



tax news

**UHY Italy** provides a wide variety of services, ranging from corporate and organizational consulting, to corporate assistance, as well as tax and consulting assistance, audit, payroll and outsourced services.

UHY Advisor Srl, UHY Associati SpA, UHY Bompani Srl, FiderConsult Srl are all members of **UHY Italy**.

Our partners are certified professionals with years of experience in public practice and with leading international firms.

Via Birmania 81  
00144 Roma  
Tel. +39 06 591.74.69  
Fax +39 06 591.35.82

Via Bernardino Telesio 2  
20145 Milano  
Tel. +39 02 480.12.534  
Fax +39 02 481.81.43

Viale Giuseppe Mazzini 10  
50132 Firenze  
Tel. +39 055 234.79.02  
Fax +39 055 234.79.09

[www.uhyitaly.com](http://www.uhyitaly.com)  
[info@uhyitaly.com](mailto:info@uhyitaly.com)

A member of **UHY** International, a network of independent accounting and consulting firms.

*We have taken the greatest care in preparing the information contained herein, considering the need to make it as concise and timely as possible. However if you intend to use the information in making business decisions or in applying the relevant legal regulations, you are welcome to contact us for a more thorough examination of any specific matters.*

**Oggetto: le novità IVA in vigore dall' 1.1.2020**

Oggetto della presente circolare è l'illustrazione delle nuove regole unionali IVA che modificano la disciplina delle operazioni intracomunitarie (limitatamente alle cessioni di beni) a partire dal 1° gennaio 2020 per effetto del recepimento della direttiva europea 2018/1910/UE e dell'applicazione del regolamento 2018/1912/UE.

**1. Requisiti per la non imponibilità delle operazioni intracomunitarie**

La direttiva europea 2018/1910/UE ha modificato l'art. 138 della direttiva 2006/112/CE che dispone quali sono i requisiti delle operazioni intracomunitarie al fine di beneficiare della non imponibilità IVA.

Nella versione attualmente in vigore, l'articolo prevede che sono esentate dall'IVA (i.e. non imponibili) *“le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.”*

La versione modificata di tale articolo, che entra in vigore a partire dal 1° gennaio 2020, prevede invece che sono esentate dall'IVA *“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.”*

Viene inoltre disposto che *“L'esenzione non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo di presentare un elenco riepilogativo (i.e. Intrastat) o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.”*

La seguente tabella evidenzia le differenze tra i requisiti necessari per la non imponibilità ante e post modifica normativa:

<b>Requisiti ante 1.1.2020</b>
Soggettività passiva del cedente
Soggettività passiva del cessionario
Trasferimento fisico della merce tra due Paesi Europei
Onerosità dell'operazione

<b>Requisiti post 1.1.2020</b>
Soggettività passiva del cedente
Soggettività passiva del cessionario
Trasferimento fisico della merce tra due Paesi Europei
Onerosità dell'operazione
Iscrizione al sistema VIES del cedente
Iscrizione al sistema VIES del cessionario in uno Stato diverso da quello di partenza della merce
Compilazione dell'elenco riepilogativo (i.e. Intrastat) da parte del cedente

Per quanto riguarda i soggetti passivi stabiliti in Italia, nella sostanza non variano le procedure attualmente in vigore e, anche in base alla nuova norma comunitaria, affinché l'operazione possa essere considerata non imponibile il cedente dovrà:

- verificare lo status dell'acquirente attraverso il sistema VIES prima di emettere fattura;
- compilare il modello Intrastat relativo alle cessioni.

Ciò che cambia in modo rilevante sono le conseguenze in caso di inadempimento in quanto questi due adempimenti da elementi di natura formale divengono presupposti sostanziali dell'operazione: la mancanza dei suddetti requisiti infatti comporta l'assoggettamento ad IVA della cessione intracomunitaria.

## 2. Prova delle cessioni intracomunitarie

Il regolamento 2018/1912/UE ha modificato l'art. 45-bis del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 prevedendo specifici elementi di prova al fine di dimostrare l'effettivo trasporto dei beni oggetto di cessione intracomunitaria.

Il nuovo articolo introduce due "gruppi" di prove che per chiarezza di esposizione è utile suddividere in un elenco a) e un elenco b).

Gli elementi di prova di cui alla lett. a) sono i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni ovvero:

- lettera CMR firmata (da cedente, cessionario e trasportatore);
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo;
- fattura emessa dallo spedizioniere.

Gli elementi di prova di cui alla lett. b) sono invece documenti specifici ossia:

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

Il regolamento prevede poi una differenziazione delle prove da acquisire in base al soggetto che cura la spedizione. Pertanto, dal 1.1.2020, al fine di poter considerare una cessione come intracomunitaria ed emettere fattura in regime di non imponibilità, il cedente dovrà procurarsi e conservare:

- se il trasporto è effettuato dal cedente/venditore o da un terzo per suo conto:
  1. almeno due elementi di prova non contraddittori dell'elenco a), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, oppure almeno uno dell'elenco a) e uno dell'elenco b) che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;
- se il trasporto è effettuato dal cessionario/acquirente o da un terzo per suo conto:
  1. almeno due elementi di prova non contraddittori dell'elenco a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, oppure almeno uno dell'elenco a) e uno dell'elenco b) che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;

2. una dichiarazione scritta del cessionario che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dal cessionario o da un terzo per suo conto e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni. Tale dichiarazione, che deve essere fornita dal cessionario entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, 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;
- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

Le nuove regole impongono al cedente di acquisire i documenti nell'immediatezza dell'operazione, per cui la prova dell'avvenuto scambio intracomunitario non potrà essere prodotta in un momento successivo o, comunque, successivamente all'emissione della fattura.

## 3. Disciplina delle operazioni di vendita "a catena"

Le operazioni a catena consistono in due o più cessioni successive di beni, tra tre o più operatori economici (primo cedente, promotore/i e destinatario finale), a fronte di un unico trasporto intracomunitario di beni (dal primo cedente al destinatario finale). Esemplicando è il caso in cui l'operatore B (cd. promotore) acquista beni da A (cd. primo cedente) e tali beni sono consegnati direttamente a C (cd. acquirente finale)<sup>1</sup>.

A partire dal 1° gennaio 2020 è entrato in vigore il nuovo articolo 36-bis della direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla direttiva 2018/1910/UE, che stabilisce, nei casi in cui il trasporto dallo Stato di partenza a quello di

<sup>1</sup> Si rammenta che in Italia, ai fini della realizzazione della triangolazione comunitaria, non assume rilevanza chi dei tre soggetti effettua il trasporto.

arrivo è curato dal promotore B, direttamente o tramite terzi, a quale vendita della catena è imputabile il trasporto.

In particolare, si presume che la cessione con trasporto, ovvero la cessione che può beneficiare della non imponibilità, coincide con quella effettuata nei confronti del promotore intermedio, mentre la successiva cessione nei confronti del destinatario finale sarà assoggettata ad IVA.

Tuttavia, in deroga alla regola generale, nel caso in cui il promotore abbia una partita Iva nello Stato membro del primo cedente e decida di fornire tale identificativo al proprio fornitore, allora la cessione nei confronti del promotore sarà considerata una cessione interna, mentre il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata dal promotore nei confronti del destinatario finale.

Esemplificando due diverse situazioni:

1. nel caso di una vendita a catena FR-IT-GE, dove IT è il promotore della triangolazione, la cessione che beneficia della non imponibilità è quella FR-IT (si configura quindi un acquisto intracomunitario per IT), mentre la vendita IT-GE è interna al territorio tedesco. In questo caso IT deve designare espressamente GE debitore dell'imposta in Germania per evitare di doversi identificare ai fini IVA in Germania. Se invece IT ha una partita Iva in Francia e la comunica a FR, il trasporto intracomunitario, cui si associa la cessione intracomunitaria, è imputato alla vendita IT-GE (eseguita da IT usando la posizione Iva in Francia), mentre la prima vendita (FR-IT) è una cessione interna allo Stato francese;

2. nel caso di una vendita a catena IT-FR-GE, dove FR è il promotore della triangolazione, la cessione che beneficia della non imponibilità è quella IT-FR (si configura quindi un acquisto intracomunitario per FR), mentre la vendita FR-GE è interna al territorio tedesco (FR potrà eventualmente designare GE quale debitore dell'imposta). Se invece FR ha una partita Iva in Italia e la comunica a IT, il trasporto intracomunitario, cui si associa la cessione intracomunitaria, è imputato alla vendita FR-GE (eseguita da FR usando la posizione Iva in Italia), mentre la prima vendita (IT-FR) è una cessione interna allo Stato italiano.

Ricordiamo che la norma non si applica se sono coinvolte importazioni/esportazioni o si tratta di tutte vendite interne a un singolo Stato membro. La novella normativa non sembra poi interessare i casi in cui il trasporto venga effettuato dal primo cedente o dal destinatario finale della catena (o da terzi per loro conto).

Sugli aspetti operativi derivanti dall'applicazione della nuova norma si attendono chiarimenti ufficiali da parte della Commissione Europea e dell'Amministrazione Finanziaria.

Nonostante gli esempi qui esposti, è opportuno comunque chiarire che nel caso di triangolazioni, al fine di applicare correttamente l'imposta, non è sufficiente identificare esclusivamente chi è il soggetto che cura il trasporto ma è necessario valutare l'operazione nel complesso, tenendo conto degli elementi individuati dalla giurisprudenza della Corte UE, quali le condizioni relative al trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario, quelle aventi ad oggetto la cura del trasporto intracomunitario e l'identificazione IVA degli operatori.

#### 4. Armonizzazione del call-off stock (o consignment stock)

Il call-off stock o consignment stock è la procedura con la quale un soggetto passivo invia merce in uno stato membro della Comunità presso il deposito di un altro soggetto che acquisisce la proprietà al momento del prelevamento dei beni.

Fino al 31.12.2019, in tale procedura alcuni Stati (tra cui l'Italia) considerano avvenuta la cessione comunitaria solamente al momento della realizzazione della vendita, coincidente con il prelevamento dei beni dal deposito da parte del cessionario. Gli effetti della cessione intracomunitaria sono quindi differiti e pertanto non è necessario per il cedente identificarsi ai fini IVA nell'altro Stato membro. Tale disciplina è consentita a patto che il cedente italiano effettui i seguenti adempimenti:

- annoti l'uscita dei beni nell'apposito registro di cui all'art. 50 del DI 331/1993;
- faccia scortare i beni da un documento di trasporto;
- al momento del prelievo da parte dell'acquirente, emetta fattura non imponibile ex art. 41, co. 1, lett. a) del DI 331/1993, compili il modello Intrastat e annoti lo scarico dal registro sopra indicato.

Altri Stati membri, invece, considerano il semplice trasferimento della merce presupposto sufficiente per assimilare l'operazione di call-off stock ad una cessione comunitaria, con il conseguente obbligo per il cedente di identificarsi nello Stato in cui i beni sono trasportati al fine di adempiere gli obblighi IVA.

La Direttiva 2018/1910/UE ha armonizzato il regime unionale del call-off stock rendendo applicabile, nella sostanza, la posizione sinora assunta dall'Italia.

Pertanto gli operatori, salvo il rispetto delle condizioni dettate dalla normativa, non dovranno più verificare se siano obbligati ad identificarsi nello Stato membro in cui viene trasferita la merce in deposito.

L'efficacia differita opera nel limite di 12 mesi dall'arrivo dei beni nel deposito del soggetto estero. Se entro tale termine una qualsiasi delle condizioni previste dal nuovo art. 17-bis della Direttiva cessa di essere soddisfatta, allora l'operazione si considera assimilata ad una cessione intracomunitaria. Ad esempio, l'effetto sospensivo verrà meno (e si realizzerà pertanto la cessione intracomunitaria assimilata) qualora:

- il cessionario non prelevi la merce entro 12 mesi;
- i beni siano ceduti a un soggetto diverso da quello indicato nel contratto di call-off stock;
- i beni siano spediti o trasportati in un Paese diverso dallo Stato membro stabilito nel contratto di call-off stock;
- in caso di distruzione, perdita o furto dei beni.

Lo Studio è a disposizione per fornire assistenza.

21 gennaio 2020



Visitate il nostro sito web:  
<http://www.uhyitaly.com>.

Per ulteriori informazioni:  
[info@uhyitaly.com](mailto:info@uhyitaly.com)