tuttavia, se il fornitore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro di arrivo dei beni, il comitato IVA conferma all'unanimità che la semplificazione per il regime di call-off stock di cui all'articolo 17 *bis* della direttiva IVA non si applica.

Il comitato IVA concorda all'unanimità che la semplificazione non si applica indipendentemente dal fatto che la stabile organizzazione del fornitore partecipi effettivamente (ai sensi dell'articolo 192 *bis* della direttiva IVA) alla cessione di beni effettuata dal fornitore.

3. Il comitato IVA conviene all'unanimità che quando il deposito verso il quale i beni sono trasportati in regime di call-off stock è di proprietà e gestito da una o più persone diverse dal fornitore, tale deposito non è considerato una stabile organizzazione del fornitore.

4. Il comitato IVA, a grande maggioranza, conviene che quando il deposito, verso il quale i beni sono trasportati da un altro Stato membro per essere successivamente ceduti a un acquirente destinatario, è di proprietà (o in affitto) e gestito direttamente dal fornitore con mezzi propri presenti nello Stato membro in cui è situato il deposito, tale deposito è considerato una stabile organizzazione.

Tuttavia, se tale deposito non è gestito dal fornitore con mezzi propri o se tali mezzi non sono effettivamente presenti nello Stato membro in cui il deposito è situato, il comitato IVA, a grande maggioranza, conviene che, nonostante il deposito sia di proprietà (o in affitto) del fornitore, esso non può essere considerato la sua stabile organizzazione.

2.5.2. La semplificazione del regime di call-off stock è un sistema obbligatorio? Un'impresa può scegliere di non applicarlo?

La semplificazione è applicabile purché siano soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, della DI. Se, per qualsiasi motivo, una delle condizioni non

---

<sup>9</sup> Questo titolo si riferisce alla sezione pertinente del documento di lavoro n. 968 del comitato IVA.

è soddisfatta, ha luogo un "trasferimento" ai sensi dell'articolo 17 della DI, che darà origine a una cessione intracomunitaria nello Stato membro di partenza e a un acquisto intracomunitario (in conformità dell'articolo 21 della DI) nello Stato membro di arrivo.

Pertanto, il sistema in quanto tale non è obbligatorio, posto che un'impresa può scegliere di applicare o no la semplificazione del regime di call-off stock rispettando o non rispettando le condizioni necessarie previste per questo regime dall'articolo 17 *bis* della DI. Se tali condizioni non sono soddisfatte, il trasferimento dei beni in un altro Stato membro rientrerà nell'ambito di applicazione degli articoli 17 e 21 della DI e la successiva cessione all'acquirente destinatario sarà considerata una cessione interna nello Stato membro in cui i beni sono arrivati. Ovviamente, ciò implica che il fornitore dovrà essere identificato ai fini dell'IVA in tale Stato membro. Questo numero di identificazione IVA dovrà essere utilizzato dal fornitore/soggetto passivo che trasferisce i beni da uno Stato membro verso un altro Stato membro per dichiarare l'acquisto intracomunitario (presunto) in relazione al "trasferimento" dei propri beni e alla successiva cessione degli stessi. Chiaramente, lo scopo principale della semplificazione era proprio quello di evitare che il fornitore dovesse essere identificato nello Stato membro in cui i beni sono stati trasportati.

### 2.5.3. Qual è la relazione tra gli articoli 17 e 17 bis della direttiva IVA?

L'articolo 17, paragrafo 1, della DI definisce il concetto di "trasferimento a destinazione di un altro Stato membro" e lo assimila a una cessione di beni (che deve essere seguita da un presunto acquisto intracomunitario di beni sulla base dell'articolo 21 della DI).

L'articolo 17, paragrafo 2, della DI elenca una serie di eccezioni in base alle quali il trasporto di beni da uno Stato membro verso un altro Stato membro non si deve considerare "trasferimento a destinazione di un altro Stato membro". In questo caso il trasporto dei beni non è considerato come una cessione di beni (generalmente denominato "non trasferimento").

L'articolo 17 *bis* della DI stabilisce la nozione di "regime di call-off stock" ai fini di tale disposizione. Affinché esista un "regime di call-off stock" ai sensi dell'articolo 17 *bis* della DI deve essere soddisfatta una serie di condizioni. Quando ciò si verifica, il "regime di call-off stock" non è considerato una cessione di beni.

Si potrebbe sollevare la questione se, nel caso in cui le condizioni per il regime di call-off stock cessino di essere soddisfatte, sia possibile passare dall'articolo 17 *bis* della DI all'articolo 17, paragrafo 2, della DI e invocare una situazione di "non trasferimento". In altre parole, se si può prevedere che un soggetto passivo, dopo aver iniziato ad applicare il regime di call-off stock, possa invocare l'applicazione di una delle situazioni particolari di cui all'articolo 17, paragrafo 2, della DI, qualora le condizioni per la semplificazione cessino di applicarsi.

Secondo i servizi della Commissione, ciò non sarebbe possibile data la formulazione dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 7, della DI, che stabilisce che, nel caso in cui le condizioni per la semplificazione del regime di call-off stock cessino di essere soddisfatte, "*si considera che il trasferimento di beni in conformità dell'articolo 17 abbia luogo*". Le uniche situazioni di trasferimento sono infatti quelle contemplate dall'articolo 17, paragrafo 1, della DI, poiché l'articolo 17, paragrafo 2, della DI, secondo la sua formulazione letterale, tratta di situazioni che non si considerano "trasferimento a destinazione di un altro Stato membro".

2.5.4. L'impresa che effettua il trasferimento dei beni, quando non si applica la semplificazione del regime di call-off stock, è sempre obbligata/autorizzata a registrarsi ai fini IVA nello Stato membro di arrivo dei beni in relazione agli acquisti intracomunitari ivi effettuati? Qual è la situazione nel caso in cui tali acquisti intracomunitari siano esenti?

Sebbene sia stata sollevata nel quadro della semplificazione del regime di call-off stock, la questione trattata in questa sezione è più ampia e si riferisce di fatto all'obbligo di registrazione ai fini IVA nello Stato membro in cui viene effettuato un acquisto intracomunitario esente in conformità dell'articolo 140, lettera c), della DI. Per questo motivo, gli orientamenti in materia si trovano nella sezione 4.3.1. delle presenti note esplicative, sotto il titolo "*Esenzione di una cessione intracomunitaria di beni: in combinazione con l'inversione contabile (reverse charge) facoltativa prevista dall'articolo 194 (sezione 3.3.3.)*".

Per una chiara comprensione della questione, si dovrebbe prima spiegare che:

- 1) in conformità dell'articolo 194 della DI gli Stati membri possono prevedere che, nel caso in cui un fornitore non sia stabilito nel loro territorio, l'acquirente è il debitore dell'IVA [caso in genere denominato "inversione contabile" (*reverse charge*)]. In tale situazione l'acquirente contabilizza l'IVA (che non è invece addebitata dal fornitore) e la detrae nella stessa dichiarazione IVA;
- 2) in conformità dell'articolo 140, lettera c), della DI, gli acquisti intracomunitari di beni sono esenti da IVA quando, secondo i criteri di cui agli articoli 170 e 171 della DI, l'acquirente dei beni beneficia, comunque, del diritto al rimborso totale dell'IVA che sarebbe dovuta sull'acquisto intracomunitario. Uno dei criteri di cui ai suddetti articoli consta nel fatto che la persona in questione non effettui, nello Stato membro in cui ha avuto luogo l'acquisto intracomunitario, altre cessioni oltre a quelle per le quali l'acquirente è debitore in base al principio dell'inversione contabile.

Quando avviene un "trasferimento" di beni dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2, seguito da una successiva cessione di tali beni nello Stato membro 2, e non sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 17 *bis* della DI per la semplificazione del regime di call-off stock, la combinazione degli articoli 17, 21 e 194 (se lo Stato membro 2 si è avvalso della facoltà prevista da tale disposizione) può dar luogo: i) a una cessione di beni in conformità dell'articolo 17 della DI nello Stato membro 1 effettuata dal soggetto passivo che trasferisce i beni da uno Stato membro verso un altro Stato membro; ii) a un presunto acquisto intracomunitario in conformità dell'articolo 21 della DI effettuato nello Stato membro 2 dal soggetto passivo che trasferisce i beni da uno Stato membro verso un altro Stato membro; (iii) a una successiva cessione "interna" in regime di inversione contabile per la quale il debitore dell'IVA sarà l'acquirente. Il presunto acquisto intracomunitario di cui al punto ii) sarà pertanto esente in conformità dell'articolo 140, lettera c), della DI (posto che la persona che effettua l'acquisto intracomunitario avrebbe avuto diritto al rimborso totale dell'IVA di tale acquisto intracomunitario, se esso fosse stato tassato).

È stata sollevata la questione se, nella situazione descritta al paragrafo precedente, l'impresa che effettua il trasferimento di beni possa o debba essere identificata ai fini IVA in relazione agli acquisti intracomunitari esenti effettuati nello Stato membro di arrivo dei beni.

La risposta a tale domanda è che, anche se l'acquisto intracomunitario è esente, l'impresa dovrà essere registrata ai fini IVA nello Stato membro in cui ha avuto luogo l'acquisto intracomunitario [sulla base dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera b), della DI]. Non vi è alcuna possibilità per le imprese di essere esonerate da tale obbligo (ai sensi dell'articolo 272 della DI) e gli Stati membri non possono rifiutare la registrazione.

Inoltre, tale registrazione potrebbe essere necessaria ai fini dell'articolo 138, paragrafo 1, della DI (nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2020), secondo il quale l'esenzione dall'IVA della presunta cessione intracomunitaria di beni, effettuata nello Stato membro di partenza dei beni dal soggetto passivo che trasferisce i beni da uno Stato membro verso un altro Stato membro, è subordinata all'identificazione ai fini IVA di tale persona in un altro Stato membro.

2.5.5. Quando l'impresa che invia beni da uno Stato membro a un altro nel quadro della semplificazione del regime di call-off stock è tenuta a registrarsi ai fini dell'IVA nello Stato membro di arrivo dei beni?

Nel quadro della semplificazione del regime di call-off stock, il fornitore (il soggetto passivo che trasferisce i beni da uno Stato membro verso un altro Stato membro) evita la registrazione dell'IVA (nonché la presentazione di una dichiarazione IVA e la contabilizzazione dell'IVA dovuta) nello Stato membro in cui trasporta i beni in vista di una successiva cessione all'acquirente destinatario.

Tuttavia, quando cessano di sussistere le condizioni necessarie per il regime di call-off stock, il fornitore è tenuto a registrarsi tempestivamente ai fini dell'IVA.

Vi sono situazioni in cui è prevedibile che il fornitore dovrà registrarsi ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui ha trasportato i beni in regime call-off stock: ad esempio nel caso in cui la scadenza del termine di 12 mesi sia ravvicinata e, inoltre, quando il fornitore decide di effettuare una cessione a terzi o di inviare i beni in un altro Stato membro.

Pertanto, tenendo conto della possibile durata delle procedure nazionali di registrazione IVA, è consigliabile che il fornitore richieda un numero di identificazione IVA non appena si rende conto che la semplificazione non sarà più applicabile al suo caso.

Ovviamente, vi sono situazioni in cui il fornitore non può sapere in anticipo che sarà obbligato a registrarsi ai fini dell'IVA, ad esempio in caso di distruzione o furto di beni. È importante sottolineare che il fornitore che agisce in buona fede non deve essere penalizzato in tali situazioni e che deve essere rispettata la neutralità dell'imposta.

2.5.6. Differenza tra "condizioni necessarie per l'applicazione della semplificazione del regime di call-off stock" e "obblighi supplementari legati alla semplificazione del regime di call-off stock"

Occorre distinguere tra, da un lato, le condizioni che devono necessariamente essere soddisfatte perché si possa ritenere che il regime di call-off stock esista (le condizioni sostanziali) e, dall'altro, gli obblighi supplementari legati a questo regime. Le prime sono le condizioni di cui all'articolo 17 bis, paragrafo 2, della DI. Se una di esse non è soddisfatta, ne consegue che la semplificazione del regime di call-off stock di cui all'articolo 17 bis della DI non si applica. I secondi sono gli altri obblighi previsti dalla normativa in relazione alla semplificazione del regime di call-off stock; il fatto che uno di essi non sia rispettato non impedisce l'applicazione di tale semplificazione, anche se in questo caso possono essere applicate sanzioni nazionali.

Esempio: in base all'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), della DI, il fornitore deve indicare nel proprio registro il trasporto dei beni in regime di call-off stock (cfr. l'articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e l'articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE) e riportare il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario nel proprio elenco riepilogativo (articolo 262, paragrafo 2, della DI). Queste sono alcune delle condizioni (elencate all'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, della DI) che devono essere soddisfatte affinché la semplificazione sia applicabile.

Proseguendo nell'esempio, l'acquirente destinatario deve inoltre indicare "la descrizione e la quantità dei beni a lui destinati" nel proprio registro (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE). Tuttavia, questa non è una condizione per l'applicazione della semplificazione in conformità dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, della DI; si tratta semplicemente di un obbligo derivante dall'articolo 243, paragrafo 3, della DI. Il mancato rispetto di tale obbligo non osta all'applicazione del regime di call-off stock. Chiaramente, in questo caso possono essere applicate sanzioni nazionali.

Infine, in caso di rispedizione e sostituzione, le condizioni di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 5, della DI, nel primo caso, e all'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI, nel secondo, devono essere considerate come le condizioni sostanziali necessarie per continuare l'applicazione della semplificazione del regime di call-off stock. In altre parole, in caso di rispedizione e di sostituzione, si considera che abbia luogo un trasferimento ai sensi dell'articolo 17 della DI, a meno che non siano soddisfatte le condizioni di cui sopra.

2.5.7. *La semplificazione può essere applicata nel caso in cui il fornitore sia registrato ai fini dell'IVA (ma non stabilito) nello Stato membro in cui i beni sono spediti?*

La normativa stabilisce che il fornitore non deve aver stabilito la sede della propria attività economica né disporre di una stabile organizzazione nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera b), della DI]. Ciò implica che la registrazione IVA del fornitore nello Stato membro del deposito non è sufficiente, da sola, per escludere l'applicazione della semplificazione; ciò che conta è se il fornitore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione in tale Stato membro.

2.5.8. *La semplificazione può essere applicata nel caso in cui l'acquirente destinatario sia registrato ai fini dell'IVA (ma non stabilito) nello Stato membro verso cui i beni sono spediti?*

È inoltre previsto che la persona a cui i beni devono essere ceduti debba essere identificata ai fini dell'IVA nello Stato membro del deposito [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera c), della DI]. Pertanto, non è necessario che l'acquirente destinatario sia stabilito nello Stato membro del deposito; è sufficiente l'identificazione ai fini dell'IVA.

2.5.9. *La semplificazione può essere applicata nel caso in cui il trasporto sia effettuato dall'acquirente destinatario per conto del fornitore?*

L'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera a), della DI precisa che i beni devono essere spediti o trasportati dal fornitore o "da un terzo che agisce per suo conto". Non è ulteriormente precisato chi debba essere questo "terzo".

Il testo giuridico non esclude che il terzo in questione possa essere l'acquirente destinatario, ma è importante sottolineare che in questo caso l'acquirente destinatario

dovrebbe trasportare i beni "per conto" del fornitore, il che implica che il fornitore è ancora il proprietario dei beni durante il trasporto e nel momento in cui i beni sono immagazzinati nel deposito. Se così non fosse, non si tratterebbe di una situazione di call-off stock, ma direttamente di una cessione intracomunitaria seguita da un acquisto intracomunitario. Chiaramente, spetterà al fornitore dimostrare all'amministrazione fiscale che le condizioni per la semplificazione del regime di call-off stock sono soddisfatte.

#### 2.5.10. Quale operazione deve essere considerata una "cessione" all'acquirente destinatario?

In conformità dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera a), della DI, i beni sono spediti o trasportati "in previsione del fatto che tali beni saranno ivi ceduti" all'acquirente destinatario. Il termine "cessione" deve essere inteso in questo contesto ai sensi dell'articolo 14 della DI piuttosto che sulla base del diritto civile nazionale. Esso comprende il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario in conformità dell'articolo 14, paragrafo 1, della DI, ma anche gli altri casi elencati all'articolo 14, paragrafo 2, della DI. In concreto, l'applicazione di alcune delle situazioni previste dall'articolo 14 della DI (ad esempio, il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione) sarà piuttosto eccezionale o non sarà affatto utilizzata nel contesto del regime di call-off stock.

Tuttavia, un caso specifico, che è probabile che si verifichi nella pratica nel contesto del regime di call-off stock, è la situazione del "commissionario" [articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della DI]. Tale "commissionario" riceve una commissione che è dovuta in caso di vendita della merce. Ai fini dell'IVA, ciò costituisce una "cessione" dal proprietario dei beni al "commissionario", anche se, in base al diritto civile, ciò potrebbe essere diverso. Inoltre, dovrebbe aver luogo ai fini IVA un'altra "cessione" tra il "commissionario" e l'acquirente della merce.

Potrebbe verificarsi la situazione in cui l'acquirente destinatario è un "commissionario" che ha più clienti e che preleva i beni dal deposito per venderli a questi clienti. Si è posta la questione se questa situazione rientrerebbe nell'ambito di applicazione della semplificazione del regime di call-off stock.

La risposta è che in tal caso, se si ritiene che le cessioni di beni ai fini dell'IVA avvengano nell'ambito della nozione di "commissionario", il regime di call-off stock sarebbe applicabile nella misura in cui tutte le condizioni sono soddisfatte. In altre parole, il "soggetto passivo destinatario della cessione di beni", cui fa riferimento l'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera c), della DI, può essere un commissionario ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della DI.

#### 2.5.11. La semplificazione può essere applicata in relazione a diversi acquirenti destinatari?

È di fatto possibile che il fornitore spedisca o trasporti beni per diversi acquirenti destinatari. In questo caso devono essere soddisfatte le condizioni per l'applicazione del regime di stock call off per ogni singolo acquirente. In particolare, è importante che i beni siano identificati come destinati a un determinato acquirente destinatario. Inoltre, ciascun acquirente destinatario deve riportare nel proprio registro la "descrizione e la quantità dei beni a lui destinati" [articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettera b), del RE] e il fornitore dovrà riportare nel proprio registro il valore, la descrizione e la quantità dei beni corrispondenti a ciascuno degli acquirenti destinatari [articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera d), del RE].

2.5.12. In caso di sostituzione, è necessario stipulare un nuovo contratto già al momento della risoluzione del primo?

È necessario stipulare un contratto con un nuovo acquirente destinatario prima o contemporaneamente alla risoluzione del contratto con il precedente acquirente destinatario. In tal senso, non vi dovrebbe essere un "intervallo di tempo" tra due periodi in cui i beni rimarrebbero nello Stato membro di arrivo senza essere coperti da un regime di call-off stock. In tal caso avverrebbero una presunta cessione intracomunitaria in conformità dell'articolo 17 della DI e un presunto acquisto intracomunitario in conformità dell'articolo 21 della DI, entrambi effettuati dal soggetto passivo che ha trasferito i beni da uno Stato membro all'altro, e non sarebbe possibile una "sostituzione" (ai sensi della semplificazione del regime di call-off stock di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI).

2.5.13. È possibile una sostituzione parziale?

La sostituzione parziale, in base alla quale un acquirente destinatario viene sostituito da un altro nello stesso Stato membro per una parte dei beni che erano oggetto dell'accordo iniziale di call-off stock, è effettivamente possibile. Le stesse condizioni devono essere soddisfatte e, anche in questo contesto, il contratto deve essere stipulato prima o contemporaneamente alla risoluzione del contratto iniziale per quanto concerne i beni cui si riferisce la sostituzione.

In caso di tale sostituzione parziale, il numero di identificazione IVA del nuovo acquirente destinatario deve essere indicato nell'elenco riepilogativo del periodo in cui avviene la sostituzione (senza il valore dei beni) in conformità dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI [in combinato disposto con l'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), della DI] e dell'articolo 262, paragrafo 2, della DI. Ciò costituisce un nuovo riferimento nell'elenco riepilogativo del periodo relativo alla sostituzione e non deve essere considerato o trattato come una rettifica del precedente elenco riepilogativo in cui era indicato l'acquirente destinatario iniziale (ora "sostituito"). Nel caso in cui la sostituzione, o la sostituzione parziale, avvenga entro lo stesso periodo di dichiarazione in cui viene effettuato il trasporto dei beni per l'acquirente destinatario iniziale, nell'elenco riepilogativo deve essere indicato il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario e, in un'altra riga, il numero di identificazione IVA sia dell'acquirente destinatario che della persona che lo sostituisce, in modo da riflettere il trasporto iniziale e la sostituzione successiva (si veda anche la sezione 2.5.21.).

La sostituzione parziale deve essere registrata dal fornitore nel registro previsto dall'articolo 243, paragrafo 3, primo comma, della DI e dall'articolo 54 *bis*, paragrafo 1, del RE. Anche il nuovo acquirente destinatario dovrà adempiere ai propri obblighi relativi al registro (articolo 243, paragrafo 3, secondo comma, della DI e articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE).

2.5.14. Cosa si intende per "altre condizioni applicabili" per la sostituzione? Quale momento deve essere preso in considerazione?

L'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI stabilisce che nessuna cessione in conformità dell'articolo 17 della DI ha luogo quando l'acquirente destinatario è sostituito da un altro, a condizione che tale sostituzione sia registrata nel registro del fornitore e "tutte le altre condizioni applicabili" (dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, della DI) siano soddisfatte. In altre parole, per una "sostituzione" devono essere soddisfatte le stesse condizioni che si applicano a una situazione iniziale di call-off stock.

Resta comunque inteso che tali condizioni devono essere valutate ragionevolmente (da cui il termine "applicabile" nel testo giuridico) e normalmente al momento della sostituzione e non al momento del trasporto iniziale. Ad esempio, l'"accordo" di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera a), della DI tra il fornitore e il nuovo acquirente destinatario deve esistere al momento della sostituzione ma non al momento del trasporto iniziale. Inoltre, ad esempio, il nuovo acquirente destinatario deve essere registrato nello Stato membro del deposito al momento della sostituzione, ma non necessariamente al momento del trasporto iniziale. Analogamente, il fornitore dovrà riportare il numero di identificazione IVA del nuovo acquirente destinatario nell'elenco riepilogativo del periodo in cui avviene la sostituzione, ma non nell'elenco riepilogativo del periodo del trasporto iniziale. Inoltre, è chiaro che la sostituzione non è collegata ad alcun "nuovo trasporto" dei beni, poiché è il trasporto iniziale di tali beni ad essere rilevante in questo caso.

Tuttavia, come già indicato nella sezione 2.3.2., il periodo di 12 mesi di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 4, della DI, decorre dal momento dell'accordo iniziale di call-off stock e non ricomincia al momento della sostituzione. Nel complesso, i beni non possono rimanere per più di 12 mesi in regime di call-off stock.

#### 2.5.15. Come vanno gestite le sostituzioni multiple?

Una situazione specifica si verifica quando hanno luogo più sostituzioni, che possono avvenire in un unico periodo di dichiarazione dell'elenco riepilogativo o in periodi diversi. La questione di come si debba dichiarare tale situazione specifica nel relativo elenco riepilogativo è trattata in modo più dettagliato alla sezione 2.5.20.

#### 2.5.16. In che modo si determina il periodo di 12 mesi?

L'articolo 17 *bis*, paragrafo 4, della DI stabilisce un termine di 12 mesi "dall'arrivo dei beni nello Stato membro verso il quale sono stati spediti o trasportati". Per l'attuazione pratica di questo articolo è necessario determinare se il termine "arrivo" in questa disposizione si riferisce al momento in cui i beni entrano materialmente nel territorio dello Stato membro di destinazione o al momento in cui i beni arrivano nel deposito in cui saranno immagazzinati in tale Stato membro. Sebbene non sia espressamente previsto dalla normativa, sembra che il termine "arrivo" ai sensi dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 4, VD si riferisca all'arrivo dei beni nel deposito in cui sono immagazzinati nello Stato membro di destinazione. Ciò corrisponde all'obbligo di indicare nel registro la data di arrivo dei beni al deposito in conformità dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 1, lettera c), e paragrafo 2, lettera c), del RE ed è ulteriormente corroborato dal fatto che potrebbe essere difficile per le parti conoscere la data esatta di entrata nello Stato membro di destinazione. Il criterio dell'"arrivo al deposito" è quindi più conforme al principio della certezza del diritto.

Per il calcolo del periodo di 12 mesi non sono state previste norme specifiche. Sono pertanto applicabili le norme generali dell'UE per la determinazione dei periodi di tempo, delle date e dei termini [regolamento (CEE, Euratom) n. 1182/71]. Ciò implica che il periodo di 12 mesi inizia dalla prima ora del primo giorno del periodo e termina con lo spirare dell'ultima ora del giorno che porta la stessa denominazione o lo stesso numero del giorno iniziale da cui decorre il periodo. A tal fine, "il primo giorno del periodo" è il giorno successivo a quello in cui ha avuto luogo l'arrivo dei beni.

Un esempio pratico: un trasporto di beni in regime di call-off stock inizia lunedì 6 gennaio 2020 dallo Stato membro A allo Stato membro B e arriva lo stesso giorno nel luogo di

deposito nello Stato membro B. Il periodo di 12 mesi inizia martedì 7 gennaio 2020 (00:00) e termina alla fine di giovedì 7 gennaio 2021 (24:00).

*2.5.17. In che modo si determina il periodo di 12 mesi in caso di merci alla rinfusa?*

È stata sollevata la questione riguardo a quali metodi contabili [LIFO (last in - first out) o FIFO (first in - first out)] devono essere utilizzati per determinare il periodo di 12 mesi in relazione alle merci "alla rinfusa". La normativa del regime di call-off stock non prevede alcuna regola al riguardo. Tuttavia, in termini pratici, sembrerebbe che il metodo FIFO sia il sistema più appropriato per dimostrare il periodo durante il quale le merci alla rinfusa sono state tenute in regime di call-off stock.

La determinazione del periodo di 12 mesi deve avvenire in relazione a ogni singolo acquirente destinatario. Sebbene tale metodo sia nella maggior parte dei casi sufficientemente chiaro, una situazione particolare potrebbe verificarsi nel caso in cui le merci alla rinfusa siano collocate, ad esempio, in un'unica cisterna che viene utilizzata per due acquirenti destinatari.

Esempio: petrolio posto in regime di call-off stock in un'unica cisterna per due diversi acquirenti, denominati A e B, nello stesso Stato membro. La questione è come calcolare il periodo di 12 mesi.

Data	destinato ad A	destinato a B	call-off stock di A	call-off stock di B	volume della cisterna	12 mesi
10/01/2020	5 000 litri				5 000 litri	
15/03/2020		3 000 litri			8 000 litri	
16/05/2020			3 000 litri		5 000 litri	
18/08/2020				2 000 litri	3 000 litri	
11/01/2021 (24:00)					3 000 litri	X per A
16/03/2021					3 000 litri	X per B

Il periodo di 12 mesi scade l'11 gennaio 2021 (24:00) in relazione ai restanti 2 000 litri (dei 3 000 litri) che erano destinati ad A. A partire da quel momento, il fornitore deve essere registrato ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui si trova la cisterna. Per quanto riguarda gli altri 1 000 litri restanti, destinati a B, il periodo di 12 mesi scadrebbe il 16 marzo 2021 (24:00).

Per il contesto riportato nell'esempio, riguardo alla registrazione del fornitore si veda la sezione 2.5.7.

2.5.18. In quale formato si possono o si devono tenere i registri?

La normativa del regime di call-off stock non stabilisce in quale formato debbano essere tenuti i registri. A tale riguardo, gli Stati membri devono stabilire le condizioni pertinenti. Sarebbe tuttavia ragionevole aspettarsi che gli Stati membri applichino una certa flessibilità e non impongano limitazioni troppo severe, ad esempio solo un registro cartaceo separato, ma accettino anche registri elettronici.

Inoltre, sarebbe opportuno che venissero accettate diverse forme di registri elettronici. L'elemento essenziale in questo caso è che i dati pertinenti siano facilmente accessibili da parte dell'amministrazione fiscale, che dovrebbe essere in grado di recuperare tali dati dal sistema elettronico del soggetto passivo senza alcuna difficoltà.

Infine, non si dovrebbe escludere la possibilità di tenere un unico registro per più depositi in cui sono immagazzinati beni destinati a uno o più acquirenti destinatari. In tali casi, è necessario effettuare una distinzione molto chiara tra ciascun deposito e ciascun acquirente destinatario.

2.5.19. Gli Stati membri possono imporre obblighi supplementari in relazione al registro in capo al depositario quando questi è un terzo?

Qualora il depositario sia diverso dall'acquirente destinatario, si può ritenere opportuna un'interpretazione dell'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, del RE secondo la quale il primo soggetto tiene un registro che dovrà riportare gli elementi menzionati alle lettere c), e) ed f) di tale disposizione. Ciò non dovrebbe costituire un onere aggiuntivo per il depositario, poiché tali dati dovranno essere menzionati nel registro che dovrà tenere a fini commerciali. Obblighi fiscali specifici a carico del depositario a questo riguardo sono in linea di principio possibili sulla base dell'articolo 273 della DI ("*Gli Stati membri possono stabilire (...) altri obblighi (...)*"). In ogni caso, eventuali obblighi supplementari per il terzo depositario dovrebbero essere proporzionati e giustificati.

2.5.20. In che modo si dichiarano nell'elenco riepilogativo un'azione di call-off stock e una sostituzione (o più sostituzioni) che avvengono nello stesso periodo di dichiarazione dell'elenco riepilogativo? (Lo stesso per il call-off stock e la rispedizione dei beni che hanno luogo nello stesso periodo di dichiarazione dell'elenco riepilogativo)

In conformità dell'articolo 262, paragrafo 2, della DI, nell'elenco riepilogativo devono essere riportati sia il trasferimento iniziale dei beni in regime di call-off stock sia "eventuali modifiche delle informazioni trasmesse" (per una spiegazione più dettagliata di questo concetto si veda la sezione 2.5.22.). Ciò significa che l'elenco riepilogativo deve riportare: le cessioni di beni in regime di call-off stock, le sostituzioni dell'acquirente destinatario<sup>10</sup> e le rispedizioni di beni. Si noti tuttavia che in caso di rispedizione dei beni questa indicazione nell'elenco riepilogativo non deve essere considerata una condizione sostanziale per il mantenimento della semplificazione (cfr. anche la sezione 2.5.6.).

Pertanto, nell'elenco riepilogativo deve essere incluso il numero di identificazione IVA di ciascun acquirente destinatario per il quale sono stati effettuati trasferimenti entro il

---

<sup>10</sup> Nel caso particolare della sostituzione, l'obbligo di indicarla nell'elenco riepilogativo non deriva soltanto dall'articolo 262, paragrafo 2, della DI, ma anche dall'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, lettera a), della DI, in combinato disposto con l'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), della DI.

periodo di dichiarazione. Quando vi sono più trasferimenti di beni entro lo stesso periodo di dichiarazione per uno stesso acquirente destinatario è opportuno, per semplicità, citarne una sola volta il numero di identificazione IVA. Tuttavia, quando i trasporti sono destinati a diversi acquirenti destinatari, tutti i numeri di identificazione IVA pertinenti devono essere inclusi nell'elenco riepilogativo.

Per le sostituzioni, ogni numero di identificazione IVA di un nuovo acquirente destinatario deve essere incluso nell'elenco riepilogativo, anche se nel corso dello stesso periodo di dichiarazione sono state effettuate più sostituzioni consecutive. Tale obbligo scaturisce dall'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della DI, in combinato disposto con l'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), della DI. Affinché ciascuna delle sostituzioni successive sia trattata come tale, nell'elenco riepilogativo del periodo in cui sono avvenute le sostituzioni successive deve essere fatto riferimento al numero di identificazione IVA di ciascuno dei nuovi acquirenti destinatari. Devono essere indicati sia il numero di identificazione IVA del precedente acquirente destinatario, sia il numero di identificazione IVA del nuovo acquirente destinatario.

Per quanto riguarda la rispedizione dei beni, nell'elenco riepilogativo deve essere indicato il numero di identificazione IVA di ciascun acquirente a cui erano destinati i beni rispediti insieme a una segnalazione ("flag") (si veda l'esempio alla sezione 2.5.21.). In questo caso, il numero di identificazione IVA dell'acquirente è il numero dell'acquirente a cui erano destinati i beni al momento dell'inizio della rispedizione degli stessi (ad esempio, l'ultimo acquirente destinatario in caso di una o più sostituzioni). In caso di più rispessioni di, ogni volta, parti dei beni per lo stesso acquirente destinatario nello stesso periodo, è sufficiente indicare una volta il numero di identificazione IVA di tale acquirente destinatario nell'elenco riepilogativo insieme alla segnalazione ("flag").

Un esempio pratico:

la società A, stabilita nello Stato membro 1, che presenta gli elenchi riepilogativi mensili per le cessioni intracomunitarie, effettua le seguenti operazioni (illustrate nell'elenco seguente).

Gennaio

- A invia dallo Stato membro 1 20 000 unità di beni alla società B nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- A decide che 5 000 delle unità in regime di call-off stock con B saranno collocate in regime di call-off stock con C nello Stato membro 2.
- 5 000 delle unità in regime di call-off stock con B sono rispediti ad A nello Stato membro 1.

Nell'elenco riepilogativo presentato nello Stato membro 1 corrispondente al mese di gennaio, A dovrebbe includere quanto segue:

- il numero di identificazione IVA della società B nello Stato membro 2 senza importi;
- i numeri di identificazione IVA delle società B e C nello Stato membro 2 senza importi. In tal modo si indicherà (i) che è stata effettuata una sostituzione; (ii) che C è il nuovo acquirente destinatario; (iii) che C è subentrato a B per i beni oggetto della sostituzione;

- il numero di identificazione IVA della società B nello Stato membro 2 senza importi ma con una segnalazione ("flag") che indica la rispedizione dei beni.

Per la sostituzione parziale si veda anche la sezione 2.5.13.

#### *2.5.21. Esempio pratico generale per quanto riguarda l'elenco riepilogativo*

La società A, stabilita nello Stato membro 1, che presenta gli elenchi riepilogativi mensili per le cessioni intracomunitarie, effettua le operazioni elencate di seguito. Per questi esempi si considera che, ogni volta che l'acquirente acquisisce la proprietà di beni collocati in regime di call-off stock, l'IVA diventa esigibile (in conformità all'articolo 67 della DI per quanto riguarda le cessioni intracomunitarie di beni) nello stesso mese.

#### **Gennaio**

- 1) A invia dallo Stato membro 1 10 000 unità di beni alla società B nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- 2) A invia dallo Stato membro 1 5 000 unità di beni alla società C nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- 3) A invia dallo Stato membro 1 10 000 unità aggiuntive di beni alla società B nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- 4) A decide che 5 000 delle unità in regime di call-off stock con B saranno collocate in regime di call-off stock con C nello Stato membro 2.
- 5) 5 000 delle unità in regime di call-off stock con B sono rispediti ad A nello Stato membro 1.
- 6) B acquisisce la proprietà di 5 000 unità. Corrispettivo pagato: 100 000 EUR.
- 7) 2 000 unità in regime di call-off stock con C sono vendute alla società D nello Stato membro 2. Corrispettivo pagato: 40 000 EUR.

#### **Febbraio**

- 8) A invia dallo Stato membro 1 10 000 unità alla società B nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- 9) A invia dallo Stato membro 1 10 000 unità alla società C nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- 10) A invia 2 000 unità, che si trovavano già in regime di call-off stock con B nello Stato membro 2, alla società E nello Stato membro 3, dove saranno collocate in regime di call-off stock.
- 11) A invia dallo Stato membro 1 2 000 unità alla società D nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- 12) Tutte le unità inviate a D sono rispediti ad A nello Stato membro 1.
- 13) A invia dallo Stato membro 1 5 000 unità alla società F nello Stato membro 2 in regime di call-off stock.
- 14) B acquisisce la proprietà di 8 000 unità. Corrispettivo pagato: 160 000 EUR.

- 15) C acquisisce la proprietà di 6 000 unità. Corrispettivo pagato: 120 000 EUR.
- 16) A rispedisce allo Stato membro 1 2 000 unità di beni che erano stati precedentemente inviati ad F in regime di call-off stock.
- 17) 1 000 delle unità di F sono collocate in regime di call-off stock con H nello Stato membro 2.
- 18) F acquisisce la proprietà delle altre 2 000 unità. Corrispettivo pagato: 40 000 EUR.
- 19) A vende direttamente 5 000 unità collocate nel regime di call-off stock di C a G nello Stato membro 3. Corrispettivo pagato: 100 000 EUR.
- 20) A decide che 2 000 unità collocate in regime di call-off stock con B saranno trasferite al regime di call-off stock con C nello Stato membro 2. In seguito, nel corso del mese di febbraio, quelle stesse 2 000 unità vengono collocate in regime di call-off stock con H nello Stato membro 2.
- 21) Ulteriori 2 000 unità rientranti nel regime di call-off stock con B nello Stato membro 2 sono trasferite al regime di call-off stock con H nello Stato membro 2.

### **Informazioni da includere negli elenchi riepilogativi di A**

#### **Gennaio**

Nell'elenco riepilogativo presentato nello Stato membro 1 corrispondente al mese di gennaio, A dovrebbe includere le informazioni seguenti:

- il numero di identificazione IVA della società B nello Stato membro 2 senza importi (questo numero deve essere indicato solo una volta e coprirà le operazioni 1 e 3);
- il numero di identificazione IVA della società C nello Stato membro 2 senza importi (operazione 2);
- i numeri di identificazione IVA di B e C nello Stato membro 2 alla medesima riga (operazione 4);
- il numero di identificazione IVA di B nello Stato membro 2 con una segnalazione ("flag") a indicare la spedizione dei beni e nessun importo (operazione 5);
- il numero di identificazione IVA di B e l'importo di 100 000 EUR (operazione 6);
- il numero di identificazione IVA proprio di A nello Stato membro 2 con la base imponibile determinata per la presunta cessione intracomunitaria in conformità dell'articolo 76 della DI (operazione 7); il numero di identificazione IVA di D non deve essere incluso per questa operazione in quanto la si considera una cessione interna di A a D nello Stato membro 2.

#### **Febbraio**

Nell'elenco riepilogativo presentato nello Stato membro 1 corrispondente al mese di febbraio, A dovrebbe includere le informazioni seguenti:

- il numero di identificazione IVA della società B nello Stato membro 2 senza importi (operazione 8);

- il numero di identificazione IVA della società C nello Stato membro 2 senza importi (operazione 9);
- il numero di identificazione IVA proprio di A nello Stato membro 2 con la base imponibile determinata per la presunta cessione intracomunitaria in conformità dell'articolo 76 della DI (operazione 10). Inoltre, per questa operazione A dovrà presentare un elenco riepilogativo nello Stato Membro 2 in cui figuri il numero di identificazione IVA di E nello Stato membro 3 senza includere alcun importo;
- il numero di identificazione IVA di D nello Stato membro 2 senza importi (operazione 11);
- il numero di identificazione IVA di D nello Stato membro 2 con una segnalazione ("flag") a indicare la rispedizione dei beni e nessun importo (operazione 12);
- il numero di identificazione IVA di F nello Stato membro 2 e nessun importo (operazione 13);
- il numero di identificazione IVA di B e l'importo di 160 000 EUR (operazione 14);
- il numero di identificazione IVA di C e l'importo di 120 000 EUR (operazione 15);
- il numero di identificazione IVA di F nello Stato membro 2 con una segnalazione ("flag") a indicare la rispedizione dei beni e nessun importo (operazione 16);
- i numeri di identificazione IVA delle società F e H nello Stato membro 2 senza importi, alla medesima riga (operazione 17);
- il numero di identificazione IVA della società F con un importo di 40 000 EUR (operazione 18);
- il numero di identificazione IVA proprio di A nello Stato membro 2 con la base imponibile determinata per la presunta cessione intracomunitaria in conformità dell'articolo 76 della DI (operazione 19). Questa operazione dovrebbe essere inglobata con l'operazione 10 in un'unica riga dell'elenco riepilogativo. Pertanto, vi sarebbe un'unica riga in cui il numero di identificazione IVA di A nello Stato membro 2 è indicato per una base imponibile totale determinata per entrambe le presunte cessioni intracomunitarie conformemente all'articolo 76 della DI (operazioni 10 e 19). Inoltre, per questa operazione (operazione 19) A dovrà presentare un elenco riepilogativo nello Stato membro 2 che riporti il numero di identificazione IVA di G e l'importo di 100 000 EUR;
- il numero di identificazione IVA delle società B e C nello Stato membro 2 nella stessa riga e il numero di identificazione IVA delle società C e H nello Stato membro 2 in un'altra riga, senza importi (operazione 20);
- i numeri di identificazione IVA delle società B e H nello Stato membro 2 nella stessa riga, senza importi (operazione 21).

2.5.22. Cosa si intende per "modifiche delle informazioni trasmesse" di cui all'articolo 262, paragrafo 2, della DI?

Nel complesso, come previsto dall'articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera d), e dall'articolo 262, paragrafo 2, della DI, quando i beni sono spediti in regime di call-off

stock da uno Stato membro a un altro, il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni (esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto) deve includere nel proprio elenco riepilogativo l'identità del soggetto passivo a cui i beni sono destinati<sup>11</sup> (l'acquirente destinatario) e il proprio numero di identificazione IVA assegnato dallo Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati (senza il valore dei beni). Tale obbligo è richiesto dalla legislazione in relazione a ogni singolo trasferimento (trasporto di beni) effettuato da un fornitore per un acquirente destinatario.

Il suddetto riferimento nell'elenco riepilogativo fornisce agli Stati membri interessati le informazioni seguenti:

- (i) il fatto che un trasferimento (trasporto) di beni appartenenti al soggetto passivo che presenta l'elenco riepilogativo è stato effettuato da quest'ultimo (o tramite un terzo che agisce per suo conto) da uno Stato membro a un altro e che pertanto vi sono beni fisicamente presenti nel territorio di quest'ultimo Stato membro;
- (ii) il fatto che tali beni sono immagazzinati nello Stato membro di arrivo a disposizione del soggetto passivo il cui numero di identificazione IVA è indicato nell'elenco riepilogativo e che saranno probabilmente acquistati da tale soggetto passivo;
- (iii) il fatto che nell'elenco riepilogativo non sia riportato alcun valore indica che i beni sono stati spediti in regime di call-off stock e non costituiscono quindi una cessione intracomunitaria "normale".

Oltre alle informazioni da fornire nell'elenco riepilogativo per le situazioni "normali" di call-off stock, al fornitore è altresì fatto obbligo di riportare nell'elenco riepilogativo le informazioni relative ad "*eventuali modifiche delle informazioni trasmesse*" (articolo 262, paragrafo 2, della DI).

Inoltre, nel testo normativo non è specificato in cosa consista questa condizione. In teoria, e se si adottasse un approccio rigoroso, una serie di situazioni che potrebbero verificarsi dopo l'invio dei beni in regime di call-off stock verso un altro Stato membro potrebbero essere considerate come modifiche, in quanto le informazioni iniziali trasmesse (che comprendono i tre elementi di cui sopra) non sarebbero più accurate.

Una panoramica di queste situazioni:

- casi di beni prelevati dall'acquirente destinatario, sostituzione dell'acquirente destinatario, beni venduti sul territorio nazionale a un acquirente diverso dall'acquirente destinatario. In tutti questi casi si può ritenere che si sia verificata una "modifica delle informazioni trasmesse", dato che i beni non sono più a disposizione del soggetto passivo il cui numero di identificazione IVA era inizialmente riportato nell'elenco riepilogativo, né saranno probabilmente acquistati da questo stesso soggetto passivo [cfr. il punto (ii) sopra]<sup>12</sup>;

---

<sup>11</sup> Cfr. la sezione 2.5.23.

<sup>12</sup> In particolare, per quanto riguarda i beni prelevati dall'acquirente destinatario, essi sono già stati acquistati da quest'ultimo e non sono quindi più soggetti al regime di call-off stock.

- casi di rispedizione dei beni al fornitore, di beni venduti a un cliente in un altro Stato membro, di beni esportati al di fuori dell'UE e di perdita o distruzione dei beni. In questi casi si può ritenere che si sia verificata una "modifica delle informazioni trasmesse" in quanto i beni non sono più fisicamente presenti nel territorio dello Stato membro verso il quale sono stati inizialmente spediti o trasportati [cfr. il punto (i) sopra]. Inoltre, anche in questo caso i beni non sono più a disposizione del soggetto passivo il cui numero di identificazione IVA è stato inizialmente riportato nell'elenco riepilogativo, né saranno probabilmente acquistati da questo stesso soggetto passivo [cfr. il punto (ii) sopra].

Per la maggior parte delle situazioni sopra menzionate, la semplificazione del regime di call-off stock cessa di applicarsi (articolo 17 *bis*, paragrafo 7, della DI) e ha luogo una cessione (in caso di beni prelevati dall'acquirente destinatario) o un trasferimento (ai sensi dell'articolo 17 della DI). Entrambe le situazioni costituiscono una cessione intracomunitaria effettuata dal fornitore nel primo Stato membro e un acquisto intracomunitario nello Stato membro del deposito iniziale. Tale cessione deve essere riportata nell'elenco riepilogativo del fornitore [sulla base dell'articolo 262, paragrafo 1, lettera a), della DI], che garantisce il follow-up dei beni.

Di conseguenza, per le imprese considerare queste situazioni come una "modifica delle informazioni trasmesse" creerebbe una sovrapposizione e sarebbe fonte di confusione e ulteriori oneri, in quanto comporterebbe un'indicazione supplementare nell'elenco riepilogativo (sulla base dell'articolo 262, paragrafo 2, della DI).

Tuttavia, vi sono due situazioni sopra menzionate in cui la semplificazione del regime di call-off stock continua ad applicarsi (nella misura in cui sono soddisfatte determinate condizioni) e che pertanto non comportano una nuova indicazione nell'elenco riepilogativo sulla base dell'articolo 262, paragrafo 1, lettera a), della DI: la *sostituzione dell'acquirente destinatario* e la *rispedizione dei beni*.

Sembra pertanto che la "modifica delle informazioni trasmesse" di cui all'articolo 262, paragrafo 2, della DI debba essere limitata a queste due situazioni, in quanto una nuova indicazione nell'elenco riepilogativo è opportuna per garantire il follow-up fisico dei beni e la corretta identificazione del soggetto passivo autorizzato a prelevare i beni dal deposito. Da un punto di vista giuridico, questa interpretazione è in linea con l'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), della DI, in base al quale l'inserimento nell'elenco riepilogativo è una condizione per la semplificazione del regime di call-off stock. Inoltre, questa interpretazione è in linea con l'obiettivo delle norme e comporta per le imprese un onere molto inferiore rispetto a quello derivante da un'interpretazione rigorosa.

#### 2.5.23. Cosa si intende per "identità" dell'acquirente destinatario di cui all'articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera d), della DI?

Una delle condizioni di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), della DI per l'applicazione della semplificazione del regime di call-off stock è l'obbligo, per il fornitore, di includere nell'elenco riepilogativo l'identità e il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario, numero assegnato dallo Stato membro verso il quale i beni sono spediti o trasportati.

In pratica, nell'elenco riepilogativo può essere indicato solo il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario. Si tratta quindi di stabilire come soddisfare l'obbligo di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera d), della DI di indicare l'identità dell'acquirente destinatario nell'elenco riepilogativo.

L'identificazione di un soggetto passivo mediante un numero di identificazione IVA individuale comporta in pratica che ogni numero sia assegnato a un soggetto passivo specifico. Gli Stati membri sono tenuti ad archiviare in un sistema elettronico i dati relativi all'identità, all'attività, alla forma giuridica e all'indirizzo di una persona cui è stato attribuito un numero di identificazione IVA [articolo 17, paragrafo 1, lettera b), del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto].

In altre parole, nel sistema l'identità di un soggetto passivo e il suo numero di identificazione IVA sono strettamente collegati (e sono di norma inseparabili).

Pertanto, l'obbligo di includere l'identità dell'acquirente destinatario deve essere considerato soddisfatto quando il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario è indicato nell'elenco riepilogativo. Ciò è confermato dalla formulazione dell'articolo 262, paragrafo 2, della DI, che fa riferimento solo al numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario, senza alcun riferimento alla sua identità.

2.5.24. Sono state previste misure transitorie per i trasporti che iniziano prima e arrivano dopo l'entrata in vigore della semplificazione del regime di call-off stock?

Le disposizioni di legge non prevedono misure transitorie per i trasporti di beni con inizio antecedente al 1° gennaio 2020 e termine successivo a tale data (entrata in vigore della semplificazione del regime di call-off stock). È tuttavia necessario garantire un approccio uniforme in queste situazioni. A tale proposito, dato che le norme di semplificazione del regime di call-off stock e la definizione dello stesso in esse contenuta tengono conto del fatto che "i beni sono spediti o trasportati (...) verso un altro Stato membro" [articolo 17 *bis*, paragrafo 2, lettera a), della DI], è opportuno che si applichino le norme seguenti:

- se il trasporto inizia prima del 1° gennaio 2020, la semplificazione del regime di call-off stock introdotta dall'articolo 17 *bis* della DI non può essere applicata, anche quando i beni arrivano nello Stato membro di destinazione dopo tale data;
- se il trasporto inizia il 1° gennaio 2020 o dopo tale data, si applicano le nuove norme sulla semplificazione del regime di call-off stock. In caso di applicazione della semplificazione, l'elenco riepilogativo per il periodo di dichiarazione che comprende la data di inizio del trasporto deve essere compilato di conseguenza.

2.5.25. Un fornitore, non stabilito nell'UE, può utilizzare la semplificazione del regime di call-off stock? L'"esenzione del regime doganale 42" è applicabile a un'importazione di beni che sono successivamente soggetti a un regime di call-off stock?

Ai fini della semplificazione del regime di call-off stock, il fornitore non può aver stabilito la sede della propria attività economica, né può disporre di una stabile organizzazione, nello Stato membro verso il quale i beni vengono trasportati o spediti. A parte questo, non vi sono altre condizioni relative al luogo di stabilimento del fornitore, che può essere stabilito in un altro Stato membro o in altro luogo.

Ci si potrebbe chiedere se l'esenzione di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), e paragrafo 2, della DI (la cosiddetta "esenzione del regime doganale 42" all'importazione)

sia applicabile nel caso in cui l'importazione sia seguita da un trasporto in regime di call-off stock. La risposta è che, poiché al momento dell'importazione non vi è ancora certezza in merito alla cessione a un acquirente, l'esenzione del regime doganale 42 non può essere applicata. È quindi possibile che in tale situazione il soggetto passivo che trasporta i beni preferisca non applicare la semplificazione del regime di call-off stock per non perdere l'esenzione all'importazione [sulla base dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della DI].

2.5.26. *Identità dell'acquirente destinatario: in che modo l'identità deve essere nota al fornitore? È sufficiente un contratto di vendita?*

La direttiva IVA non prevede norme specifiche in materia, ma il contratto tra il fornitore e l'acquirente destinatario, che è la base per l'operazione di vendita in regime di call-off stock, dovrebbe essere sufficiente a questo proposito. Non solo l'identità dell'acquirente destinatario deve essere nota al fornitore, ma lo deve essere anche il numero di identificazione IVA assegnato a tale acquirente dallo Stato membro verso il quale i beni sono trasportati. Il fornitore deve indicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario nel proprio elenco riepilogativo presentato per il periodo del trasporto dei beni.

2.5.27. *Cosa si intende per "accordo" all'articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera a), della DI? Si tratta sempre di un contratto di vendita?*

La direttiva IVA non stabilisce né prescrive il tipo di accordo che deve esistere tra il fornitore e l'acquirente destinatario. Tuttavia, è ragionevole supporre che, qualora esista un contratto tra le due parti in base al quale l'acquirente destinatario è autorizzato a prelevare beni di un certo tipo dal deposito dietro pagamento di un certo prezzo (acquisendo così la proprietà di tali beni), la condizione di cui all'articolo 17 bis, paragrafo 2, lettera a), della Di, relativa ad "un accordo esistente tra i due soggetti passivi", è soddisfatta.

2.5.28. *Le condizioni per il regime di call-off stock sono soddisfatte se i beni da consegnare all'acquirente destinatario devono essere prima smistati da un terzo presso il deposito?*

Su questo punto non è previsto nulla nella direttiva IVA; non è pertanto escluso che in questo caso possano essere soddisfatte le condizioni per la semplificazione del regime di call-off stock.

2.5.29. *Cosa si deve e che cosa non si deve considerare per definire un deposito ai fini della semplificazione del regime di call-off stock?*

Sembra ragionevole ipotizzare che il regime di call-off stock riguardi, di norma, un deposito nello Stato membro di arrivo in cui i beni vengono collocati e da dove possono essere prelevati dall'acquirente destinatario. L'articolo 54 bis, paragrafo 1, lettera c), del RE impone esplicitamente al fornitore l'obbligo di indicare l'indirizzo del deposito e la data di arrivo dei beni in tale deposito. Un riferimento analogo si trova nell'articolo 54 bis, paragrafo 2, lettera c), del RE per quanto riguarda il registro dell'acquirente destinatario.

Per contro, l'esistenza di un deposito non è menzionata nell'articolo 17 bis, paragrafo 2, della DI come condizione per l'applicazione della semplificazione del regime di call-off stock. Ci si può quindi chiedere se un deposito, nel suo significato abituale di "luogo di stoccaggio di merci", sia effettivamente necessario o se esistano altre possibilità (ad esempio, beni tenuti in un autocarro che si sposta tra gli acquirenti destinatari, o anche una

valigetta nel caso in cui i beni oggetto del regime di call-off stock siano articoli molto piccoli).

Secondo i servizi della Commissione è probabile che, in questi casi, vi sia semplicemente una situazione di cessione "diretta" da parte del fornitore all'acquirente. Per questo motivo, per poter applicare la semplificazione di cui all'articolo 17 *bis* della DI, in questi casi le parti interessate dovrebbero essere in grado di dimostrare, con soddisfazione delle autorità fiscali, che la situazione particolare (ad esempio un'operazione di call-off stock tramite un autocarro) costituisce effettivamente un regime di call-off stock ai sensi dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 2, della DI. Ciò significa, tra l'altro, che esse devono dimostrare che il fornitore resta proprietario dei beni e che esiste un accordo tra tale fornitore e l'acquirente destinatario in base al quale quest'ultimo è autorizzato a prelevare i beni in una fase successiva. Inoltre, in questi casi sarebbe necessario che i registri del fornitore e dell'acquirente destinatario riportino in modo continuativo (in tempo reale) il luogo in cui si trovano i beni in un determinato momento, al fine di consentire un adeguato controllo da parte delle autorità fiscali.

2.5.30. Il registro o i registri possono essere tenuti da un terzo (ad esempio un responsabile del deposito) per conto del fornitore e/o dell'acquirente destinatario?

Un terzo potrebbe tenere il registro, ma i soggetti passivi interessati, il fornitore e l'acquirente destinatario, rimangono responsabili dell'adempimento di tale obbligo [a eccezione, per quanto riguarda l'acquirente destinatario, degli elementi di cui all'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, lettere c), e) ed f), del RE, qualora siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 54 *bis*, paragrafo 2, secondo comma, del RE].

2.5.31. Nel caso di un trasporto che inizia nel mese 1 e termina nel mese 2, qual è il periodo rilevante ai fini dell'elenco riepilogativo?

Analogamente a quanto indicato alla sezione 2.5.24. in relazione alle misure transitorie, la data rilevante in questo caso è la data di inizio del trasporto. Pertanto, il numero di identificazione IVA dell'acquirente destinatario dovrà essere riportato dal fornitore nell'elenco riepilogativo del mese 1.

### 3. LE OPERAZIONI A CATENA

#### 3.1. Disposizione pertinente

Articolo 36 *bis* della DI.

#### 3.2. Contesto

Le operazioni a catena ai sensi dell'articolo 36 *bis* della DI si riferiscono a cessioni successive dello stesso bene (il che significa che vi sono due o più cessioni consecutive) qualora il bene ceduto sia oggetto di un unico trasporto intracomunitario tra due Stati membri.

Secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE), in queste situazioni il trasporto intracomunitario dei beni può essere attribuito solo ad una delle cessioni della catena, la quale ha la possibilità di beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI per le cessioni intracomunitarie<sup>13</sup>.

Tuttavia, la direttiva IVA, nella sua formulazione precedente al 1° gennaio 2020, non prevedeva alcuna disposizione specifica per l'attribuzione del trasporto intracomunitario dei beni. La giurisprudenza della CGUE ha fornito alcune indicazioni, ma in ogni caso è stato necessario effettuare una valutazione complessiva di tutte le circostanze specifiche in ogni caso particolare.

Pertanto, non essendo applicabile alcuna disposizione generale a queste situazioni, la valutazione su come imputare la cessione intracomunitaria di beni a una specifica operazione all'interno della catena doveva essere effettuata caso per caso. Tale situazione potrebbe comportare approcci diversi tra gli Stati membri, con conseguenti situazioni di doppia o mancata imposizione, che privano gli operatori della certezza del diritto.

La nuova disposizione dell'articolo 36 *bis* della DI affronta la questione, stabilendo norme per imputare il trasporto intracomunitario dei beni a una cessione specifica all'interno di una catena di operazioni.

#### 3.3. Cosa prevede la disposizione?

La direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio ha introdotto un nuovo articolo 36 *bis* nella Direttiva IVA. Questo articolo affronta la questione di quale sia la cessione alla quale deve essere imputato il trasporto o la spedizione intracomunitari dei beni quando ha luogo un'operazione a catena, vale a dire quale cessione debba essere considerata come cessione intracomunitaria.

Affinché si applichi l'articolo 36 *bis* della DI devono essere soddisfatte le condizioni seguenti:

- i beni devono essere ceduti in successione. Pertanto, è necessario che almeno tre soggetti siano coinvolti nell'operazione a catena;
- i beni devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato membro. Di conseguenza, le operazioni a catena che implicano importazioni ed

---

<sup>13</sup> Ciò è stato stabilito per la prima volta dalla Corte di giustizia europea nella sentenza del 6 aprile 2006 nella causa C-245/04, *Emag Handel Eder*.

- esportazioni, o che riguardano solo cessioni all'interno del territorio di uno Stato membro, non sono contemplate dalla disposizione;
- i beni devono essere trasportati o spediti direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena.

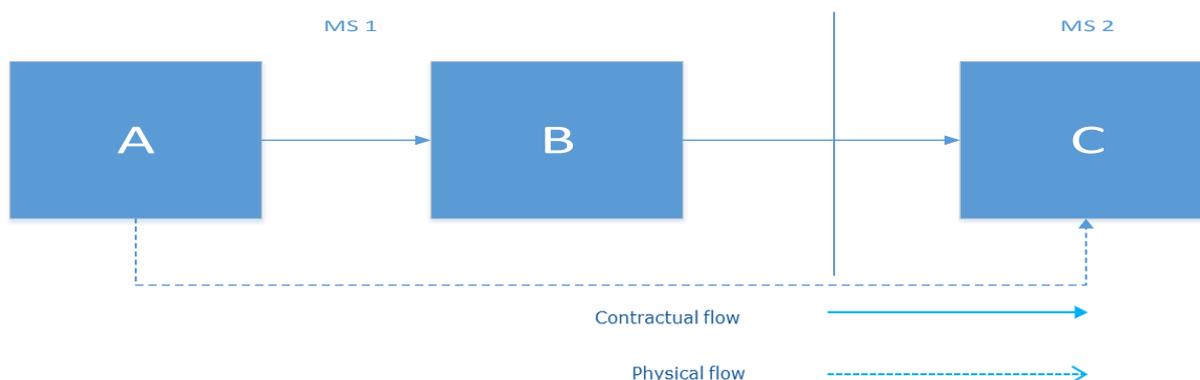
Se queste condizioni sono soddisfatte, l'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI stabilisce la disposizione generale: la spedizione o il trasporto dei beni sono imputati alla cessione effettuata **nei confronti dell'**operatore intermedio.

Tuttavia, l'articolo 36 *bis*, paragrafo 2, della DI prevede la possibilità di derogare alla disposizione generale. Ciò avverrà quando l'operatore intermedio comunica al proprio cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati. In questo caso la spedizione o il trasporto dei beni sono imputati alla cessione effettuata **dall'**operatore intermedio.

L'operatore intermedio è definito all'articolo 36 *bis*, paragrafo 3, della DI. Si tratta del cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto. Per dimostrare la sua qualità di operatore intermedio, dovrà conservare la prova che ha trasportato i beni per proprio conto o che ha organizzato il trasporto degli stessi con un terzo che agisce per suo conto.

#### 3.4. Esempi di scenari differenti

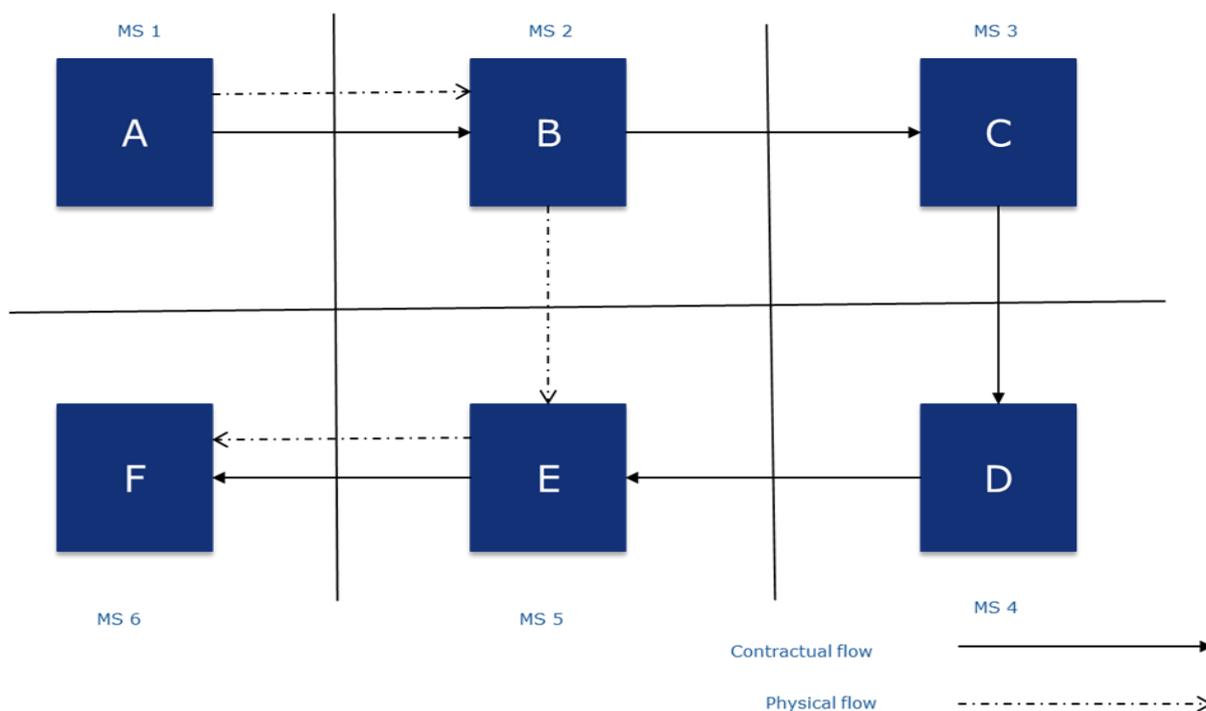
##### 3.4.1. Esempio 1 – un caso semplice di operazione a catena



In questo caso si verificano cessioni consecutive di beni da A a B e da B a C, dove i beni sono trasportati una sola volta, da A nello Stato membro 1 a C nello Stato membro 2. Il problema in questo caso è determinare se il trasporto intracomunitario debba essere imputato alla cessione da A a B o alla cessione da B a C.

Esistono tuttavia casi più complessi, che potrebbero anche comportare diversi trasporti di beni all'interno dell'UE. In queste situazioni è importante analizzare quali operazioni rientrano nell'ambito di applicazione della misura istituita dall'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI e quali non sono contemplate e devono quindi essere considerate separatamente. Pertanto, per prima cosa è necessario delimitare l'operazione a catena.

### 3.4.2. Esempio 2 – una situazione più complessa che comporta diversi trasporti



In questo esempio ci sono tre diversi trasporti: da A a B, da B a E e da E a F. Si presume non solo che i trasporti si svolgano in successione nel tempo, ma anche che vi sia tra di essi una netta interruzione in modo che sia impossibile considerarli come un unico trasporto. In tal caso, la cessione da A a B e la cessione da E ad F non rientrano nell'ambito di applicazione della misura istituita per le operazioni a catena, in quanto non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, in particolare il trasporto diretto dal primo cedente all'ultimo acquirente in una catena comprendente cessioni successive degli stessi beni. Pertanto, le cessioni tra A e B e tra E e F sono cessioni intracomunitarie "normali".

Al contrario, le transazioni tra B, C, D ed E fanno parte di un'operazione a catena: i beni sono ceduti in successione tra queste quattro parti, i beni sono spediti o trasportati da uno Stato membro (Stato membro 2) verso un altro Stato membro (Stato membro 5) e i beni sono trasportati direttamente dal primo cedente (B) all'ultimo acquirente (E) della catena.

Queste tre operazioni fra queste quattro parti devono quindi essere prese in considerazione per l'imputazione del trasporto a una sola di esse.

### 3.5. Attribuzione del trasporto a una delle cessioni della catena – spiegazioni per gli esempi 1 e 2

L'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI stabilisce la disposizione generale. Il trasporto sarà imputato **unicamente** alla cessione effettuata nei confronti dell'"**operatore intermedio**".

Da questa disposizione si può dedurre una prima conclusione, vale a dire che il trasporto o la spedizione possono essere imputati a una sola cessione. Pertanto, le altre cessioni nella catena seguiranno le disposizioni sulle cessioni di beni senza trasporto e saranno considerate cessioni interne, o nello Stato membro di partenza o nello Stato membro di arrivo dei beni.

La seconda conclusione che si può trarre dalla disposizione è che per imputare il trasporto o la spedizione dei beni a una sola cessione è necessario identificare l'"operatore intermedio", secondo la definizione di cui alla precedente sezione 3.3.

Va notato che l'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 36 *bis* della DI si limita a chiarire a quale operazione della catena è attribuito il trasporto. Queste disposizioni non hanno alcun effetto sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le disposizioni generali.

### *3.5.1. L'attribuzione del trasporto nell'esempio 1*

In questa situazione considereremo che l'operatore intermedio sia B. Ciò significa che B spedisce o trasporta i beni dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2, esso stesso (per conto proprio e non per conto di un altro soggetto della catena) o tramite un terzo che agisce per suo conto.

La disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, prevede che la spedizione o il trasporto dei beni siano imputati solo alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio. Pertanto, la cessione intracomunitaria dei beni sarà la cessione da A a B. In tale situazione, B dovrà fornire ad A il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito da uno Stato membro diverso dallo Stato membro 1 affinché la cessione effettuata da A possa beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI. B effettuerà un acquisto intracomunitario dei beni nello Stato membro 2. La cessione da B a C sarà una cessione interna nello Stato membro 2 e B sarà assoggettato all'obbligo di assolvere nello Stato membro 2 l'IVA addebitata su tale cessione<sup>14</sup>. B dovrà essere registrato nello Stato membro 2 e presentare una dichiarazione IVA in tale Stato membro.

Tuttavia, come si vede nell'esempio 1, B è stabilito nello Stato membro 1. È probabile che gli sia stato attribuito un numero di identificazione IVA dallo Stato membro 1 e, in tal caso, potrebbe scegliere di fornire ad A tale numero di identificazione invece del numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito da uno Stato membro diverso dallo Stato membro 1. In tal caso, invece della disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, la disposizione applicabile sarebbe quella di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 2, della DI. Pertanto, la spedizione o il trasporto dei beni non sarebbero imputati alla cessione effettuata nei confronti di B, ma alla cessione effettuata da B.

In tal caso, A effettuerà una cessione interna a B nello Stato membro 1. B effettuerà nello Stato membro 1 una cessione intracomunitaria di beni a C. C effettuerà un acquisto intracomunitario di beni nello Stato membro 2. Pertanto, B non necessita di essere identificato nello Stato membro 2, né di presentare una dichiarazione IVA in tale Stato membro.

### *3.5.2. L'attribuzione del trasporto nell'esempio 2*

Come spiegato in precedenza, in tale esempio solo le cessioni tra B, C, D ed E facevano parte dell'operazione a catena.

---

<sup>14</sup> A meno che lo Stato membro 2 non si sia avvalso dell'opzione di cui all'articolo 194 della DI. In tal caso, C sarà debitore dell'IVA in base al meccanismo dell'inversione contabile.

a) Il primo cedente della catena organizza la spedizione o il trasporto<sup>15</sup>

La disposizione di legge esclude esplicitamente il primo cedente dal concetto di operatore intermedio. Di conseguenza, tali situazioni sono escluse dall'ambito di applicazione della disposizione di cui all'articolo 36 *bis* della DI.

A tale riguardo, occorre tener presente che il primo cedente partecipa a una sola operazione all'interno dell'operazione a catena, la cessione da lui effettuata. Pertanto, se il primo cedente è quello che organizza la spedizione o il trasporto dei beni, si potrà imputare tale trasporto o spedizione solo all'operazione in cui interviene, vale a dire la cessione da lui effettuata. Tale operazione sarà quindi la cessione intracomunitaria dei beni, esente in conformità dell'articolo 138 della DI se sono soddisfatte le condizioni previste da tale articolo.

Nello schema illustrato nell'esempio 2, l'operazione a catena comporta un trasporto di beni dallo Stato membro 2 allo Stato membro 5 direttamente da B a E e comprende le cessioni tra B, C, D ed E, per cui B è il primo cedente della catena. Pertanto, se B organizza il trasporto o la spedizione dei beni, tale trasporto sarà imputato alla cessione effettuata da B a C, il che comporta una cessione intracomunitaria di beni da parte di B nello Stato membro 2 esente da IVA (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI) e un acquisto intracomunitario da parte di C imponibile nello Stato membro 5. Le cessioni da C a D e da D a E saranno in tal caso operazioni interne nello Stato membro 5.

Come indicato sopra, la cessione di beni da A a B, che dà luogo a un trasporto specifico dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2 direttamente da A a B, è esclusa dall'operazione a catena. La cessione da A a B è, di per sé, una cessione intracomunitaria di beni nello Stato membro 1 esente da IVA (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI), che dà luogo a un acquisto intracomunitario da parte di B imponibile nello Stato membro 2.

b) L'ultimo acquirente della catena organizza la spedizione o il trasporto

Neanche l'ultimo acquirente della catena può essere l'operatore intermedio. Questo perché non può mai soddisfare la condizione di "**cedente** della catena" di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 3, della DI. Di conseguenza, le situazioni in cui l'ultimo acquirente della catena organizza il trasporto sono escluse dall'ambito di applicazione della disposizione di cui all'articolo 36 *bis* della DI.

L'ultimo acquirente partecipa a una sola operazione all'interno della catena, la cessione a lui effettuata. Pertanto, se organizza la spedizione o il trasporto dei beni, si potrà imputare la spedizione o il trasporto solo a tale operazione, vale a dire la cessione effettuata nei confronti dell'ultimo acquirente.

Tornando all'esempio 2, l'operazione a catena coinvolge le cessioni tra B, C, D ed E, quindi E è l'ultimo acquirente della catena. Pertanto, se E organizza il trasporto o la spedizione dei beni, si imputerà tale trasporto o spedizione alla cessione effettuata da D a E, il che comporta una cessione intracomunitaria di beni da parte di D nello Stato membro 2 esente da IVA (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI)

---

<sup>15</sup> All'interno di questa sezione delle note esplicative, quando si fa riferimento a un soggetto passivo "che organizza il trasporto" di beni, si deve intendere che tale soggetto passivo trasporta i beni o esso stesso (per proprio conto) o tramite un terzo che agisce per suo conto. Cfr. a tale riguardo la sezione 3.6.5.

e un acquisto intracomunitario da parte di E imponibile nello Stato membro 5. Le cessioni da B a C e da C a D saranno operazioni interne nello Stato membro 2.

Come indicato sopra, la cessione di beni da E a F è esclusa dall'operazione a catena in quanto comporta un trasporto specifico da E a F, diverso dal trasporto da B a E. La cessione da E a F è una cessione intracomunitaria di beni nello Stato membro 5 esente da IVA (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI) che comporta un acquisto intracomunitario effettuato da F imponibile nello Stato membro 6.

c) Un operatore della catena diverso dal primo cedente o dall'ultimo acquirente organizza la spedizione o il trasporto

Ora analizzeremo cosa accade quando nell'esempio 2 l'operatore intermedio è C o D.

Come già detto in precedenza, l'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI stabilisce la disposizione generale: il trasporto è attribuito alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio (che non può essere il primo o l'ultimo soggetto della catena di cessioni).

Tuttavia, l'articolo 36 *bis*, paragrafo 2, della DI stabilisce una deroga alla disposizione generale. Nel caso in cui l'operatore intermedio comunichi al proprio cedente il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati, si imputa la spedizione o il trasporto alla cessione di beni effettuata da tale operatore intermedio.

Ad esempio, se l'operatore intermedio fosse C, la disposizione generale farebbe sì che il trasporto sia imputato alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, ossia alla cessione da B a C. Pertanto, la cessione da parte di B sarà una cessione intracomunitaria di beni nello Stato membro 2 esente da IVA (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI) e vi sarebbe un acquisto intracomunitario da parte di C imponibile nello Stato membro 5. Le cessioni da C a D e da D a E saranno operazioni interne nello Stato membro 5.

Tuttavia, l'operazione alla quale è imputato il trasporto cambierebbe se C comunicasse al proprio cedente, B, il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati, vale a dire lo Stato membro 2. In tal caso, si imputerebbe la spedizione o il trasporto alla cessione effettuata da C, ossia alla cessione da C a D.

Pertanto, vi sarebbe una cessione intracomunitaria di beni da parte di C nello Stato membro 2 esente da IVA (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI) e un acquisto intracomunitario da parte di D imponibile nello Stato membro 5. La cessione da B a C sarà un'operazione interna nello Stato membro 2 e la cessione da D a E sarà un'operazione interna nello Stato membro 5.

### 3.6. Questioni dettagliate derivanti dalla presente disposizione

#### 3.6.1. Orientamenti concordati dal comitato IVA.

#### **Orientamenti elaborati nel corso della 113<sup>a</sup> riunione del comitato IVA del 3 giugno 2019**

### 3. NUOVA NORMATIVA – QUESTIONI RELATIVE ALL'ATTUAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DELL'UE SULL'IVA RECENTEMENTE ADOTTATE

3.1 Origine: Commissione.

Riferimenti: articolo 17 *bis*, articolo 36 *bis*, articolo 138, paragrafi 1 e 1 *bis*, articolo 243, paragrafo 3, e articolo 262, paragrafo 2, della direttiva IVA;

articoli 45 *bis* e 54 *bis* del regolamento di esecuzione IVA.

Oggetto: attuazione del pacchetto soluzioni rapide: direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio e regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio ([Documento taxud.c.1\(2019\)3533969 – Documento di lavoro n. 968](#)).

#### **Documento D: taxud.c.1(2019) – 7899573 Documento di lavoro n. 975**

*Operazioni a catena: in combinazione con l'applicazione della semplificazione relativa all'articolo 141 (operazioni triangolari) (sezione 3.2.1.)<sup>16</sup>*

1. Quando gli stessi beni sono successivamente ceduti e sono spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato membro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena, il comitato IVA concorda all'unanimità sul fatto che nella catena delle operazioni solo il soggetto passivo che effettua l'acquisto intracomunitario (di seguito "X") può, purché soddisfi tutte le condizioni, beneficiare della semplificazione delle operazioni triangolari di cui all'articolo 141 della direttiva IVA.

2. Il comitato IVA concorda quasi all'unanimità sul fatto che, nella situazione descritta al punto 1, la condizione di cui all'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA si considera soddisfatta quando i beni sono spediti o trasportati direttamente da uno Stato membro diverso da quello che ha attribuito il numero di identificazione IVA utilizzato da X ai fini dell'acquisto intracomunitario, al luogo designato dalla persona per la quale X effettua la cessione successiva (di seguito "Y").

3. Il Comitato IVA concorda quasi all'unanimità sul fatto che qualora Y effettui una cessione successiva dei beni a un altro soggetto all'interno della catena, tale cessione non ha alcun impatto sull'applicazione della semplificazione delle operazioni triangolari alle operazioni effettuate da X. Affinché tale semplificazione si applichi, devono tuttavia essere soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo 141 della direttiva IVA, che, secondo il parere quasi unanime del comitato IVA, esige che Y sia identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui l'IVA su tale cessione successiva è dovuta e sia

---

<sup>16</sup> Questo titolo si riferisce alla sezione pertinente del documento di lavoro n. 968 del comitato IVA. Nella sezione 3.6.17. delle presenti note esplicative si trovano maggiori informazioni sull'interazione tra le norme per le operazioni a catena e quelle relative alla semplificazione per le operazioni triangolari.

designato, conformemente all'articolo 197 della direttiva IVA, come debitore dell'IVA dovuta su tale cessione.

### 3.6.2. Qual è l'ambito di applicazione della disposizione?

Vi sono alcune operazioni che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 36 *bis* della DI.

Come precisato alla sezione 3.3., i beni devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato membro. Pertanto, le operazioni a catena che implicano importazioni ed esportazioni, o che riguardano solo cessioni all'interno del territorio di uno Stato membro, non sono contemplate dalla disposizione.

Inoltre, l'articolo 36 *bis*, paragrafo 4, della DI esclude l'applicazione della disposizione relativa alle operazioni a catena alle situazioni contemplate dall'articolo 14 *bis* della DI. Pertanto, la disposizione non si applica ai casi in cui un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (marketplace), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi:

- a) le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 EUR; oppure
- b) le cessioni intracomunitarie di beni effettuate da un soggetto passivo non stabilito nella Comunità a una persona che non è un soggetto passivo.

In tali casi si considera che lo stesso soggetto passivo che facilita la cessione abbia ricevuto e ceduto detti beni. Tuttavia, le disposizioni relative alle operazioni a catena di cui all'articolo 36 *bis* della DI non possono essere applicate a tali cessioni.

### 3.6.3. Chi può assumere il ruolo di operatore intermedio?

L'operatore intermedio è della massima importanza per l'applicazione della disposizione. A seconda dell'opzione scelta da questo operatore intermedio, si attribuirà la spedizione o il trasporto dei beni alla cessione effettuata nei suoi confronti o a quella da lui effettuata.

Pertanto, una volta identificata un'operazione a catena, il passo successivo è quello di determinare chi è l'operatore intermedio.

Come precisato alla sezione 3.3., l'articolo 36 *bis*, paragrafo 3, della DI definisce l'"operatore intermedio" come un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.

### 3.6.4. Chi non può assumere il ruolo dell'operatore intermedio?

Come spiegato alla sezione 3.5.2. nell'analisi dell'esempio 2, né il primo cedente né l'ultimo acquirente della catena possono essere l'operatore intermedio. Il primo cedente è espressamente escluso dalla formulazione della disposizione e l'ultimo acquirente non è un cedente all'interno della catena. Pertanto, nessuno di loro può assumere il ruolo di operatore intermedio.

Va notato che se sono tali soggetti a organizzare il trasporto dei beni, non ci sono dubbi su come attribuire il trasporto intracomunitario. Se è stato il primo cedente a organizzarlo, il trasporto sarà imputato alla cessione da lui effettuata. Se è l'ultimo acquirente ad aver

organizzato il trasporto, il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata nei suoi confronti.

3.6.5. Cosa significa "spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto"?

Questa formulazione riproduce quella dell'articolo 138, paragrafo 1, della DI, che si riferisce alle "cessioni di beni spediti o trasportati (...) dal venditore, dall'acquirente o per loro conto". Pertanto, l'interpretazione dovrebbe essere la stessa data a quest'ultima disposizione.

In generale, l'operatore intermedio sarà il cedente all'interno della catena che organizza (direttamente esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto) il trasporto dei beni; il soggetto che effettua il trasporto esso stesso, per suo conto, o che lo commissiona a un terzo che agisce per suo conto.

A tale riguardo, l'avvocato generale Kokott nelle sue conclusioni sul caso<sup>17</sup> *Herst* ha concluso che *"nell'imputare il singolo spostamento transfrontaliero della merce a una determinata cessione all'interno di un'operazione a catena è determinante stabilire su quale soggetto, nell'ambito del trasporto transfrontaliero del bene, gravi il rischio di perdita per distruzione accidentale della merce. Questa cessione rappresenta la cessione intracomunitaria esente localizzata all'inizio del trasporto"*. Pertanto, sulla base di tali conclusioni l'operatore intermedio coinciderebbe con il soggetto passivo all'interno della catena su cui grava il rischio di perdita o danneggiamento dei beni durante il trasporto<sup>18</sup>.

Tuttavia, questo criterio potrebbe portare in alcuni casi a determinate difficoltà pratiche. Potrebbe accadere, ad esempio, che il rischio di perdita accidentale dei beni sia ripartito tra il venditore e l'acquirente in determinati punti del trasporto in base all'Incoterm utilizzato. In tali casi sarebbe difficoltoso identificare un unico soggetto passivo all'interno della catena su cui grava il rischio di perdita o danneggiamento dei beni durante l'intera operazione di trasporto.

In queste situazioni, per determinare chi è l'operatore intermedio, il criterio più adatto sarebbe quello del soggetto passivo della catena che trasporta personalmente i beni o che prende gli accordi necessari con un terzo per il trasporto dei beni, concludendo un contratto con tale terzo. Ciò a meno che in tali casi il soggetto passivo in questione non possa dimostrare, in modo soddisfacente per le autorità fiscali, che in realtà il trasporto è stato effettuato, o il contratto concluso, per conto di un altro soggetto passivo della catena che si è effettivamente assunto il rischio di una perdita accidentale dei beni durante l'operazione di trasporto.

A tale proposito, desideriamo sottolineare che il fatto che una delle parti della catena paghi il trasporto non è un elemento sufficiente in sé per concludere che tale soggetto sia l'operatore intermedio. Tale parte potrebbe pagare il prezzo del trasporto, ad esempio, come pagamento parziale della cessione a essa destinata.

---

<sup>17</sup> Conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate il 3 ottobre 2019 nella causa C-401/18, *Herst* s.r.o./*Odvolaci finančni ředitelství*, punto 79.

<sup>18</sup> Ciò indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo in questione possa avere sottoscritto un contratto di assicurazione per ricevere un risarcimento in caso di perdita o danneggiamento dei beni.

3.6.6. Un cedente della catena diverso dall'operatore intermedio effettua il trasporto dei beni per conto dell'operatore intermedio

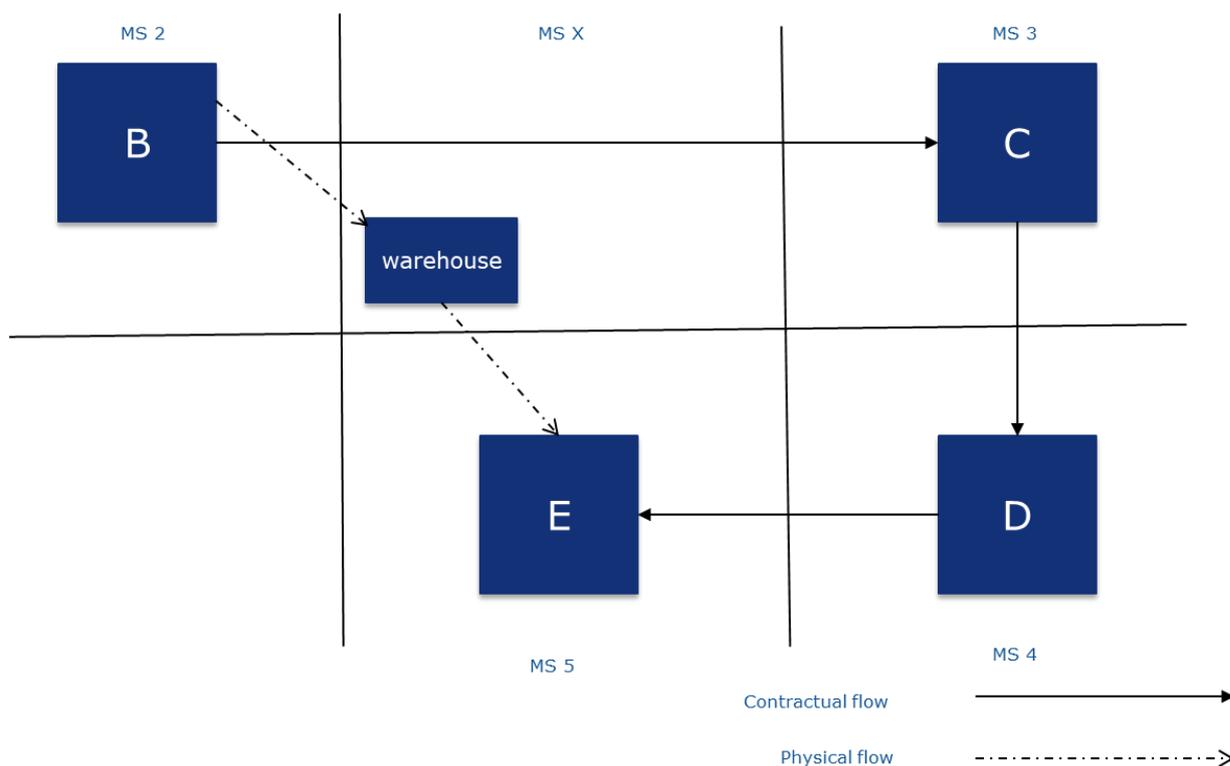
L'operatore intermedio può trasportare la merce esso stesso o tramite un'altra parte che agisce per suo conto. La parte che trasporta i beni per conto dell'operatore intermedio non deve necessariamente essere un terzo al di fuori della catena o una società specializzata nel trasporto di beni. Potrebbe essere uno qualsiasi degli altri cedenti coinvolti nell'operazione a catena o anche l'ultimo acquirente.

Ad esempio, uno dei cedenti intermedi della catena può chiedere al primo cedente di trasportare i beni fino all'ultimo acquirente. In questa situazione, l'elemento importante consisterà nel decidere quale dei soggetti passivi all'interno della catena soddisfi le condizioni di cui alla sezione 3.6.5. Tale soggetto passivo sarà l'operatore intermedio ai fini dell'articolo 36 bis della DI.

3.6.7. Diversi soggetti coinvolti nel trasporto dei beni

Può accadere che l'operatore intermedio, determinato secondo i criteri di cui alla sezione 3.6.5., abbia stipulato il contratto di trasporto con più di un soggetto.

Per illustrare questo punto, useremo l'esempio seguente (**esempio 3**):



In questo caso, nell'esempio 3, C è l'operatore intermedio. C può stipulare contratti con diversi soggetti per il trasporto dei beni su camion dalla sede di B nello Stato membro 2 a un porto di un altro Stato membro (Stato membro X), per il trasporto di tali beni su nave verso lo Stato membro 5 e per il trasporto su camion di tali beni dal porto dello Stato membro 5 alla sede di E. Se C è l'unica parte responsabile dei tre contratti, esso mantiene il ruolo di operatore intermedio. Naturalmente, deve esserci continuità nell'operazione di

trasporto, in modo che l'intero itinerario possa essere considerato come un unico trasporto dallo Stato membro 2 allo Stato membro 5 e non come tre trasporti diversi.

Questo fatto non cambia, ad esempio, se il trasporto dei beni dalla sede di B al porto nello Stato membro X viene effettuato con il mezzo di B, a condizione che l'operatore intermedio C sia quello che ha organizzato il trasporto (secondo i criteri di cui alla sezione 3.6.5.).

Una conclusione diversa sarebbe raggiunta se il trasporto dalla sede di B nello Stato membro 2 al porto nello Stato membro X fosse organizzato da C ma gli altri due trasporti (il trasporto via nave dallo Stato membro X allo Stato membro 5 e il trasporto via camion dal porto nello Stato membro 5 alla sede di E) fossero organizzati dall'altro cedente D. In tal caso non potremmo applicare le disposizioni relative alle operazioni a catena per l'intera catena B-C-D-E poiché non esiste un solo trasporto, bensì due trasporti diversi. In tal caso, infatti, non si può affermare che i beni siano spediti o trasportati "direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena" (ossia da B a E) come previsto dall'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI. Questo esempio potrebbe portare a diverse possibilità, a seconda che l'operazione a catena per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 36 *bis* della DI si identifichi con il rapporto B-C-D o il rapporto C-D-E.

In primo luogo, potrebbe accadere che C organizzi il trasporto esso stesso verso un punto dello Stato membro X da lui determinato, e lo faccia senza alcun collegamento con la successiva cessione a D. Da quel punto dello Stato membro X, D organizza il trasporto dei beni per la cessione a E. In altre parole, i beni vengono prima trasportati da B a C e solo successivamente, attraverso un trasporto diverso, da C a E. In questo caso si dovrebbero trattare separatamente l'operazione tra B e C, da un lato, e il rapporto C-D-E, dall'altro. Solo il rapporto C-D-E sarebbe un'operazione a catena per l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 36 *bis* della DI. La cessione da B a C sarà una cessione intracomunitaria da parte di B nello Stato membro 2 e un acquisto intracomunitario da parte di C nello Stato membro X. Il rapporto C-D-E sarebbe un'operazione a catena in cui D è l'operatore intermedio. Se si applica la disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, C effettuerà una cessione intracomunitaria nello Stato membro X, D effettuerà un acquisto intracomunitario nello Stato membro 5 e la cessione da D a E sarà un'operazione interna nello Stato membro 5.

In secondo luogo, potrebbe accadere che C organizzi il trasporto esso stesso dalla sede di B fino a un punto dello Stato membro X determinato da D e in relazione alla cessione effettuata da C a D, e che solo successivamente, attraverso un diverso trasporto organizzato da D, i beni vengano ceduti e trasportati da D ad E. In tal caso, l'operazione a catena per l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 36 *bis* della DI è il rapporto B-C-D, cosicché l'operazione tra D ed E verrebbe trattata separatamente. C sarebbe l'operatore intermedio nella catena B-C-D. Se C ha comunicato a B il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2, si applica la disposizione di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 2, della DI. La cessione da B a C sarà una cessione interna nello Stato membro 2, C effettuerà una cessione intracomunitaria nello Stato membro 2 e D effettuerà un acquisto intracomunitario nello Stato membro X. L'operazione tra D ed E comporterà una cessione intracomunitaria dei beni nello Stato membro X effettuata da D e un acquisto intracomunitario dei beni nello Stato membro 5 effettuato da E.

### 3.6.8. Trasporto frazionato e interruzioni nella catena

Quando abbiamo discusso l'esempio 2 nella sezione 3.4.2., abbiamo stabilito che le cessioni da A a B e da E a F erano escluse dalla catena, in quanto c'era una "netta interruzione" nel trasporto.

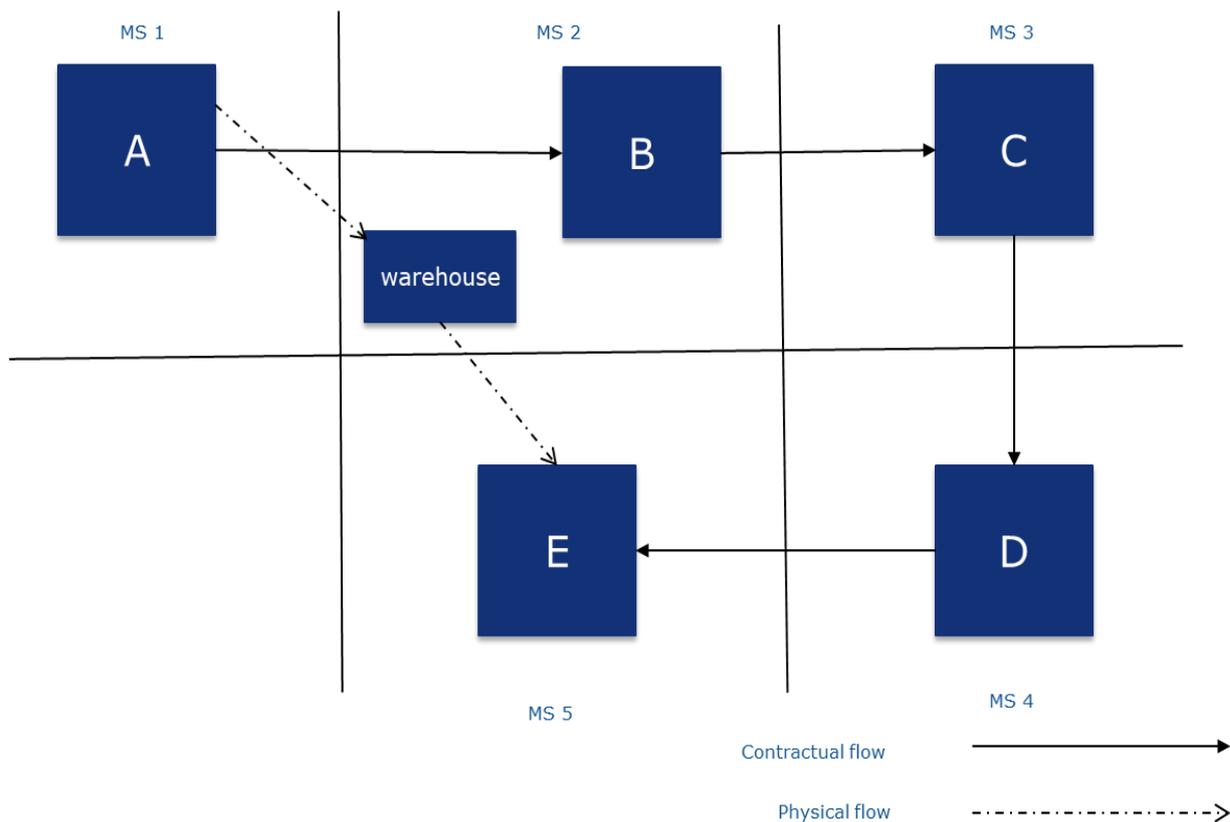
Pertanto, è importante analizzare, nell'ambito del trasporto a tappe, quando si verifica una netta interruzione, che dà luogo a trasporti diversi, e quando si può invece considerare come un unico trasporto.

Ad esempio, una situazione in cui la catena è interrotta è quella analizzata nella precedente sezione 3.6.7., in cui vi erano due "movimenti" diversi dei beni tra i diversi Stati membri, essendo l'operatore che organizza il trasporto diverso per ogni "movimento". In tal caso, le disposizioni previste per le operazioni a catena non possono essere applicate a tutte le operazioni B-C-D-E, ma solo alle operazioni tra B-C-D, o alle operazioni tra C-D-E, poiché la regola del trasporto unico non può essere applicata all'intero gruppo di operazioni.

Tuttavia, il fatto che siano coinvolti diversi mezzi di trasporto, in modo che i beni siano trasbordati, ad esempio, da un camion a una nave o tra diversi camion, non modifica necessariamente il fatto che il trasporto possa essere considerato come un unico trasporto.

Inoltre, se i beni sono trasportati dallo Stato membro 2 allo Stato membro 5, ma una parte di essi viene sbarcata nello Stato membro X, il resto dei beni che continua subito dopo verso lo Stato membro 5 si considera trasportato direttamente dallo Stato membro 2 allo Stato membro 5 ai fini dell'applicazione delle disposizioni sulle operazioni a catena, a condizione che l'operatore intermedio organizzi l'intera operazione di trasporto.

Per analizzare le possibilità di interruzione della catena ci concentreremo sull'esempio seguente (**esempio 4**):



Ci sono due "movimenti" dei beni: da A nello Stato membro 1 a un deposito nello Stato membro 2 e dal deposito nello Stato membro 2 a E nello Stato membro 5. Quando possiamo considerare entrambi i "movimenti" come un unico trasporto o come trasporti diversi? Analizziamo diversi scenari.

A) *Scenario 1*: con questo scenario vogliamo sottolineare che gli accordi conclusi dalle parti nel momento in cui avvengono i movimenti di beni sono decisivi per determinare se c'è un'interruzione della catena.

Per considerare questo come uno scenario con un unico trasporto ai fini dell'applicazione della disposizione dell'articolo 36 *bis* della DI, devono essere soddisfatte alcune condizioni. In primo luogo, è necessario che un operatore (B, C o D) organizzi entrambi i movimenti<sup>19</sup>, agendo come operatore intermedio.

Tuttavia, è possibile che, anche se uno di essi organizza entrambi i "movimenti", i due "movimenti" menzionati non possano essere considerati come un unico trasporto. Ad esempio, B è quello che organizza entrambi i "movimenti". Quando la merce arriva nello Stato membro 2, B non ha concluso alcun accordo con C in merito alla vendita dei beni. In una fase successiva, esso conclude un accordo sulla vendita dei beni con C, il quale fa lo stesso con D e D con E e i beni vengono trasportati da B (nello Stato membro 2) a E (nello Stato membro 5). In questo caso si ritiene che la catena A-B-C-D-E sia stata interrotta, anche se B è l'operatore che ha organizzato i due movimenti di beni.

<sup>19</sup> Se A o E organizzano entrambi i "movimenti", esisterebbe la possibilità di considerarli come un unico trasporto, ma in ogni caso la disposizione dell'articolo 36 *bis* della DI non si applicherebbe, poiché non vi sarebbe alcun operatore intermedio ai sensi di tale disposizione.

Pertanto, il trasporto dei beni dallo Stato membro 1 allo Stato membro 2 corrisponderebbe a una cessione intracomunitaria da parte di A nello Stato membro 1 e a un acquisto intracomunitario da parte di B nello Stato membro 2. La serie di operazioni tra B, C, D ed E dà luogo a un unico trasporto intracomunitario dallo Stato membro 2 allo Stato membro 5 che sarà imputato alla cessione effettuata da B (non vi è altra opzione, in quanto B è il primo cedente della catena B-C-D-E). Le cessioni successive C-D e D-E saranno cessioni interne nello Stato membro 5.

D'altra parte, se B, quando acquisisce (o immediatamente dopo averlo fatto) i beni da A, ha già concluso un accordo con C in merito alla vendita dei beni e sa, prima che i beni siano trasferiti, che dovranno essere trasportati a E nello Stato membro 5, allora il fatto che vi siano due "movimenti" di beni non impedisce in linea di principio di considerare la serie di operazioni come un'operazione a catena, così che i due "movimenti" di beni (purché vi sia continuità tra di loro, come indicato nell'esempio 3 nella sezione 3.6.7.) possono essere considerati come un unico trasporto ai sensi dell'articolo 36 *bis* della DI. In tal caso, A sarà il primo cedente, E l'ultimo acquirente e B, che ha organizzato il trasporto unico comprendente due "movimenti", sarà l'operatore intermedio.

B) Scenario 2: si giungerebbe a una conclusione diversa se il primo "movimento" fosse organizzato da B e il secondo "movimento" fosse organizzato da C. In tal caso ogni trasferimento rappresenta un trasporto e si potrebbero verificare due possibilità.

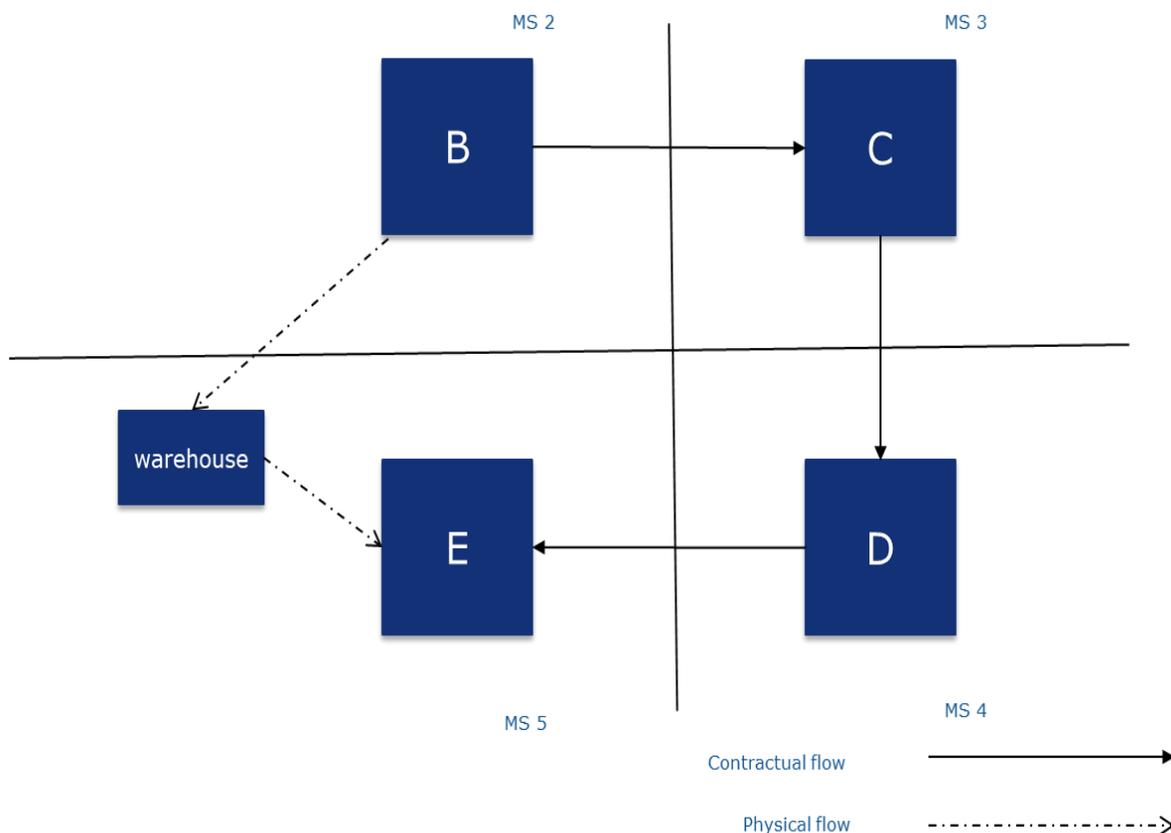
In primo luogo, potrebbe accadere che quando B organizza il trasporto dei beni fino al deposito nello Stato membro 2, questi beni siano indirizzati a C in relazione a una cessione concordata tra B e C. In tal caso le operazioni A-B-C possono essere considerate come un'operazione a catena in cui B è l'operatore intermedio. Se si applica la disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, vi sarebbe una cessione intracomunitaria da parte di A nello Stato membro 1, un acquisto intracomunitario da parte di B nello Stato membro 2 e una cessione interna B-C nello Stato membro 2. Quindi, per le operazioni C-D-E, poiché C è il primo cedente e organizza il trasporto, C effettuerà una cessione intracomunitaria nello Stato membro 2, D effettuerà un acquisto intracomunitario nello Stato membro 5 e la cessione D-E sarà un'operazione interna nello Stato membro 5.

In secondo luogo, se i beni, nell'ambito del trasporto organizzato da B verso il deposito nello Stato membro 2, sono di fatto indirizzati a B stesso, così che il trasporto non è effettuato in connessione con la cessione da B a C, allora si dovrebbe togliere dalla catena la cessione da A a B per avere una cessione intracomunitaria da parte di A nello Stato membro 1 e un acquisto intracomunitario da parte di B nello Stato membro 2. Le operazioni tra B, C, D ed E darebbero luogo a un'operazione e a catena in cui B è il primo cedente, E l'ultimo acquirente e C l'operatore intermedio. Se C comunica il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 2 a B, si applicherà la disposizione di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 2, della DI e tutte le cessioni A-B-C-D-E saranno sottoposte esattamente allo stesso trattamento IVA di cui al paragrafo precedente.

Tuttavia, se C, in questo secondo caso, non comunica il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 2 a B, si applicherà la disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI. La cessione da A a B non cambia, ma la cessione da B a C comporterebbe una cessione intracomunitaria da parte di B nello Stato membro 2 e un acquisto intracomunitario da parte di C nello Stato membro 5, seguiti da cessioni interne nello Stato membro 5 da C a D e da D a E. Pertanto, se C intende applicare la disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, dovrà comunicare a B un numero di identificazione IVA rilasciato da uno Stato membro diverso dallo Stato

membro 2, affinché B sia consapevole del fatto che deve trattare la cessione a C come una cessione intracomunitaria e non come una cessione interna nello Stato membro 2.

C) Scenario 3: Come nel caso dello scenario 1, con questo scenario insistiamo nell'idea che gli accordi conclusi dalle parti nel momento in cui avvengono i movimenti dei beni sono decisivi per determinare l'esistenza di interruzioni nella catena. Per questo scenario useremo un altro esempio (**esempio 5**):



I beni sono trasportati dalla sede di B nello Stato membro 2 a un deposito nello Stato membro 5. Il soggetto che organizza il trasporto è C. Al momento del trasporto B ha venduto i beni a C, mentre C non ha concluso alcun accordo sulla vendita degli stessi. Successivamente, dopo l'arrivo dei beni nello Stato membro 5, C conclude un accordo sulla vendita dei beni con D e D fa lo stesso con E. Il soggetto che organizza il trasporto dei beni dal deposito alla sede di E nello Stato membro 5 è C.

In questo caso dobbiamo prestare attenzione a quale sia la situazione contrattuale dei beni al momento del trasporto iniziale. Quando il trasporto intracomunitario ha luogo, C è il proprietario dei beni. Non ci sono cessioni successive degli stessi beni, solo un'unica cessione B-C. Pertanto, avrà luogo una cessione intracomunitaria di beni nello Stato membro 2 da parte di B seguita da un acquisto intracomunitario di beni da parte di C nello Stato membro 5. Tale cessione intracomunitaria di beni sarà esente se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI.

In questo caso non vi è alcuna operazione a catena. Le cessioni da C a D e da D a E saranno in entrambi i casi cessioni interne nello Stato membro 5.

Dopo aver analizzato i diversi scenari spiegati per quanto riguarda il trasporto frazionato e le interruzioni della catena, possiamo concludere che quando ci sono diversi "movimenti" di beni o più soggetti coinvolti nel trasporto, è importante esaminare caso per caso le

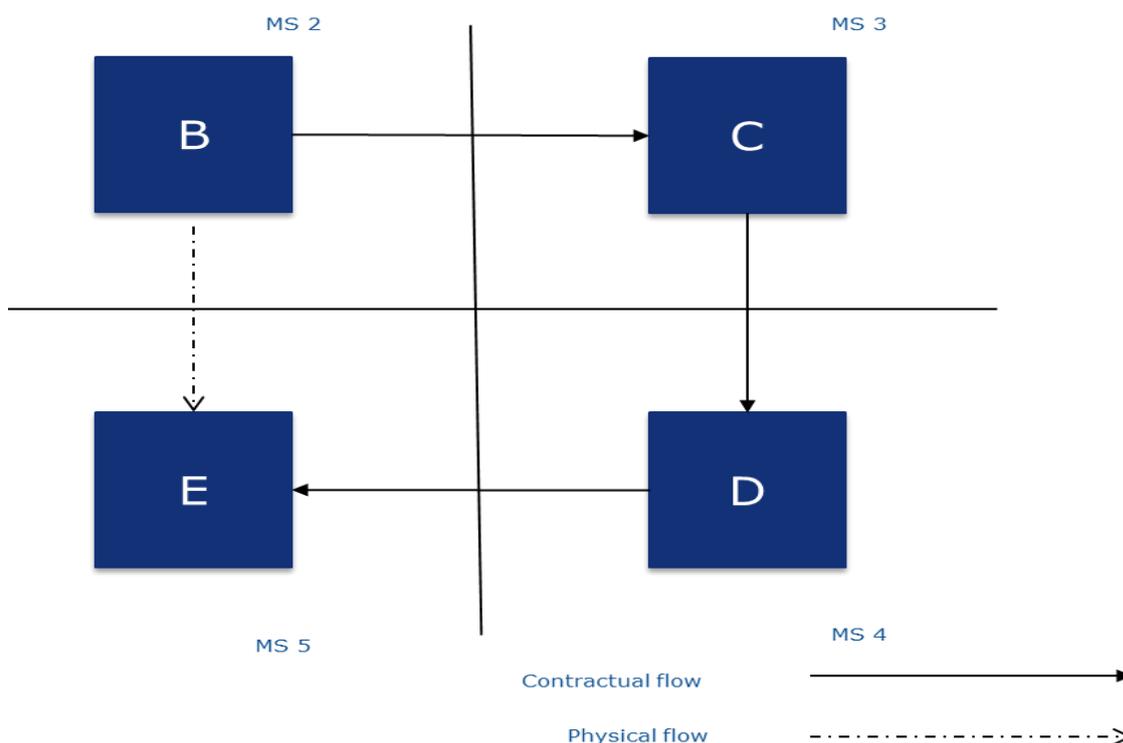
circostanze per determinare se le disposizioni per le operazioni a catena possono essere applicate. Gli elementi rilevanti saranno la determinazione del luogo in cui si trovano i beni, e non del luogo in cui si trovano i cedenti, e quali operazioni hanno avuto luogo quando vengono effettuati i movimenti di beni.

### 3.6.9. *Prova dell'organizzazione del trasporto*

L'operatore intermedio deve conservare la prova che la merce è stata trasportata o spedita da esso stesso (per proprio conto) o tramite un terzo che agisce per suo conto. Tale prova è necessaria per determinare che esso è l'operatore intermedio e, quindi, a quale operazione della catena è imputato il trasporto. Tuttavia, tale prova è diversa e deve essere valutata separatamente da quella necessaria per poter beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della DI. La parte che applica l'esenzione, che può coincidere o no con l'operatore intermedio, dovrà infatti presentare da parte sua, dinanzi alle autorità fiscali, la prova attestante che le condizioni per applicare l'esenzione sono soddisfatte<sup>20</sup>.

Sono pertanto necessarie due prove diverse: la prova dell'organizzazione del trasporto (ossia la prova che il trasporto è stato effettuato "da o per conto" di un determinato soggetto passivo) e la prova del trasporto stesso (ossia la prova che i beni sono stati effettivamente trasportati da uno Stato membro a un altro).

Utilizzeremo l'esempio seguente (**esempio 6**) per capire meglio la necessità di due prove diverse.



Considereremo che il trasporto dei beni sia attribuito alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio e che C sia l'operatore intermedio. Il trasporto è imputato alla

<sup>20</sup> Pertanto, quando il trasporto è imputato alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, il cedente dovrà conservare la prova del trasporto per giustificare l'esenzione della cessione intracomunitaria. Inoltre, per poter beneficiare della presunzione di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), del RE, il cedente dovrà essere in possesso dei documenti richiesti da tale disposizione.

cessione nei confronti di C, quindi la cessione intracomunitaria è quella effettuata da B a C. Affinché B possa applicare l'esenzione, non organizzando il trasporto dei beni, in linea di principio avrà bisogno i) del numero di identificazione IVA rilasciato a C da uno Stato membro diverso dallo Stato membro 2; ii) della prova che i beni sono stati trasportati fuori dallo Stato membro 2 verso un altro Stato membro; e iii) della prova che i beni sono stati trasportati da C o tramite un terzo che agisce per suo conto (poiché l'articolo 138, paragrafo 1, della DI richiede, per l'applicazione dell'esenzione, che i beni siano stati trasportati dal cedente o dall'acquirente o da un terzo che agisce per conto di uno di essi).

Pertanto, C dovrà dimostrare dinanzi a B non solo che il trasporto è stato effettuato, ma anche che ha organizzato il trasporto (o, in altre parole, che il trasporto è stato effettuato per suo conto, o da esso stesso o tramite un terzo). Si noti che se, secondo le prove, fosse D a organizzare il trasporto e non C, l'operatore intermedio sarebbe D. In tal caso, il trasporto intracomunitario sarebbe attribuito alla cessione effettuata da C a D o alla cessione effettuata da D a E, ma non può essere attribuito alla cessione da B a C. Quest'ultima cessione diventa un'operazione interna nello Stato membro 2, e B dovrà addebitare l'IVA a C. Pertanto, C deve fornire a B la prova di aver organizzato il trasporto, la quale costituisce una prova supplementare e diversa da quella relativa al semplice fatto che il trasporto ha avuto luogo.

#### 3.6.10. La comunicazione del numero di identificazione IVA da parte dell'operatore intermedio deve essere effettuata al suo cedente

Per applicare la disposizione di cui all'articolo 36 bis, paragrafo 2, della DI, l'operatore intermedio deve comunicare **al suo cedente** il numero di identificazione IVA dello Stato membro dal quale i beni sono spediti o trasportati.

L'articolo 36 bis, paragrafo 2, della DI non richiede una comunicazione a nessuna delle amministrazioni fiscali interessate, ma solo al cedente.

Tale comunicazione deve essere effettuata al suo cedente; è irrilevante se l'operatore intermedio comunica il numero di identificazione IVA a uno qualsiasi degli altri partecipanti all'operazione a catena.

Nel nostro esempio 2, se D è l'operatore intermedio e comunica a C il numero di identificazione IVA assegnatogli (D) dallo Stato membro 2, allora il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata da D a E. Qualsiasi comunicazione da parte di D del proprio numero di identificazione IVA a B o E non sarebbe rilevante ai fini dell'articolo 36 bis, paragrafo 2, della DI. Pertanto, se D comunica tale numero a B o E ma non lo comunica a C, si applicherà la disposizione generale e il trasporto o la spedizione saranno imputati alla cessione effettuata da C a D.

#### 3.6.11. In che modo l'operatore intermedio deve comunicare il proprio numero di identificazione IVA?

La comunicazione del numero di identificazione IVA non deve essere effettuata secondo particolari formalità. Può essere effettuata con qualsiasi mezzo che consenta di dimostrare che la comunicazione è stata ricevuta dal cedente. A questo proposito, potrebbe essere sufficiente uno scambio di e-mail.

Le parti sono libere di concordare come effettuare tale comunicazione, che non deve essere fatta operazione per operazione. È possibile che l'operatore intermedio indichi una sola volta al suo cedente il numero di identificazione IVA che dovrebbe essere utilizzato

per tutte le cessioni a un determinato Stato membro. Se l'operatore intermedio riceve cessioni dallo stesso cedente, ad esempio, nello Stato membro 1 e nello Stato membro 2, può indicare una sola volta al suo cedente il numero di identificazione IVA che sarà utilizzato per le cessioni allo Stato membro 1 e il numero di identificazione IVA che sarà utilizzato per le cessioni allo Stato membro 2, che potrebbe essere lo stesso numero o uno diverso.

L'operatore intermedio può comunicare al cedente che, a partire da un determinato momento, il numero di identificazione IVA che sarà utilizzato per le cessioni a uno Stato membro specifico sarà diverso da quello finora utilizzato. L'operatore intermedio può anche scegliere di utilizzare, per specifiche cessioni, un numero di identificazione IVA diverso da quello da lui "generalmente" utilizzato. Pertanto, se ha comunicato al proprio cedente un determinato numero di identificazione IVA da utilizzare per tutte le cessioni destinate a un determinato Stato membro, può informare il cedente che per una specifica cessione utilizzerà un numero di identificazione IVA diverso.

Il cedente, da parte sua, può chiedere all'operatore intermedio di comunicare il proprio numero di identificazione IVA operazione per operazione, se lo desidera, per assicurarsi della corretta applicazione dell'esenzione.

#### 3.6.12. Mezzi di prova della comunicazione del numero di identificazione IVA

L'operatore intermedio e il suo cedente devono conservare la prova della comunicazione e presentare tale prova alle autorità fiscali quando richiesto per verificare la corretta applicazione della disposizione. Pertanto, è necessaria una qualche forma di comunicazione scritta, anche elettronica, per dimostrare che il numero di identificazione IVA è stato comunicato.

Tuttavia, anche se l'operatore intermedio o il suo cedente non sono in grado di presentare alcuna prova del fatto che l'operatore intermedio ha comunicato al suo cedente il numero di identificazione IVA assegnatogli dallo Stato membro dal quale i beni sono spediti, ciò sarà considerato come avvenuto se sono soddisfatte le condizioni seguenti:

- 1) il numero di identificazione IVA dell'operatore intermedio rilasciato dallo Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati è indicato nella fattura emessa dal suo cedente; e
- 2) l'importo dell'IVA dovuta nello Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati è stato addebitato in fattura (a meno che l'operazione non sia esente da IVA; in tal caso, la fattura dovrebbe includere un riferimento alla disposizione applicabile della direttiva IVA o alla disposizione nazionale corrispondente, o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente, in conformità dell'articolo 226, paragrafo 11, della DI).

Le autorità degli Stati membri interessati dovrebbero inoltre poter verificare che il comportamento del cedente e quello dell'operatore intermedio sono coerenti con quanto indicato nella fattura. Perciò se, ad esempio, secondo quanto indicato in fattura, il cedente ha addebitato l'IVA relativa all'operazione, tale IVA dovrebbe essere inclusa nei suoi registri IVA, se è obbligato a tenerli, e nella propria dichiarazione IVA.

3.6.13. Cosa succede se l'operatore intermedio e il suo cedente non sono in grado di dimostrare tale comunicazione?

Nel caso in cui l'operatore intermedio e il suo cedente non possano provare che l'operatore intermedio ha comunicato al suo cedente il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito dallo Stato membro dal quale i beni sono spediti o trasportati e le condizioni precisate alla precedente sezione 3.6.12. non siano soddisfatte, si può presumere che non siano soddisfatte le condizioni per l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 36 bis, paragrafo 2, della DI e si applicherà la disposizione generale di cui all'articolo 36 bis, paragrafo 1, della DI.

3.6.14. Quando l'operatore intermedio è tenuto ad effettuare questa comunicazione?

L'articolo 36 bis della DI non specifica quando deve avvenire la comunicazione del numero di identificazione IVA al cedente. In linea di principio, sembrerebbe che, in circostanze normali, tale comunicazione debba avvenire prima che l'evento imponibile abbia luogo.

Nel caso in cui l'operatore intermedio non abbia comunicato al suo cedente il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro di partenza dei beni entro tale data, si applicherà la disposizione generale di cui all'articolo 36 bis, paragrafo 1, della DI, per cui il trasporto dei beni sarà imputato alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, che sarà la cessione intracomunitaria. Pertanto, il cedente non addebiterà alcuna IVA all'operatore intermedio, a condizione che quest'ultimo abbia comunicato al cedente un numero di identificazione IVA rilasciato da uno Stato membro diverso da quello di partenza dei beni e che il cedente abbia accertato che i beni sono trasportati verso un altro Stato membro dall'operatore intermedio o tramite qualcuno per suo conto.

Tuttavia, è possibile che l'operatore intermedio, a causa di un errore, comunichi un numero di identificazione IVA errato. Ciò si verifica, ad esempio, quando ha dato al suo cedente l'istruzione di applicare sempre il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro di partenza dei beni, ma per quella specifica cessione ha voluto utilizzare il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro di destinazione dei beni. In questo caso, l'operatore intermedio dovrebbe essere in grado di comunicare tale numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro di destinazione dei beni anche dopo il verificarsi dell'evento generatore dell'imposta. Le conseguenze di questa comunicazione tardiva variano a seconda delle circostanze del caso.

Se la comunicazione avviene dopo il verificarsi dell'evento generatore dell'imposta ma prima del termine per la presentazione della dichiarazione IVA di tale periodo, il cedente si limiterà a correggere la fattura secondo le disposizioni nazionali pertinenti applicando l'esenzione IVA (se tutte le condizioni sono soddisfatte) all'operazione e non dichiarerà alcun importo di IVA nella propria dichiarazione IVA per tale cessione.

Se la comunicazione avviene dopo l'evento imponibile e dopo il termine per la presentazione della dichiarazione IVA di tale periodo, il cedente può anche rettificare la fattura secondo le norme nazionali pertinenti, applicando in quella sede l'esenzione IVA se tutte le condizioni sono soddisfatte. Il cedente rettificherà la dichiarazione IVA secondo le procedure stabilite in tale Stato membro.

### 3.6.15. Cosa succede se all'operatore intermedio sono attribuiti più numeri di identificazione IVA?

Nel nostro esempio 2, se C è l'operatore intermedio, è possibile che abbia un numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro in cui è stabilito (Stato membro 3), più un numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro di partenza dei beni (Stato membro 2) e un numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro di arrivo dei beni (Stato membro 5).

Il fatto che C abbia un numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 2 non lo obbliga a utilizzare tale numero di identificazione IVA per le operazioni che riguardano fornitori stabiliti e/o beni situati in tale Stato membro. Esso può utilizzare il numero di identificazione IVA rilasciato da tale Stato membro o qualsiasi numero di identificazione IVA rilasciato da qualsiasi altro Stato membro. Tuttavia, le conseguenze della scelta dell'uno o dell'altro numero di identificazione IVA non sono indifferenti.

Abbiamo già analizzato le conseguenze cui è esposto C quando fornisce il numero di identificazione IVA dello Stato membro 2. La cessione da B a C sarà quindi una cessione interna nello Stato membro 2 e il trasporto dei beni sarà imputato alla cessione effettuata da C. Pertanto, C effettuerà una cessione intracomunitaria nello Stato membro 2 (esente se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI).

Tuttavia, C può fornire a B il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 5. In tal caso si applica la disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, e il trasporto è imputato alla cessione nei confronti di C. La cessione intracomunitaria da B a C sarà esente. C effettuerà un acquisto intracomunitario nello Stato membro 5.

Anche nel caso in cui C fornisca a B il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 3, si applica la disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, e il trasporto è imputato alla cessione nei confronti di C. La cessione intracomunitaria da B a C sarà esente, poiché l'articolo 138 della DI richiede solo un numero di identificazione IVA rilasciato da uno Stato membro diverso da quello dello Stato membro da cui inizia la spedizione o il trasporto dei beni.

In conformità dell'articolo 40 della DI, C effettuerà un acquisto intracomunitario di beni nello Stato membro 5, lo Stato membro in cui termina la spedizione o il trasporto dei beni, per cui l'acquisto intracomunitario sarà tassato nello Stato membro 5. Tuttavia, secondo l'articolo 41 della DI, anche lo Stato membro 3 potrebbe tassare l'acquisto intracomunitario, in quanto il numero con cui C effettua l'acquisto è un numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 3. Per evitare la doppia imposizione, C dovrà dimostrare alle autorità fiscali dello Stato membro 3 che l'acquisto è stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40 della DI, ossia nello Stato membro in cui termina la spedizione o il trasporto dei beni (Stato membro 5).

### 3.6.16. Cosa succede se l'operatore intermedio non comunica al suo cedente un numero di identificazione IVA?

È possibile che l'operatore intermedio non comunichi alcun numero di identificazione IVA al suo cedente. Nell'esempio 2 considereremo che C sia l'operatore intermedio e che non abbia comunicato alcun numero di identificazione IVA a B. In tal caso, B dovrà addebitare l'IVA sull'operazione nei confronti di C.

Il fatto che i beni abbiano lasciato il territorio dello Stato membro 2 e che C sia un soggetto passivo che agisce in quanto tale non è sufficiente per concedere l'esenzione dall'IVA alla cessione intracomunitaria. L'articolo 138, paragrafo 1, lettera b), della DI richiede come condizione per l'esenzione della cessione intracomunitaria che C comunichi a B il proprio numero di identificazione IVA, rilasciato da uno Stato membro diverso da quello di partenza dei beni. Poiché non lo ha fatto, B dovrà addebitare l'IVA sulla cessione intracomunitaria.

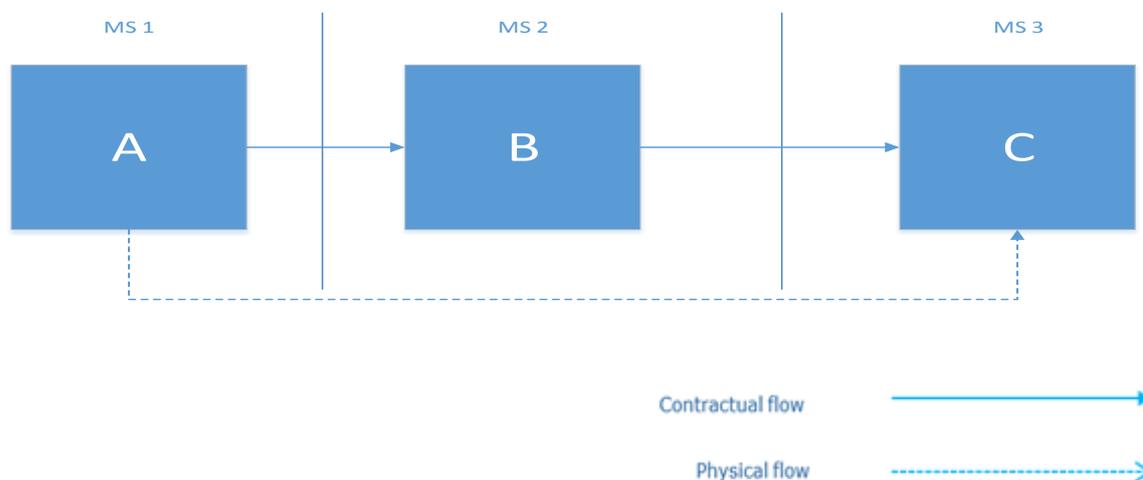
Va notato che la tassazione della cessione intracomunitaria nello Stato membro 2 non ostacola la tassazione dell'acquisto intracomunitario da parte di C nello Stato membro 5 in conformità dell'articolo 40 della DI e dell'articolo 16 del RE.

Questa situazione può essere rettificata da C comunicando in un secondo momento il proprio numero di identificazione IVA. Potrebbe comunicare a B il proprio numero di identificazione IVA dello Stato membro 2, dello Stato membro 3 o dello Stato membro 5 con le conseguenze spiegate nella sezione precedente. In tal caso si applicheranno le regole di rettifica delle fatture stabilite nello Stato membro 2.

### 3.6.17. Semplificazione delle operazioni triangolari

Come già detto, l'ambito di applicazione delle disposizioni dell'articolo 36 *bis* della DI si limita a chiarire a quale operazione della catena è imputato il trasporto. Queste disposizioni non hanno alcun impatto sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le disposizioni generali. Non hanno neppure alcun effetto sulla possibilità di applicare la semplificazione prevista per le operazioni triangolari quando sono soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo 141 della DI.

Si può pensare a una semplice operazione a catena in cui la semplificazione delle operazioni triangolari può essere applicata nell'esempio seguente (**esempio 7**):



B è l'operatore intermedio. La disposizione generale dell'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI prevede che il trasporto o la spedizione siano imputati alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, ossia alla cessione effettuata da A a B. Pertanto, A effettuerà una cessione intracomunitaria nello Stato membro 1 e B effettuerà un acquisto intracomunitario nello Stato membro 3. Si analizza di seguito se sono soddisfatti i requisiti di cui all'articolo 141 della DI per applicare la semplificazione delle operazioni triangolari:

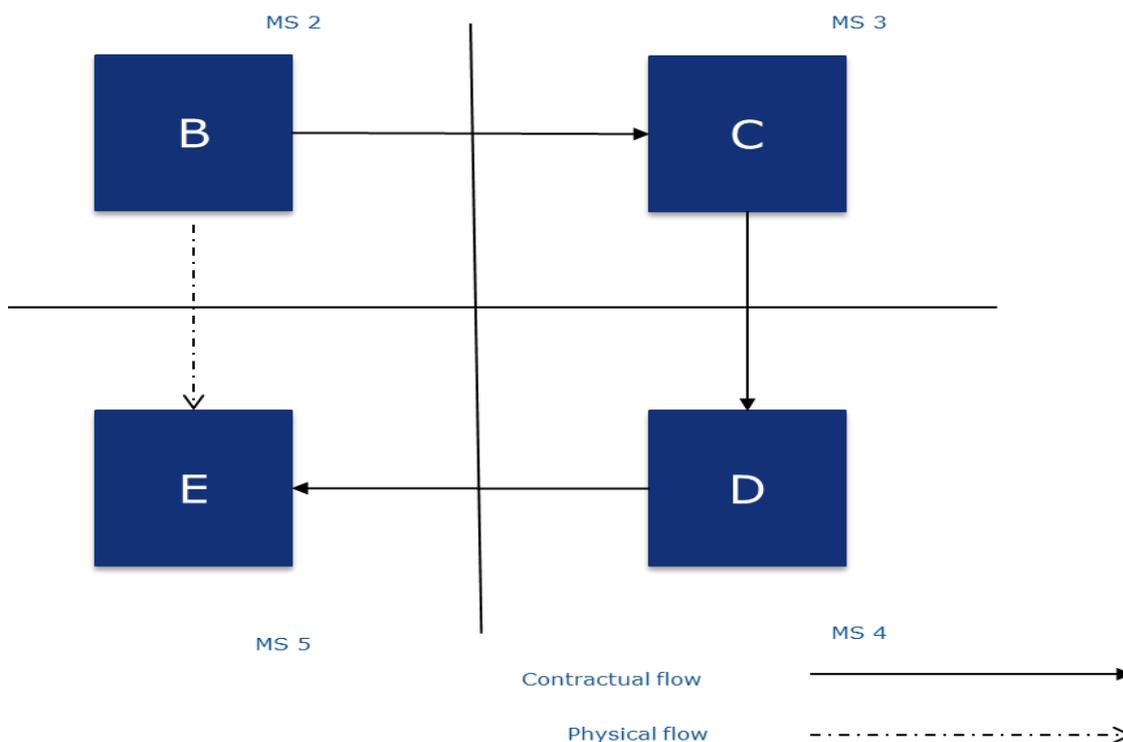
- a) l'acquisto intracomunitario di beni è effettuato da un soggetto passivo (B) non stabilito nello Stato membro interessato (Stato membro 3) ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro (Stato membro 2);
- b) l'acquisto di beni è effettuato ai fini della successiva cessione di tali beni, nello Stato membro interessato (Stato membro 3), da parte di B;
- c) i beni sono trasportati direttamente da uno Stato membro (Stato membro 1) diverso da quello in cui B è identificato (Stato membro 2) a destinazione della persona nei confronti della quale deve effettuare la cessione successiva (C);
- d) il destinatario della cessione successiva (C) è un altro soggetto passivo identificato nello Stato membro interessato (Stato membro 3);
- e) C è stato designato, conformemente all'articolo 197 della DI, come debitore dell'IVA dovuta per la cessione effettuata da B.

Sono pertanto soddisfatte le condizioni per l'applicazione della semplificazione delle operazioni triangolari. Di conseguenza, la tassazione dell'operazione sarà la seguente:

- A effettuerà una cessione intracomunitaria nello Stato membro 1. Tale cessione sarà esente se sono soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI;
- B effettuerà un acquisto intracomunitario nello Stato membro 3. L'applicazione dell'articolo 141 della DI non comporta l'imposizione dell'IVA su tale acquisto;
- B effettuerà una cessione interna a C nello Stato membro 3. C sarà debitore dell'IVA su tale cessione conformemente all'articolo 197 della DI.
- Pertanto, B non dovrà registrare e contabilizzare l'IVA né nello Stato membro 1 né nello Stato membro 3. Inoltre, per essere certo di non essere tassato nello Stato membro 2 a seguito di un acquisto intracomunitario, B deve soddisfare le condizioni di cui all'articolo 42 della DI.

#### *3.6.17.1. Catena composta da più di tre operatori*

Riprendiamo il nostro esempio con quattro operatori nella catena (**esempio 8**).



Nel nostro esempio 8 C è l'operatore intermedio. C comunica a B il proprio numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 2. Pertanto, invece della disposizione generale di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 1, della DI, si applica la disposizione di cui all'articolo 36 *bis*, paragrafo 2, della DI, per cui il trasporto è imputato alla cessione effettuata da C. La cessione effettuata da B a C sarà quindi una cessione interna nello Stato membro 2 e la cessione effettuata da C a D sarà una cessione intracomunitaria di beni esente nello Stato membro 2 (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI).

L'acquisto intracomunitario è effettuato da D, che non è stabilito nello Stato membro 5, lo Stato membro di arrivo dei beni, ma è registrato nello Stato membro 4. I beni sono acquistati da D ai fini di una successiva cessione di beni a E nello stesso Stato membro, lo Stato membro 5. I beni sono stati trasportati direttamente da uno Stato membro (Stato membro 2) diverso da quello in cui D è identificato ai fini dell'IVA (Stato membro 4) al soggetto per il quale deve effettuare la cessione successiva (E). E è un soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro 5. Pertanto, se E è il debitore dell'IVA dovuta per la cessione effettuata dal soggetto non stabilito nello Stato membro 5 (D) conformemente all'articolo 197 della DI, si applica la disposizione dell'articolo 141 della DI.

In tale situazione non dovrebbe essere addebitata l'IVA sull'acquisto intracomunitario effettuato da D nello Stato membro 5. Il debitore dell'IVA dovuta sulla cessione effettuata da D a E nello Stato membro 5 sarà E, in conformità dell'articolo 197 della DI.

Pertanto, D non dovrà registrare o contabilizzare l'IVA nello Stato membro 5. Inoltre, per essere certo di non essere tassato nello Stato membro 4 a seguito di un acquisto intracomunitario, D deve soddisfare le condizioni di cui all'articolo 42 della DI.

### 3.6.17.2. *Cessione successiva di beni a seguito dell'operazione triangolare*

Nel nostro esempio 8 C era l'operatore intermedio. C comunica a B il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 3 e non il proprio numero di identificazione IVA nello Stato membro 2. Supponiamo, ai fini dell'esempio, che D sia identificato ai fini IVA non solo nello Stato membro 4 ma anche nello Stato membro 5. In questo caso si applicherà la disposizione generale per le operazioni a catena e il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata da B a C. C effettuerà un acquisto intracomunitario nello Stato membro 5. Tenuto conto della formulazione letterale dell'articolo 141 della DI, si potrebbe pensare che questa esenzione non possa essere applicata a tale acquisto intracomunitario da parte di C. Ciò è dovuto al fatto che la condizione di cui all'articolo 141, lettera c), della DI potrebbe essere considerata non soddisfatta: i beni non sono spediti o trasportati a destinazione della persona nei confronti della quale C effettua la cessione, D, ma di un'altra persona, E, che si trova più in basso nella catena. In tal caso C dovrebbe registrarsi nello Stato membro 5 e contabilizzare l'IVA sull'acquisto intracomunitario nello Stato membro 5<sup>21</sup>.

Tuttavia, in tale situazione potrebbe ancora essere applicata l'esenzione di cui all'articolo 141 della DI.

A tale riguardo va osservato che per C, l'operatore intermedio, quando vende i beni a D, è irrilevante ciò che D intende fare con i beni.

C adempie ai propri obblighi nei confronti di D inviando i beni nel luogo concordato da C e D. Tale luogo potrebbe essere la sede di D o un deposito gestito da un terzo. Ma potrebbe anche essere la sede di E, a seguito di un'operazione tra D ed E di cui C non è necessariamente a conoscenza.

Pertanto, C è conforme ai requisiti dell'articolo 141 della DI in quanto invia i beni nel luogo che D ha designato. Il fatto che vi sia stata una vendita da D a E di cui C possa o no essere a conoscenza non pregiudica l'adempimento da parte di C dei requisiti per l'applicazione dell'esenzione.

Potremmo esaminare le differenze tra questo scenario (un'operazione triangolare tra B, C e D, anche se i beni vengono inviati a E) e il caso in cui vi sia un'operazione triangolare tra B, C e D, i beni vengano inviati alla sede di D e vi sia una successiva cessione da D a E al di fuori dell'operazione a catena.

In entrambi i casi, l'acquisto intracomunitario dei beni da parte di C nello Stato membro 5 sarà esente e C non dovrà registrarsi in tale Stato. In tali casi D dovrà essere registrato nello Stato membro 5 e sarà debitore dell'IVA dovuta sulla cessione interna a esso destinata effettuata da C nello Stato membro in questione.

Inoltre, occorre tener conto dell'articolo 42, lettera b), della DI. Ciò significa che in entrambi i casi C dovrà soddisfare "gli obblighi relativi alla presentazione dell'elenco riepilogativo previsti all'articolo 265", affinché la successiva cessione a D e il numero di identificazione IVA di D nello Stato membro 5 siano inclusi da C nel proprio elenco

---

<sup>21</sup> Tuttavia, se si applica l'esenzione di cui all'articolo 140, lettera c), della DI (cosa che si verificherebbe se lo Stato membro 5 applicasse l'inversione contabile facoltativa prevista dall'articolo 194 della DI nella cessione successiva tra C e D), C sarebbe obbligato a registrarsi nello Stato membro 5 a seguito dell'acquisto intracomunitario effettuato, ma non sarebbe obbligato a contabilizzare tale acquisto intracomunitario in quanto l'acquisto sarebbe esente.

riepilogativo presentato nello Stato membro 3. Diversamente, in entrambi i casi C sarebbe debitore dell'IVA nello Stato membro 3 per l'acquisto intracomunitario effettuato, dato che per tale acquisto ha utilizzato il numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro 3 (articolo 41 della DI).

La cessione da D a E sarebbe in ogni caso una cessione interna tassata nello Stato membro 5.

Come si vede, non vi sono differenze per C, D ed E tra il caso in cui la semplificazione delle operazioni triangolari viene applicata quando i beni sono inviati a E e il caso in cui la semplificazione delle operazioni triangolari viene applicata quando i beni sono inviati a D, che successivamente vende e invia i beni a E. Tuttavia, se la semplificazione non venisse applicata, C sarebbe obbligato a registrarsi e a contabilizzare l'IVA nello Stato membro 5.

Dopo aver analizzato le circostanze di cui sopra, si può ritenere che in questo caso siano soddisfatte tutte le condizioni per l'applicazione della semplificazione delle operazioni triangolari nell'esempio 8, a condizione che C trasporti i beni nel luogo che D gli ha indicato nello Stato membro 5 e che D sia identificato ai fini dell'IVA in tale Stato membro 5. La condizione di cui all'articolo 141, lettera c), della DI è soddisfatta in quanto i beni sono trasportati direttamente nel luogo che D ha indicato a C.

Pertanto, l'acquisto intracomunitario dei beni da parte di C nello Stato membro 5 sarà esente e C non dovrà registrarsi nello Stato membro 5. D sarebbe debitore dell'IVA nello Stato membro 5 per quanto riguarda la cessione interna effettuata in tale Stato membro da C a D, e anche la cessione da D a E sarebbe una cessione interna tassata nello Stato membro 5. Ai fini dell'articolo 42 della DI, C sarebbe obbligato a presentare un elenco riepilogativo nello Stato membro 3 che riporti il numero di identificazione IVA di D nello Stato membro 5.

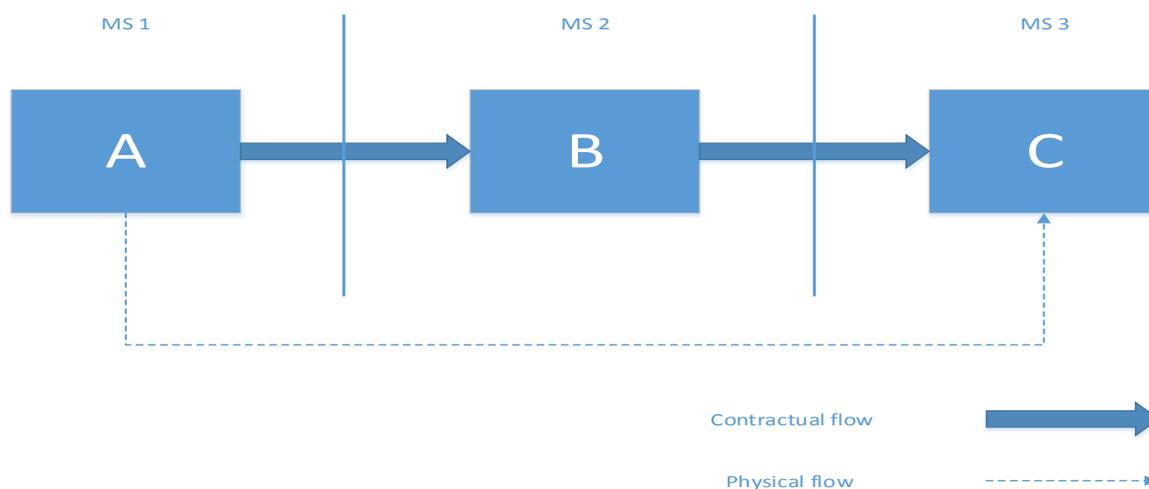
In sintesi, le norme per le operazioni a catena si applicano indipendentemente dal numero di parti coinvolte nella catena. Tuttavia, la semplificazione delle operazioni triangolari è applicabile solo quando per le operazioni che coinvolgono tre parti di quella catena sono soddisfatte tutte le condizioni per tale semplificazione triangolare. In pratica, solo uno dei soggetti passivi coinvolti nella catena di operazioni, ossia quello che effettua l'acquisto intracomunitario, può potenzialmente beneficiare della semplificazione delle operazioni triangolari. Nell'esempio di cui sopra, tale soggetto beneficiario della semplificazione sarà C, mentre D non può beneficiarne.

### 3.6.18. L'ultima persona della catena è un acquirente finale

Come detto nella sezione 3.3., il numero minimo di soggetti coinvolti in un'operazione a catena è tre. Tuttavia, non è necessario che siano tutti soggetti passivi.

Infatti, è possibile che l'ultimo soggetto della catena possa essere una persona non soggetto passivo, ossia un consumatore finale. Pertanto, potremmo applicare le disposizioni sulle operazioni a catena a una situazione in cui un soggetto passivo A vende beni a un soggetto passivo B, che vende gli stessi beni a una persona fisica non soggetto passivo C. Il trasporto viene effettuato direttamente da A a C, dallo Stato membro 1 allo Stato membro 3.

## Esempio 9



In questa situazione B è l'unico soggetto che può ricoprire il ruolo di operatore intermedio e applicare le disposizioni relative alle operazioni a catena.

Se si applica la disposizione generale, il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata da A a B. Pertanto, la cessione da parte di A sarà una cessione intracomunitaria di beni esente nello Stato membro 1 (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI) e vi sarà un acquisto intracomunitario da parte di B imponibile nello Stato membro 3. La cessione da B a C sarà un'operazione interna nello Stato membro 3.

Se B, operatore intermedio, comunica ad A il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito dallo Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati, lo Stato membro 1, la spedizione o il trasporto sarebbero imputati alla cessione da lui effettuata, vale a dire alla cessione da B a C. La cessione da A a B sarà un'operazione interna imponibile nello Stato membro 1. La cessione da B a C sarebbe considerata una vendita a distanza di beni imponibile nello Stato membro 3, a meno che non siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 34 della DI, nel qual caso l'operazione sarebbe tassata nello Stato membro 1.

#### 4. L'ESENZIONE DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

##### 4.1. Disposizione pertinente

Articolo 138 della DI.

##### 4.2. Cosa prevede la disposizione?

La modifica dell'articolo 138 della DI consta di 2 elementi:

- il paragrafo 1 viene ristrutturato e viene aggiunta una nuova condizione;
- viene aggiunto il paragrafo 1 *bis*.

Articolo 138, paragrafo 1, della DI

Per quanto riguarda l'articolo 138, paragrafo 1, della DI, occorre tenere conto di quanto segue:

- il contenuto della lettera a) dell'articolo 138, paragrafo 1, della DI corrisponde al contenuto dell'articolo 138, paragrafo 1, nella versione applicabile fino al 31 dicembre 2019;
  - la lettera b) stabilisce una nuova condizione per l'applicazione dell'esenzione che consiste in due elementi, vale a dire:
    - o il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;
- e
- o questo soggetto passivo o ente non soggetto passivo nei confronti del quale viene effettuata la cessione ha comunicato tale numero di identificazione IVA al cedente.

Per quanto riguarda il primo elemento, va notato che il numero di identificazione IVA del soggetto passivo o dell'ente non soggetto passivo destinatario della cessione non deve necessariamente essere un numero di identificazione IVA rilasciato dallo Stato membro verso il quale i beni sono trasportati; è sufficiente che si tratti di un numero di identificazione IVA attribuito da uno Stato membro diverso da quello in cui inizia la spedizione o il trasporto.

Per quanto riguarda il secondo elemento, va osservato che le modalità di comunicazione del numero di identificazione IVA tra le parti contraenti non sono specificate nel testo giuridico. Tali modalità di condivisione sono quindi lasciate alla discrezione delle parti contraenti e non sono soggette ad alcun requisito formale (uso di un documento specifico, ad esempio). Analogamente a quanto stabilito sopra nel contesto dell'articolo 36 *bis*, paragrafo 2, della DI, dal fatto che il cedente abbia indicato il numero di identificazione IVA del proprio acquirente nella fattura si può desumere che l'acquirente abbia comunicato il proprio numero di identificazione IVA al cedente.

Articolo 138, paragrafo 1 *bis*, della DI

Un nuovo paragrafo 1 *bis* viene aggiunto all'articolo 138, in conformità del quale l'esenzione prevista al paragrafo 1 non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo, di cui agli articoli 262 e 263 della DI, di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui già presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti la cessione in questione come previsto dall'articolo 264 della DI, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

4.3. Questioni dettagliate derivanti dall'articolo 138, paragrafi 1 e 1 *bis*, della DI

4.3.1. Orientamenti concordati dal comitato IVA

**Orientamenti elaborati nel corso della 113<sup>a</sup> riunione del comitato IVA del 3 giugno 2019**

3. NUOVA NORMATIVA – QUESTIONI RELATIVE ALL'ATTUAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DELL'UE SULL'IVA RECENTEMENTE ADOTTATE

3.1 Origine: Commissione.

Riferimenti: articolo 17 *bis*, articolo 36 *bis*, articolo 138, paragrafi 1 e 1 *bis*, articolo 243, paragrafo 3, e articolo 262, paragrafo 2, della direttiva IVA;

articoli 45 *bis* e 54 *bis* del regolamento di esecuzione IVA.

Oggetto: attuazione del pacchetto soluzioni rapide: direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio e regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio ([Documento taxud.c.1\(2019\)3533969](#) – [Documento di lavoro n. 968](#)).

**[Documento E: taxud.c.1\(2019\) - 7900313 Documento di lavoro n. 976](#)**

*Esenzione di una cessione intracomunitaria di beni: interazione con la direttiva sul rimborso IVA (sezione 3.3.1.)<sup>22</sup>*

Il comitato IVA conferma all'unanimità che la modifica apportata dalla direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA aggiunge una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione di una cessione intracomunitaria di beni. Il comitato IVA concorda all'unanimità sul fatto che tale aggiunta chiarisce che qualora il soggetto che acquista i beni non comunica il proprio numero di identificazione IVA al cedente o qualora il numero di identificazione IVA indicato è stato rilasciato dallo Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati, le condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 138 devono essere considerate come non soddisfatte e il cedente non ha altra scelta se non quella di applicare l'IVA.

**[Documento F: taxud.c.1\(2019\) - 7900872 Documento di lavoro n. 977](#)**

*Esenzione di una cessione intracomunitaria di beni: applicazione dell'articolo 138, paragrafo 1 *bis* (sezione 3.3.2.)<sup>23</sup>*

<sup>22</sup> Questo titolo si riferisce alla sezione pertinente del documento di lavoro n. 968 del comitato IVA.

<sup>23</sup> Questo titolo si riferisce alla sezione pertinente del documento di lavoro n. 968 del comitato IVA.

1. Il comitato IVA riconosce all'unanimità che il fatto che l'esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA non si applichi in caso di inadempienza da parte del cedente, come previsto al paragrafo 1 *bis*, può di fatto essere stabilito solo una volta trascorso un certo periodo dal momento in cui la cessione è stata effettuata e fatturata.

In effetti, il comitato IVA concorda all'unanimità sul fatto che è inevitabile che trascorra un intervallo di tempo tra il momento in cui la cessione è effettuata e fatturata all'acquirente e il momento in cui il cedente deve rispettare l'obbligo previsto dagli articoli 262 e 263 della direttiva IVA di presentare un elenco riepilogativo. Il comitato IVA concorda inoltre all'unanimità sul fatto che non si può evitare un intervallo di tempo tra il momento in cui il cedente deve presentare l'elenco riepilogativo e il momento in cui le autorità fiscali intervengono, in quanto tale intervento può aver luogo solo se l'elenco riepilogativo non è stato presentato o se l'elenco riepilogativo presentato non contiene le informazioni corrette.

2. Il comitato IVA concorda all'unanimità sul fatto che il cedente può quindi esentare la cessione, al momento in cui questa viene effettuata, a condizione che siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, poiché queste sono le uniche condizioni pertinenti al momento della cessione per determinare se l'esenzione si applica o no.

Per quanto riguarda i casi previsti dall'articolo 138, paragrafo 1 *bis*, della direttiva IVA, il comitato IVA concorda quasi all'unanimità sul fatto che l'esenzione può essere revocata con effetto retroattivo solo se e quando le autorità fiscali accertano che il cedente non ha rispettato l'obbligo di presentare un elenco riepilogativo previsto dagli articoli 262 e 263 della direttiva IVA o se l'elenco riepilogativo da lui già presentato non contiene le informazioni corrette relative alla cessione in questione, come previsto dall'articolo 264 della direttiva IVA, a meno che il cedente non possa debitamente giustificare la sua mancanza con soddisfazione delle autorità competenti.

#### **[Documento G: taxud.c.1\(2019\) - 7901495 Documento di lavoro n 978](#)**

*Esenzione di una cessione intracomunitaria di beni: in combinazione con l'inversione contabile (reverse charge) facoltativa prevista dall'articolo 194 (sezione 3.3.3.)<sup>24</sup>*

Quando si ritiene che un trasferimento di beni in conformità dell'articolo 17 della direttiva IVA abbia luogo, in quanto i beni posti in regime di call-off stock non soddisfano più le condizioni per rimanere in tale regime, il comitato IVA concorda all'unanimità su questi punti:

- a) se il soggetto passivo che effettua il trasferimento non è già identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui i beni sono stati inizialmente vincolati al regime di call-off stock, esso deve identificarsi in tale Stato membro a seguito del presunto acquisto intracomunitario ivi effettuato;
- b) tale identificazione è necessaria, conformemente all'articolo 214, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA e non può essere oggetto di dispensa da parte dello Stato membro in questione, anche se il presunto acquisto intracomunitario è esente conformemente all'articolo 140, lettera c), della direttiva IVA.

---

<sup>24</sup> Questo titolo si riferisce alla sezione pertinente del documento di lavoro n. 968 del comitato IVA.

Gli orientamenti di cui alla sezione *Esenzione di una cessione intracomunitaria di beni: in combinazione con l'inversione contabile (reverse charge) facoltativa prevista dall'articolo 194 (sezione 3.3.3.)* sono connessi alla questione trattata nella sezione 2.5.4. delle presenti note esplicative. Si fa riferimento alla suddetta sezione.

4.3.2. Cosa succede se l'acquirente non fornisce al cedente l'indicazione del proprio numero di identificazione IVA rilasciato in uno Stato membro diverso da quello da cui i beni sono spediti o trasportati?

Nel caso in cui l'acquirente non fornisca alcuna indicazione del proprio numero di identificazione IVA al cedente o se il numero di identificazione IVA comunicato è stato rilasciato dallo Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati, allora almeno una delle condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI (in particolare la condizione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, lettera b), della DI) non sarà stata soddisfatta e il cedente deve applicare l'IVA.

Ciò si verificherà anche quando tutte le altre condizioni per l'applicazione dell'esenzione sono soddisfatte e il cedente ha motivo di ritenere, ad esempio a causa del tipo o della quantità dei beni ceduti, che l'acquirente sia un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo.

Il fatto che il cedente addebiti l'IVA sulla cessione perché non sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI non ha effetti sul trattamento IVA dell'acquisto intracomunitario effettuato dall'acquirente nello Stato membro in cui termina la spedizione o il trasporto dei beni (articolo 16 del RE).

Quando l'acquirente, che può dimostrare di essere un soggetto passivo che agisce in quanto tale al momento dell'acquisto, può comunicare al cedente in una fase successiva un numero di identificazione IVA rilasciato in uno Stato membro diverso da quello da cui i beni sono spediti o trasportati, e non vi è alcuna indicazione di frode o abuso, il cedente rettifica la fattura secondo le norme stabilite dalla legislazione nazionale pertinente.

4.3.3. Cosa succede quando l'acquirente ha presentato alle autorità fiscali una richiesta per ottenere un numero di identificazione IVA ma non ha ottenuto tale numero di identificazione IVA al momento in cui il cedente deve emettere la fattura?

Quando, al momento dell'emissione della fattura da parte del cedente, l'acquirente non è stato in grado di comunicare al cedente un numero di identificazione IVA perché le autorità fiscali stanno ancora esaminando la richiesta dell'acquirente per l'ottenimento di tale numero, il cedente non può applicare l'esenzione di cui all'articolo 138 VD poiché non sono soddisfatte tutte le condizioni.

Una volta che l'acquirente ottiene il numero di identificazione IVA, si potrà rettificare la fattura come spiegato nell'ultimo paragrafo della precedente sezione 4.3.2.

4.3.4. Alcuni Stati membri distinguono tra un numero di identificazione IVA valido solo per alcune operazioni interne e un numero di identificazione IVA che, conformemente all'articolo 215 della DI, ha un prefisso che permette di identificare lo Stato membro di emissione. Entrambi i numeri possono essere utilizzati ai fini dell'esenzione dell'articolo 138 della DI?

No. Ai fini dell'articolo 138 della DI è rilevante solo il numero di identificazione IVA che dispone di un prefisso con cui può essere identificato lo Stato membro che lo ha attribuito. Questo è l'unico numero di identificazione IVA che lo Stato membro di identificazione include nella banca dati VIES e quindi l'unico numero di identificazione IVA che il cedente è in grado di verificare.

4.3.5. Quale numero di identificazione IVA deve essere utilizzato per applicare l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI quando l'acquirente fa parte di un gruppo IVA conformemente all'articolo 11 della DI?

La CGUE ha dichiarato che, per effetto dell'attuazione dell'articolo 11 della DI, la legislazione nazionale adottata sulla base di tale disposizione consente a persone, in particolare a società, che sono vincolate tra loro da legami finanziari, economici e organizzativi di non essere più trattate come soggetti passivi separati ai fini dell'IVA, ma di essere trattate come un unico soggetto passivo. Pertanto, quando tale disposizione è attuata da uno Stato membro, la persona o le persone strettamente collegate ai sensi dell'articolo 11 della DI non possono essere trattate in modo distinto come uno o più soggetti passivi ai sensi dell'articolo 9 della DI. Ne consegue che il trattamento come soggetto passivo unico osta a che le persone così strettamente collegate continuino a essere identificate come soggetti passivi individuali<sup>25</sup>.

Ciò implica che di fatto solo il gruppo IVA ha un numero di identificazione IVA che deve essere utilizzato per l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI.

4.3.6. Cosa si intende con la frase "a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti" di cui all'articolo 138, paragrafo 1 bis, della DI?

Nel considerando 7 della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, il Consiglio ha illustrato la finalità della disposizione come segue: "[l]'inserimento nell'elenco VIES è inoltre essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio ed è pertanto un elemento chiave nella lotta contro la frode nell'Unione. Per questo motivo gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applichi, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle autorità fiscali competenti la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo, il che potrebbe anche comprendere, in quel momento, la comunicazione da parte del cedente delle informazioni corrette come prescritto a norma dell'articolo 264 della direttiva 2006/112/CE".

La prima parte dell'articolo 138, paragrafo 1 bis, della DI, stabilisce il principio secondo cui l'esenzione non si applica in caso di inosservanza degli articoli 262, 263 e 264 della DI. L'ultima parte dell'articolo 138, paragrafo 1 bis, della DI implica tuttavia che

---

<sup>25</sup> Cfr. la sentenza della Corte di giustizia dell'UE del 22 maggio 2008 nella causa C-162/07, *Amplifin*.

l'esenzione si applica ancora quando il cedente possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

Quest'ultima parte del paragrafo 1 *bis* si riferisce a situazioni di non conformità che vengono trattate caso per caso tra il cedente e le autorità competenti dello Stato membro in cui la cessione ha avuto luogo.

Tuttavia, si potrebbe ritenere che nelle situazioni seguenti l'inadempienza di un cedente sia debitamente giustificata (a meno che le autorità fiscali non abbiano motivo di ritenere che la mancanza sia indicativa di un regime di frode) a condizione che, una volta venuto a conoscenza dell'errore che ha dato origine alla mancanza, il cedente corregga tale errore:

- o il cedente non ha incluso per errore materiale la cessione intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la cessione ha avuto luogo, ma l'ha inclusa in un elenco riepilogativo relativo al periodo successivo;
- o il cedente ha incluso la cessione intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la cessione ha avuto luogo, ma ha commesso un errore involontario per quanto riguarda il valore della cessione in questione;
- o una ristrutturazione della società acquirente ha portato a una nuova denominazione e a un nuovo numero di identificazione IVA, ma la vecchia denominazione e il vecchio numero di identificazione IVA continuano a esistere per un breve periodo transitorio. Nell'elenco riepilogativo il cedente ha per errore inserito le operazioni con il vecchio numero di identificazione IVA.

## 5. LA PROVA DEL TRASPORTO

### 5.1. Disposizione pertinente

Articolo 45 *bis* del RE.

### 5.2. Cosa prevede la disposizione?

L'articolo 45 *bis* del RE prevede che una condizione per l'esenzione di una cessione intracomunitaria di beni in conformità dell'articolo 138 della DI, ossia che i beni siano stati spediti o trasportati da uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, si presume soddisfatta nei casi di cui all'articolo 45 *bis*, paragrafo 1, lettere a) o b).

Ciò significa anche che:

- il fatto di rientrare in uno dei casi di cui alle lettere a) o b) non è di per sé sufficiente per beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI. Si presume che una condizione di base sia soddisfatta, ma affinché l'esenzione sia applicabile dovranno essere soddisfatte anche le altre condizioni di cui all'articolo 138 della DI;
- non è possibile applicare la presunzione in modo inverso. In altre parole, il fatto che le condizioni della presunzione non siano soddisfatte non significa automaticamente che l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI non si applichi. In tal caso spetta al cedente dimostrare, con soddisfazione delle autorità competenti, che le condizioni per l'esenzione (trasporto incluso) sono soddisfatte. In altre parole, se la presunzione non si applica, la situazione rimarrà la stessa di prima dell'entrata in vigore dell'articolo 45 *bis* del RE.

L'articolo 45 *bis*, paragrafo 2, del RE, stabilisce che l'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1, ossia che i beni siano stati spediti o trasportati da uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità.

La confutazione della presunzione implica quindi che le autorità fiscali siano in grado di fornire gli elementi necessari a dimostrare che i beni non sono stati effettivamente spediti o trasportati da uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio, ma nella Comunità. Ciò si può verificare, ad esempio, quando durante un controllo le autorità fiscali scoprono che i beni sono ancora presenti nel deposito del cedente o le autorità fiscali sono a conoscenza di un evento durante il trasporto che ha portato alla distruzione dei beni prima che questi lasciassero il territorio.

Quando le autorità fiscali dispongono degli elementi necessari per refutare la presunzione (data la natura degli elementi necessari a tal fine), ovviamente non si applica l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI. A questo proposito, per "confutazione della presunzione" si intende che le autorità fiscali sono in possesso di prove che dimostrano che il trasporto dei beni non ha avuto luogo.

La "confutazione della presunzione" è diversa dalla situazione in cui un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti elencati all'articolo 45 *bis*, paragrafo 3, del RE presentato come elemento di prova contiene informazioni errate o è addirittura falso. Ne deriverebbe che le condizioni per rientrare in uno dei casi di cui al paragrafo 1, lettere a) o b), non sono soddisfatte. Pertanto, il cedente non può più fare avvalersi della presunzione

che la spedizione o il trasporto siano stati effettuati da uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità. Tuttavia, il cedente potrebbe ancora essere in grado di fornire altri documenti di cui all'articolo 45 *bis* del RE che gli consentirebbero di beneficiare della presunzione (a meno che le autorità fiscali non dimostrino nuovamente che tali documenti sono errati o falsi) o di presentare prove sufficienti per dimostrare che le condizioni dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI sono soddisfatte.

### 5.3. Questioni dettagliate derivanti dalla presente disposizione

#### 5.3.1. Orientamenti concordati dal comitato IVA.

### **Orientamenti elaborati nel corso della 113<sup>a</sup> riunione del comitato IVA del 3 giugno 2019**

#### 3. NUOVA NORMATIVA – QUESTIONI RELATIVE ALL'ATTUAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DELL'UE SULL'IVA RECENTEMENTE ADOTTATE

3.1 Origine: Commissione.

Riferimenti: articolo 17 *bis*, articolo 36 *bis*, articolo 138, paragrafi 1 e 1 *bis*, articolo 243, paragrafo 3, e articolo 262, paragrafo 2, della direttiva IVA;

Oggetto: articoli 45 *bis* e 54 *bis* del regolamento di esecuzione IVA.

attuazione del pacchetto soluzioni rapide: direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio e regolamento di esecuzione (UE) n. 2018/1912 del Consiglio ([Documento taxud.c.1\(2019\)3533969 – Documento di lavoro n. 968](#)).

#### **Documento H: taxud.c.1(2019) - 7901898 Documento di lavoro n 979**

*Esenzione di una cessione intracomunitaria di beni: significato del termine "indipendente" riguardo alla prova del trasporto (sezione 3.3.4.)<sup>26</sup>*

Il comitato IVA concorda quasi all'unanimità sul fatto che, nello stabilire se ai fini dell'articolo 45 *bis*, paragrafo 1, lettera a) e lettera b), punto ii), del regolamento di esecuzione della direttiva IVA, due parti siano "indipendenti",

- a) le due parti non sono considerate "indipendenti" se hanno la stessa personalità giuridica; e
- b) si utilizzano i criteri di cui all'articolo 80 della direttiva IVA, secondo cui le parti per le quali "sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici" non possono essere considerate indipendenti l'una dall'altra.

#### 5.3.2. Cosa accade alle disposizioni nazionali vigenti negli Stati membri in materia di prova del trasporto dopo l'entrata in vigore dell'articolo 45 *bis* del RE? Tali disposizioni nazionali continueranno ad essere applicate?

Gli Stati membri sono tenuti ad applicare l'articolo 45 *bis* del RE. Ciò significa che, qualora le condizioni di tale disposizione siano soddisfatte, il cedente avrà diritto a

<sup>26</sup> Questo titolo si riferisce alla sezione pertinente del documento di lavoro n. 968 del comitato IVA.

beneficiare della relativa presunzione. Inoltre, gli Stati membri potrebbero anche stabilire nella loro legislazione nazionale in materia di IVA altre presunzioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alla presunzione di cui all'articolo 45 *bis* del RE. In tal caso, il cedente potrebbe beneficiare delle presunzioni di cui all'articolo 45 *bis* del RE e/o di quelle previste dalla legislazione nazionale in materia di IVA, purché siano soddisfatte le condizioni pertinenti. A tale riguardo, possono continuare ad essere applicate le disposizioni nazionali vigenti in materia di IVA che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili di quelle previste dall'articolo 45 *bis* del RE.

5.3.3. *Cosa accade se non sono soddisfatte le condizioni per la presunzione di trasporto di cui all'articolo 45 bis del RE? Significa che in questo caso non si applica l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI?*

Il fatto che le condizioni per rientrare in uno dei casi di cui all'articolo 45 *bis*, paragrafo 1, lettere a) o b), del RE non siano soddisfatte non significa automaticamente che l'esenzione di cui all'articolo 138 della DI non si applicherà. In questo caso spetterà al cedente dimostrare, con soddisfazione delle autorità competenti, che le condizioni per l'esenzione (trasporto incluso) di cui all'articolo 138 della DI sono soddisfatte.

5.3.4. *Cosa accade se un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti elencati all'articolo 45 bis, paragrafo 3, del RE, che viene presentato come prova, contiene informazioni errate o è addirittura falso? Il venditore può comunque avvalersi della presunzione della spedizione o del trasporto?*

Quando un'autorità fiscale può dimostrare che uno dei documenti presentati come prova contiene informazioni inesatte o è addirittura falso, il venditore non può più avvalersi della presunzione a causa del fatto che non sussistono le condizioni per rientrare in uno dei casi di cui all'articolo 45 *bis*, paragrafo 1, lettere a) o b), del RE.

Tuttavia, il venditore potrebbe ancora essere in grado di fornire altri documenti di cui all'articolo 45 *bis* del RE che gli consentirebbero di beneficiare della presunzione (a meno che le autorità fiscali non dimostrino nuovamente che tali documenti sono errati o falsi) o di presentare prove sufficienti per dimostrare che le condizioni dell'esenzione di cui all'articolo 138 della DI sono soddisfatte.

5.3.5. *Cosa accade se il cedente o l'acquirente effettua il trasporto con il proprio mezzo di trasporto?*

In questo caso la presunzione non si applica in quanto non sarà soddisfatto il requisito di cui all'articolo 45 *bis*, paragrafo 1, lettera a) e lettera b), punto ii), del RE relativo agli elementi di prova non contraddittori che devono essere rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

5.3.6. *Cosa si deve considerare una "dichiarazione scritta" da parte dell'acquirente ai fini dell'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE? In quale formato (cartaceo e/o elettronico) sarà accettata dalle autorità fiscali, ad esempio una mail o un documento originale firmato?*

Qualsiasi documento che contenga tutti gli elementi di cui all'articolo 45 *bis*, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE deve essere considerato una "dichiarazione scritta" ai fini di tale disposizione.

Non vi sono regole specifiche nel RE per quanto riguarda il formato in cui la dichiarazione scritta deve essere fornita. Sarebbe ragionevole aspettarsi che gli Stati membri siano flessibili al riguardo e non impongano limitazioni rigorose, ad esempio accettando solo un documento cartaceo, ma accettino anche una versione elettronica nella misura in cui contenga tutte le informazioni richieste all'articolo 45 *bis*, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE.

5.3.7. *In quale formato (cartaceo e/o elettronico) i documenti utilizzati come prova della spedizione o del trasporto di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 3, del RE saranno accettati dalle autorità fiscali?*

Non esistono disposizioni specifiche nel RE per quanto riguarda il formato in cui devono essere forniti i documenti da accettare come prova della spedizione o del trasporto di cui all'articolo 45 *bis*, paragrafo 3, del RE. Sarebbe ragionevole aspettarsi che gli Stati membri siano flessibili al riguardo e non impongano limitazioni rigorose, ad esempio accettando solo documenti cartacei, ma accettino anche una versione elettronica di tali documenti.

5.3.8. *Cosa accade se l'acquirente non fornisce al venditore la dichiarazione scritta di cui all'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i), del RE entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione?*

Lo scopo del termine di 10 giorni è stabilire un preciso lasso di tempo entro il quale l'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta, piuttosto che penalizzare il venditore e privarlo della possibilità di beneficiare della presunzione quando l'acquirente non ha presentato tempestivamente la dichiarazione scritta. Per questo motivo, anche se l'acquirente fornisce al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore avvalersi della presunzione, purché siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all'articolo 45 *bis* del RE.

## 6. DISPOSIZIONI LEGISLATIVE PERTINENTI

### 6.1. Direttiva IVA (sopra indicata come "DI")

#### *Articolo 17 bis*

"1. Non è assimilato a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso 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.

2. Ai fini del presente articolo, si ritiene che esista un regime di call-off stock qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) 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 tali beni saranno ivi ceduti, in una fase successiva e dopo il loro arrivo, a un altro soggetto passivo che ha il diritto di acquisire la proprietà di tali beni in conformità di un accordo esistente tra i due soggetti passivi;
- b) il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni non ha stabilito la sede della propria attività economica né dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati;
- c) il soggetto passivo destinatario della cessione di beni è identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati e la sua identità e il numero di identificazione IVA attribuitogli da tale Stato membro sono noti al soggetto passivo di cui alla lettera b) nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto;
- d) il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni registra il loro trasferimento nel registro di cui all'articolo 243, paragrafo 3, e inserisce nell'elenco riepilogativo di cui all'articolo 262, paragrafo 2, l'identità del soggetto passivo che acquista i beni e il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati.

3. Se le condizioni di cui al paragrafo 2 sono soddisfatte, al momento del trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario al soggetto passivo di cui al paragrafo 2, lettera c), e purché il trasferimento abbia luogo entro il termine di cui al paragrafo 4, si applicano le seguenti norme:

- a) una cessione di beni in conformità dell'articolo 138, paragrafo 1, si considera effettuata dal soggetto passivo che ha spedito o trasportato i beni esso stesso, o tramite un terzo che ha agito per suo conto, verso lo Stato membro a partire dal quale i beni sono stati spediti o trasportati;
- b) un acquisto intracomunitario di beni si considera effettuato dal soggetto passivo a cui tali beni sono ceduti nello Stato membro verso cui i beni sono stati spediti o trasportati.

4. Se entro 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro verso il quale sono stati spediti o trasportati, essi non sono stati ceduti al soggetto passivo cui erano destinati, di cui al paragrafo 2, lettera c), e al paragrafo 6, e non si è verificata alcuna delle circostanze di cui al paragrafo 7, si considera che il trasferimento ai sensi dell'articolo 17 abbia luogo il giorno successivo alla scadenza del periodo di 12 mesi.

5. Si considera che non abbia luogo alcun trasferimento ai sensi dell'articolo 17 se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) il diritto di disporre dei beni non è stato trasferito e tali beni sono rispediti allo Stato membro a partire dal quale sono stati spediti o trasportati, entro il termine di cui al paragrafo 4; e
- b) il soggetto passivo che ha spedito o trasportato i beni ne indica la rispedizione nel registro di cui all'articolo 243, paragrafo 3.

6. Se entro il periodo di cui al paragrafo 4 il soggetto passivo di cui al paragrafo 2, lettera c), è sostituito da un altro soggetto passivo, si considera che non abbia luogo alcun trasferimento ai sensi dell'articolo 17 al momento della sostituzione, a condizione che:

- a) siano soddisfatte tutte le altre condizioni applicabili di cui al paragrafo 2; e
- b) il soggetto passivo di cui al paragrafo 2, lettera b), indichi la sostituzione nel registro di cui all'articolo 243, paragrafo 3.

7. Se entro il termine di cui al paragrafo 4 una qualsiasi delle condizioni di cui ai paragrafi 2 e 6 cessa di essere soddisfatta, si considera che il trasferimento di beni in conformità dell'articolo 17 abbia luogo nel momento in cui la pertinente condizione non è più soddisfatta.

Se i beni sono ceduti a una persona diversa dal soggetto passivo di cui al paragrafo 2, lettera c), o al paragrafo 6, si considera che le condizioni di cui ai paragrafi 2 e 6 cessino di essere soddisfatte immediatamente prima di tale cessione.

Se i beni sono spediti o trasportati in un paese diverso dallo Stato membro a partire dal quale sono stati inizialmente trasferiti, si considera che le condizioni di cui ai paragrafi 2 e 6 cessino di essere soddisfatte immediatamente prima che abbia inizio tale spedizione o trasporto.

In caso di distruzione, perdita o furto dei beni, si considera che le condizioni di cui ai paragrafi 2 e 6 cessino di essere soddisfatte il giorno in cui i beni sono stati effettivamente rimossi o distrutti oppure, se non è possibile stabilire tale data, il giorno in cui ne è accertata la distruzione o la scomparsa".

#### *Articolo 36 bis*

"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'articolo 14 *bis*".

### *Articolo 138*

"1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le condizioni seguenti:

- a) i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;
- b) il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA".

"1 *bis*. L'esenzione prevista al paragrafo 1 non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo, di cui agli articoli 262 e 263, di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione come previsto dall'articolo 264, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti".

...

### *Articolo 243*

...

"3. Il soggetto passivo che trasferisce beni nell'ambito del regime di call-off stock di cui all'articolo 17 *bis* tiene un registro che consente alle autorità fiscali di verificare la corretta applicazione di tale articolo.

Il soggetto passivo destinatario di una cessione di beni nell'ambito del regime di call-off stock di cui all'articolo 17 *bis* tiene un registro di tali beni".

### *Articolo 262*

"1. Il soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA deposita un elenco riepilogativo contenente i seguenti elementi:

- a) gli acquirenti identificati ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni alle condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 1, e all'articolo 138, paragrafo 2, lettera c);
- b) le persone identificate ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni che gli sono stati ceduti tramite gli acquisti dei beni intracomunitari di cui all'articolo 42;
- c) i soggetti passivi e le persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA cui ha prestato servizi, diversi dai servizi esenti da IVA nello Stato membro in cui la prestazione è imponibile, per i quali il destinatario dei servizi è debitore dell'imposta conformemente all'articolo 196.

2. Oltre alle informazioni di cui al paragrafo 1, il soggetto passivo trasmette le informazioni relative al numero di identificazione IVA dei soggetti passivi cui sono

destinati i beni che sono spediti o trasportati in regime di call-off stock in conformità delle condizioni di cui all'articolo 17 *bis*, nonché le informazioni relative a eventuali modifiche delle informazioni trasmesse".

## 6.2. Regolamento di esecuzione IVA (sopra indicato come "RE")

### *Articolo 45 bis*

"1. Ai fini dell'applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, in presenza di una dei casi seguenti:

- a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;
- b) il venditore è in possesso di:
  - i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica 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; e
  - ii) almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.

2. Un'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1.

3. Ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto:

- a) 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;
- b) i documenti seguenti:
  - i) una 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;

- ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro".

#### *Articolo 54 bis*

"1. Il registro di cui all'articolo 243, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE che deve essere tenuto da ogni soggetto passivo che trasferisce i beni in regime di call-off stock contiene le informazioni seguenti:

- a) lo Stato membro a partire dal quale i beni sono stati spediti o trasportati e la data di spedizione o di trasporto dei beni;
- b) il numero di identificazione IVA del soggetto passivo destinatario dei beni, attribuito dallo Stato membro verso il quale i beni sono spediti o trasportati;
- c) lo Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati, il numero di identificazione IVA del depositario, l'indirizzo del deposito in cui i beni sono immagazzinati all'arrivo, e la data di arrivo dei beni al deposito;
- d) il valore, la descrizione e la quantità dei beni arrivati al deposito;
- e) il numero di identificazione IVA del soggetto passivo che sostituisce la persona di cui alla lettera b) del presente paragrafo, alle condizioni di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 6, della direttiva 2006/112/CE;
- f) la base imponibile, la descrizione e la quantità dei beni ceduti, la data in cui ha luogo la cessione dei beni di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 3, lettera a), della direttiva 2006/112/CE e il numero di identificazione IVA dell'acquirente;
- g) la base imponibile, la descrizione e la quantità dei beni, la data in cui si verifica una delle condizioni e il relativo motivo in conformità dell'articolo 17 *bis*, paragrafo 7 della direttiva 2006/112/CE;
- h) il valore, la descrizione e la quantità dei beni rispediti, nonché la data in cui sono rispediti i beni di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 5, della direttiva 2006/112/CE.

2. Il registro di cui all'articolo 243, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE che deve essere tenuto da ogni soggetto passivo destinatario della cessione dei beni in regime di call-off stock contiene le seguenti informazioni:

- a) il numero di identificazione IVA del soggetto passivo che trasferisce i beni in regime di call-off stock;
- b) la descrizione e la quantità dei beni a lui destinati;
- c) la data in cui i beni a lui destinati arrivano al deposito;
- d) la base imponibile, la descrizione e la quantità dei beni a lui ceduti, nonché la data in cui ha luogo l'acquisto intracomunitario di beni di cui all'articolo 17 *bis*, paragrafo 3, lettera b), della direttiva 2006/112/CE;

- e) la descrizione e la quantità dei beni e la data in cui i beni sono prelevati dal deposito per ordine del soggetto passivo di cui alla lettera a);
- f) la descrizione e la quantità dei beni distrutti o mancanti e la data di distruzione, perdita o furto dei beni precedentemente arrivati al deposito o la data in cui ne è accertata la distruzione o la scomparsa.

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 lettere c), e) ed f) del primo comma."