

CIRCOLARE N. 29 DEL 19 DICEMBRE 2019

IMPOSIZIONE INDIRETTA

IVA - La riforma degli scambi intracomunitari - Le “quattro soluzioni rapide” (Quick fixes)

ABSTRACT

La disciplina IVA europea degli scambi intracomunitari sarà interessata, dal prossimo 1° gennaio 2020, da alcune importanti modifiche - denominate “Quick fixes”, ovvero “soluzioni rapide” - finalizzate a risolvere quattro questioni specifiche che davano luogo ad interpretazioni difformi nei vari Stati membri.

In particolare, nella direttiva del Consiglio n. 2018/1910 del 4 dicembre 2018 sono contenute alcune disposizioni riguardanti il regime di call-off stock, le operazioni a catena, e la valenza da attribuire al numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie. Ulteriori nuove disposizioni in materia di scambi intracomunitari sono state previste dal regolamento di esecuzione n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018 in relazione alle modalità di prova delle cessioni intracomunitarie.

La direttiva n. 2018/1910 non è stata ancora formalmente recepita in Italia, mentre le disposizioni del regolamento n. 2018/1912 sono invece direttamente applicabili nell'ordinamento interno.

In questa circolare, dopo aver ricordato brevemente le fasi che hanno portato alla introduzione delle “quattro soluzioni rapide” per l'IVA, ci soffermiamo sulle caratteristiche essenziali di ognuna di esse, confrontandole con quella che è attualmente la disciplina vigente in ambito nazionale e segnalando le criticità che potrebbero a breve verificarsi.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio dell'Unione europea del 4 dicembre 2018

Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio dell'Unione europea del 4 dicembre 2018

INDICE

Introduzione	p. 4
1. Dal “Libro verde sul futuro dell’IVA” alle “Quick fixes”	p. 6
2. La prova delle cessioni intracomunitarie	p.10
2.1 La prassi dell’Agenzia delle entrate	p.11
2.2 Il recente intervento normativo dell’UE	p.15
2.3 Osservazioni	p.18
3. La rilevanza del numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie	p.21
3.1 Il sistema VIES	p.21
3.2 Il quadro normativo nazionale	p.21
3.3 La prassi dell’Agenzia delle entrate	p.24
3.4 Il recente intervento normativo dell’UE	p.26
3.5 Osservazioni	p.28
4. Le operazioni in regime di call-off stock	p.29
4.1 La vigente disciplina comunitaria del <i>call-off stock</i>	p.29
4.2 La prassi dell’Agenzia delle entrate	p.30
4.3 Il recente intervento normativo dell’UE	p.32
4.4 Osservazioni	p.35
5. La disciplina delle cessioni a catena	p.36
5.1 Il quadro normativo attuale	p.36
5.2 La prassi dell’Agenzia delle entrate	p.37
5.3 La giurisprudenza della Corte di giustizia	p.38
5.4 Il recente intervento normativo dell’UE	p.39
5.5 Osservazioni	p.42

Introduzione

La disciplina IVA europea degli scambi intracomunitari sarà interessata, dal prossimo 1° gennaio 2020, da alcune importanti modifiche - denominate “Quick fixes”, ovvero “soluzioni rapide” - finalizzate a risolvere quattro questioni specifiche che davano luogo ad interpretazioni difformi nei vari Stati membri, armonizzando le regole finora vigenti.

In particolare, nella direttiva del Consiglio n. 2018/1910 del 4 dicembre 2018 sono contenute alcune disposizioni riguardanti il regime di call-off stock¹, le operazioni a catena, e la valenza da attribuire al numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie. Ulteriori nuove disposizioni in materia di scambi intracomunitari sono state previste dal regolamento di esecuzione n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018 in relazione alle modalità di prova delle cessioni intracomunitarie.

La direttiva n. 2018/1910 avrebbe dovuto essere adottata nella legislazione nazionale entro il 31 dicembre 2019², ma non è stata ancora recepita: si pone, dunque, il problema di definire le regole che gli operatori nazionali dovranno osservare dal 1° gennaio 2020.

Una situazione per certi aspetti analoga - a causa del mancato tempestivo recepimento di una direttiva - si era verificata in occasione dell'introduzione delle nuove regole in materia di territorialità dell'IVA stabilite dalla direttiva 2008/8/CE, applicabili dal 1° gennaio 2010. In tale occasione l'Agenzia delle entrate, allo scopo di evitare fenomeni di doppia tassazione o di mancata tassazione era intervenuta - in data 31 dicembre 2009 - con la circolare n. 58/E. In quella sede, l'Agenzia, tenendo conto del fatto che lo schema di decreto legislativo di attuazione della citata direttiva aveva ottenuto l'approvazione delle competenti Commissioni parlamentari, aveva fornito “le istruzioni operative di massima” delle norme che apparivano “suscettibili di immediata applicazione”. Il decreto legislativo di recepimento della direttiva fu poi emanato con quasi due mesi di ritardo, il 18 febbraio 2010.

Anche alcune norme della direttiva n. 2018/1910 potrebbero essere ritenute suscettibili di immediata applicazione in considerazione della loro completezza oggettiva³, ma, a differenza di quanto accadde nel 2010, l'iter per il recepimento di tale direttiva è

¹ Alcune norme di completamento del nuovo regime di call-off stock sono state stabilite nel regolamento n. 2018/1909 del 4 dicembre 2018.

² L'art. 2 della direttiva n. 2018/1910 del 4 dicembre 2018 stabilisce l'applicabilità delle disposizioni in essa contenute dal 1° gennaio 2020.

³ Sulla diretta applicazione delle direttive c.d. “dettagliate”, si vedano, ad esempio, le sentenze della Corte di giustizia 19 gennaio 1982, causa C-8/81 e 25 maggio 1993, causa C- 193/91.

appena iniziato: solo recentemente, infatti, è stato approvato⁴, in via preliminare, il disegno di legge di delegazione europea per il 2019⁵, che delega il Governo, fra l'altro, ad attuare tale recepimento. Riterremmo, quindi, che per la concreta applicazione della direttiva n. 2018/1910 sia necessario attendere il suo formale recepimento da parte del legislatore nazionale, che comunque non avverrà in tempi rapidi.

In tale situazione di incertezza, nelle more dell'adozione del provvedimento attuativo, è urgente che l'Agenzia delle entrate intervenga con un proprio documento di prassi per chiarire l'ambito applicativo anche temporale delle disposizioni della direttiva, fornendo istruzioni di carattere operativo ai soggetti coinvolti.

Per quanto riguarda le disposizioni del regolamento n. 2018/1912, relative alla prova delle cessioni intracomunitarie, non è invece necessario un formale recepimento delle stesse, e dunque esse saranno direttamente applicabili in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Come si vedrà più diffusamente nel successivo paragrafo n. 2, però, anche su queste disposizioni possono sorgere problemi interpretativi ed operativi, essendo la nuova disciplina delle modalità di prova delineata dal cennato regolamento per certi aspetti più stringente rispetto a quella finora adottata in ambito nazionale, specie per le cessioni intracomunitarie "franco fabbrica".

A tale ultimo riguardo, il Dipartimento delle finanze è in procinto, a quanto ci consta, di diramare alcune linee guida⁶, basate sulle "explanatory notes"⁷ che la Commissione europea sta predisponendo per illustrare le norme del regolamento, anch'esse di imminente pubblicazione.

Peraltro, nelle linee guida del Dipartimento dovrebbe essere riconosciuto che le nuove regole, introdotte anche "al fine di fornire soluzioni pratiche per le imprese"⁸, affiancano, e non sostituiscono, gli orientamenti forniti in materia dall'Amministrazione finanziaria che si sono consolidati nel tempo.

⁴ Il Consiglio dei Ministri ha approvato, in via preliminare, il disegno di legge di delegazione europea 2019 nella riunione del 12 dicembre u.s.

⁵ La legge di delegazione europea delega il governo all'adozione dei decreti legislativi di attuazione delle direttive comunitarie.

⁶ Le linee guida del Dipartimento delle finanze dovrebbero riguardare in maniera specifica le nuove modalità di prova delle cessioni intracomunitarie, e non le altre "Quick fixes".

⁷ La più recente versione delle "explanatory notes", elaborata dal VAT expert group, è datata 15 novembre 2019 (VEG n°084 REV 1).

⁸ V. il "considerando" n. 5 del suddetto regolamento.

Approssimandosi il momento in cui le nuove disposizioni comunitarie di cui si è detto esplicheranno la loro efficacia, ci è sembrato utile, con questa circolare, ricordare brevemente le fasi che hanno portato alla introduzione, a partire dal 2020, delle “quattro soluzioni rapide” per l’IVA, e delineare le caratteristiche essenziali di ognuna di esse, confrontandole con quella che è attualmente la disciplina vigente in ambito nazionale, segnalando le criticità che potrebbero a breve verificarsi.

L’auspicio è che le problematiche che deriveranno dall’introduzione delle nuove regole trovino presto una adeguata soluzione, che, nell’assicurare un corretto funzionamento del regime degli scambi intracomunitari, tenga in debito conto le esigenze degli operatori nazionali.

1. Dal “Libro verde sul futuro dell’IVA” alle “Quick fixes”

Le modificazioni alla disciplina IVA degli scambi intracomunitari di cui si è detto costituiscono la tappa finale di un percorso iniziato dalla Commissione europea nel 2010 con la pubblicazione del “Libro verde sul futuro dell’IVA”⁹, con il quale è stata aperta una consultazione pubblica con le parti interessate sulle regole su cui basare una riformulazione della disciplina dell’imposta.

Nel documento la Commissione aveva posto all’attenzione degli operatori alcune questioni che presentano aspetti di criticità, sulle quali riteneva utile acquisire suggerimenti per modificare la direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), fra le quali i principi di tassazione degli scambi intracomunitari.

Per quanto concerne il trattamento di tali operazioni, la Commissione aveva posto il dubbio se fosse preferibile attuare il regime definitivo, basato sulla tassazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nel luogo di origine, oppure mantenere quello attuale (previsto transitoriamente), basato sulla tassazione nello Stato membro di destinazione.

⁹ COM (2010) 695 def. del 1° dicembre 2010, in news del 21 dicembre 2010.

Nel successivo documento COM (2011) 851 *def.* del 7 dicembre 2011¹⁰, la Commissione europea ha reso note le caratteristiche fondamentali di un futuro sistema dell'IVA ed ha indicato le aree di intervento prioritario delle modifiche da apportare all'attuale sistema, tenendo conto delle numerosissime risposte (oltre 1700 contributi) alla anzidetta consultazione, nonché dei pareri espressi in argomento dalle altre istituzioni europee.

Per quanto riguarda la riforma del regime degli scambi intracomunitari, la Commissione ha affermato in quella sede di non ritenere più pertinente l'impegno assunto nel 1967 di stabilire un regime definitivo basato sull'imposizione nel Paese di origine. Come confermato dai risultati della consultazione e dai contatti con gli Stati, questo principio rimane politicamente irrealizzabile: la Commissione ha dunque proposto di abbandonarlo, per concentrarsi invece sulla realizzazione di un sistema europeo dell'IVA basato sul principio della tassazione nel Paese di destinazione.

Le caratteristiche del sistema definitivo degli scambi intracomunitari sono state delineate dalla Commissione nel "Piano d'azione sull'IVA"¹¹, finalizzato a modernizzare l'attuale disciplina degli scambi intracomunitari, al fine di renderla più semplice nell'applicazione, più idonea a contrastare le frodi e più favorevole per le imprese.

In quella sede, la Commissione ha fornito alcuni dati particolarmente significativi sulle più evidenti criticità delle attuali regole, evidenziando che il sistema degli scambi intracomunitari è particolarmente esposto al rischio di frodi, e necessita urgentemente di essere riformato e modernizzato per ridurre il c.d. VAT GAP (il divario dell'IVA) - cioè la differenza tra il gettito dell'imposta previsto sulla base della legislazione vigente e quello effettivamente riscosso dalle autorità nazionali - stimato all'epoca intorno ai 170 miliardi di euro annui¹². Tale cifra è in gran parte costituita dalla perdita di entrate dovuta alle frodi realizzate in materia di scambi intracomunitari, pari a circa 50 miliardi di euro all'anno: di qui la necessità di modificare la disciplina vigente.

Ed invero, in base al sistema vigente - che si applica da ben 25 anni, nonostante fosse stato stabilito in via transitoria - gli scambi intracomunitari di beni tra Stati membri sono trattati come due operazioni distinte: nel Paese di origine, tali operazioni danno luogo a

¹⁰ In news del 15 dicembre 2011.

¹¹ V. il documento COM (2016) 148 *final* del 7 aprile 2016: "Piano d'azione sull'IVA - verso uno spazio unico europeo", in news del 13 aprile 2016.

¹² I dati più recenti sono contenuti nel "Rapporto sul VAT GAP" della Commissione europea del 4 settembre 2019, che analizza e quantifica la differenza tra il gettito dell'imposta previsto e quello effettivamente riscosso dalle autorità nazionali degli Stati membri dell'Unione europea nell'anno 2017. In tale anno il VAT GAP ammontava a circa 137 miliardi di euro (in news dell'11 settembre 2019).

cessioni intracomunitarie non imponibili, mentre, nel Paese di destinazione, le stesse operazioni costituiscono acquisti soggetti ad imposta. Da questa frammentazione delle operazioni derivano una quantità molto elevata di frodi, tra le quali è particolarmente rilevante la cosiddetta “frode carosello” realizzata da società fittizie che, dopo aver effettuato acquisti intracomunitari, rivendono i beni senza versare all'erario l'imposta incassata dai cessionari i quali, intanto, hanno detratto l'IVA pagata.

Ad avviso della Commissione, una soluzione a questa criticità potrebbe essere rappresentata dalla creazione di uno “Spazio unico europeo”, all'interno del quale gli scambi intracomunitari saranno regolati alla stregua delle operazioni interne, eliminandosi, la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie.

E' stato dunque proposto di introdurre un sistema definitivo di tassazione degli scambi intracomunitari basato sul c.d. “principio di destinazione”: in base al nuovo sistema, l'IVA sarà applicata dal cedente, riscossa nel Paese di origine e poi trasferita al Paese di destinazione, in cui i beni sono consumati¹³.

In pratica, gli scambi intracomunitari di beni saranno disciplinati, analogamente a quanto previsto in materia di commercio elettronico, avvalendosi del regime dello “Sportello unico” (*One shop stop*), in base al quale le imprese possono effettuare dichiarazioni e pagamenti tramite un portale *on line*. Saranno semplificate, inoltre, le regole di fatturazione ed eliminati gli elenchi intrastat.

E' stato stimato che il passaggio all'anzidetto regime definitivo ridurrebbe le frodi dell'IVA intracomunitaria di un importo pari a circa 40 miliardi di euro l'anno, ovvero circa dell'80 per cento¹⁴.

Tenendo conto degli esposti principi, per quanto riguarda l'introduzione del regime definitivo la Commissione ha presentato la proposta COM (2017) 569 *final* del 4 ottobre 2017, cui ha fatto seguito la proposta COM (2018) 329 *final* del 25 maggio 2018, che prevede misure tecniche dettagliate per il funzionamento di tale sistema.

Le norme sul regime definitivo troveranno applicazione dal 1° luglio 2022¹⁵.

¹³ V. COM (2017) 569 def., in news del 16 ottobre 2017.

¹⁴ V. il comunicato stampa della Commissione europea del 7 aprile 2016 relativo alla presentazione della citata proposta COM (2016) 148 *final* (“Piano d'azione sull'IVA”).

¹⁵ In correlazione con la futura introduzione del sistema definitivo di tassazione di cui si è detto, è in corso un processo di revisione delle attuali regole in materia di aliquote, per renderle coerenti con tale sistema. Nel “Piano d'azione sull'IVA” era stato espresso il principio secondo cui nel procedere a tale revisione, dovrà essere attribuita agli Stati una maggiore flessibilità nella determinazione delle aliquote.

Nelle more del passaggio al sistema definitivo di tassazione degli scambi intracomunitari, la Commissione europea ha proposto anche alcune modifiche alla direttiva IVA e al regolamento n. 282 del 2011 di più immediata efficacia, che semplificano, per alcuni aspetti, l'attuale disciplina di tali operazioni¹⁶: le cosiddette "Quick fixes" (soluzioni rapide).

Come anticipato nell'introduzione, esse riguardano le c.d. vendite a catena, il *consignment stock*, la valenza sostanziale del numero di partita IVA e la prova delle cessioni intracomunitarie.

Tali misure sono state approvate dal Consiglio europeo il 4 dicembre 2018, al fine di prevenire le frodi in materia IVA ed assicurare maggiore certezza del diritto agli operatori economici.

Le misure adottate sono contenute:

- nella direttiva 2018/1910, che semplifica alcune norme in materia di operazioni intracomunitarie;
- nel regolamento UE 2018/1909, che modifica il regolamento UE 904/2010 relativamente allo scambio di informazioni fra i paesi membri per monitorare la corretta applicazione delle disposizioni in materia di *call-off stock*;
- nel regolamento UE 2018/1912, che modifica il regolamento UE 282/2011, introducendo due articoli in materia di prova delle cessioni intracomunitarie e di tenuta dei registri per la gestione del *call-of stock*.

Facendo seguito a queste affermazioni contenute nel "Piano d'azione", in tema di aliquote la Commissione europea ha elaborato la proposta COM (2018) 20 *final* del 18 gennaio 2018. Essa prevede che gli Stati membri possano applicare fino ad un massimo di 4 aliquote ridotte. E' inoltre richiesto che ciascuno Stato nel fissare le aliquote applichi una media ponderata dell'IVA superiore al 12 per cento. Si stabilisce, infine, l'abrogazione dell'Allegato III alla direttiva IVA, che attualmente contiene l'elenco dei beni e servizi assoggettabili ad aliquota ridotta, e la sua sostituzione con il nuovo Allegato III *bis*, nel quale sono indicate le operazioni che - potendo dar luogo a distorsioni della concorrenza - non possono essere assoggettate ad aliquota ridotta, bensì necessariamente tassate ad aliquota ordinaria (v. circolare Assonime n. 14 del 2018).

¹⁶ V. COM (2017) 568 def e COM (2017) 569 def., in news del 16 ottobre 2017. Nell'ambito delle misure proposte dalla Commissione europea, una novità è costituita dall'introduzione della figura del soggetto passivo certificato - Certified Taxable Person (CTP): si tratta di un operatore che presenta garanzie di affidabilità fiscale, con caratteristiche analoghe all'operatore economico autorizzato (AEO) già previsto in materia doganale (v. Guida doganale Assonime). Una volta acquisito dall'Amministrazione la qualifica di soggetto passivo certificato, tale *status* sarà riconosciuto in tutti gli Stati membri dell'UE, e consentirà al soggetto in questione di usufruire di numerose semplificazioni (v. anche COM (2018) 567).

Nel corso dei negoziati sul fascicolo relativo alle soluzioni rapide in materia di IVA, gli Stati hanno ritenuto opportuno rinviare la discussione sulla disciplina del soggetto passivo certificato nell'ambito dei lavori per l'introduzione del regime IVA definitivo.

2. La prova delle cessioni intracomunitarie

In base alla vigente disciplina, per qualificare una determinata operazione come cessione intracomunitaria di beni non imponibile ad IVA è necessaria – secondo quanto prevedono gli articoli 37 e seguenti del decreto-legge n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del 1993, che disciplinano il trattamento IVA delle operazioni intracomunitarie – la sussistenza di specifici requisiti.

In particolare la normativa nazionale¹⁷ – in conformità a quanto previsto dalla direttiva IVA¹⁸ – stabilisce che affinché una cessione di beni ad un soggetto comunitario possa essere qualificata come una cessione intracomunitaria – usufruendo conseguentemente della non imponibilità ad IVA – è necessario che l'operazione intercorra tra due soggetti passivi d'imposta, che si tratti della cessione a titolo oneroso di un bene mobile materiale, che essa comporti l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene medesimo e che il bene ceduto sia spedito o trasportato in altro Stato comunitario. La spedizione o il trasporto possono peraltro essere eseguiti dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto.

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente, altrimenti la cessione è soggetta ad imposta.

Ad oggi, né la normativa comunitaria, né quella nazionale specificano, però, in che modo debba essere provato che il trasporto o la spedizione di beni in un altro Stato membro siano effettivamente avvenuti.

La normativa comunitaria si limita, invero, a disporre, in termini generali, che spetta a ciascuno Stato membro determinare le condizioni per assicurare la corretta applicazione dell'esenzione dall'imposta delle cessioni intracomunitarie e per prevenire possibili abusi¹⁹.

Neppure il legislatore nazionale ha previsto norme che individuano i documenti con cui gli operatori nazionali devono provare l'effettiva movimentazione dei beni oggetto di cessioni intracomunitarie.

Notevoli dubbi sono quindi sorti in merito all'individuazione degli elementi di prova dell'effettiva uscita del bene oggetto della cessione dal territorio dello Stato del soggetto cedente. Le maggiori incertezze per gli operatori si verificano nelle cessioni

¹⁷ V. l'art. 41, comma 1, lett. a), del decreto-legge n. 331 del 1993.

¹⁸ V. l'art. 138 della direttiva n. 2006/112/CE del 2006.

¹⁹ V. l'art. 28-*quater*, lettera A, primo periodo della sesta direttiva, ora art. 138 della direttiva di rifusione.

“franco fabbrica” (o “ex works”), nelle quali il cedente non controlla la fase del trasporto, che è eseguito da un vettore incaricato dal cessionario.

In presenza di questo vuoto normativo, l’Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti, tenendo conto dell’orientamento espresso, in materia, dalla Corte di giustizia²⁰ e dalla Corte di Cassazione²¹.

2.1 La prassi dell’Agenzia delle entrate

Le prime indicazioni dell’Agenzia delle entrate in tema di prova delle cessioni intracomunitarie sono contenute nella **risoluzione n. 345/E del 28 novembre 2007**, nella quale si afferma che *“al fine di dimostrare l’avvenuta spedizione di merci in altro Paese comunitario occorre conservare, per il periodo previsto dalle disposizioni vigenti, la fattura di vendita all’acquirente comunitario, emessa ai sensi dell’art. 41 del decreto-legge n. 331 del 1993, gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate, un documento di trasporto CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta, la rimessa bancaria dell’acquirente relativa al pagamento della merce”*.

Più in particolare l’Agenzia ha riconosciuto che, essendo *“l’invio dei beni in altro Stato dell’Unione europea elemento costitutivo della cessione intracomunitaria, . . . può costituire prova idonea l’esibizione del documento di trasporto da cui si evince l’uscita delle merci dal territorio dello Stato per l’inoltro ad un soggetto passivo d’imposta identificato in altro Paese comunitario”*.

Commentando tale risoluzione, con la nostra circolare n. 41 del 2008 abbiamo precisato che, a nostro avviso, il richiamo fatto dall’Agenzia delle entrate alla lettera di vettura internazionale (CMR) quale documento probatorio ai fini in esame doveva ritenersi comunque di carattere esemplificativo e che, quindi, anche altri documenti che attestino il trasporto in uno Stato dell’Unione europea diverso da quello di partenza potrebbero fornire la prova della movimentazione dei beni oggetto di cessioni intracomunitarie.

Con la ricordata circolare n. 41 abbiamo ritenuto, quindi, che, oltre alla lettera di vettura internazionale (CMR), anche il documento di trasporto di cui al d.p.r. n. 472 del 14

²⁰ V. le sentenze della Corte di giustizia C-409 del 27 settembre 2007, C-430/09 del 16 dicembre 2010 e C-273/11 del 6 settembre 2012.

²¹ V. le sentenze della Corte di Cassazione n. 13457 del 27 luglio 2012, n. 1670 del 24 gennaio 2013, n. 12964 del 24 maggio 2013.

agosto 1996 (che consente di differire l'emissione della fattura di vendita) e la bolla di accompagnamento dei beni viaggianti (nei casi in cui ne è ancora prevista l'emissione) possono costituire documenti utili a provare l'invio in un altro Stato membro dei beni oggetto di una cessione intracomunitaria, se su di essi il vettore o il cessionario indica il luogo di consegna dei medesimi beni.

Del pari utili al predetto fine, abbiamo ritenuto che possono essere anche le lettere di credito, i certificati di assicurazione, i certificati di controllo, la certificazione sanitaria, in quanto documenti tutti riconosciuti dall'Agenzia delle dogane²², utili a provare l'avvenuta esportazione di beni, potendosi dagli stessi rilevare gli estremi della spedizione e l'arrivo a destino dei beni esportati a conferma della cessione all'esportazione ex art. 8 del d.p.r. n. 633 del 1972.

In definitiva, nella nostra circolare n. 41 abbiamo espresso l'avviso che anche in materia di cessioni intracomunitarie, al pari di quanto accade nelle esportazioni, debba valere il principio secondo cui la spedizione o il trasporto di beni in altro Stato membro possono essere provati dal fornitore attraverso una serie di documenti (sia commerciali che fiscali) tra loro coerenti.

Con la **risoluzione n. 477/E del 15 dicembre 2008**, l'Agenzia delle entrate, intervenendo di nuovo sulla questione, ha in sostanza avallato le nostre considerazioni sulla problematica in questione, confermando che il richiamo operato dalla precedente risoluzione al documento di trasporto era *“meramente esemplificativo”*, ben potendosi dimostrare l'invio all'estero dei beni con qualsiasi altro documento idoneo. In effetti, il riferimento a tale documento nella declaratoria in parola derivava dal fatto che il contribuente istante ne aveva fatto uso nella fattispecie posta all'attenzione dell'Agenzia.

Con la medesima risoluzione n. 477/E del 2008, peraltro, l'Agenzia ha fornito importanti precisazioni relative al caso *“in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il predetto documento di trasporto”* (CMR), in quanto il trasporto dei beni in un altro Stato membro era stato effettuato dal cessionario comunitario o da un soggetto incaricato da quest'ultimo, come ricorre nelle cessioni *“franco fabbrica”*.

²² V. la circolare dell'Agenzia delle dogane n. 75/D dell'11 dicembre 2002.

Anche in questo l'Agenzia ha ritenuto che la prova della spedizione o del trasporto all'estero dei beni *“può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro”*.

Sulla questione l'Agenzia delle entrate è nuovamente intervenuta con la **risoluzione n. 19/E del 25 marzo 2013**²³.

Nel caso di specie, la società istante aveva interpellato l'Agenzia con riferimento alla possibilità di produrre prove alternative al documento di trasporto CMR in formato cartaceo. Ed invero, nella pratica commerciale i trasportatori sempre più spesso utilizzano sistemi elettronici di conservazione dei documenti di trasporto, e quindi forniscono al cliente la documentazione del trasporto in formato elettronico anziché cartaceo. Ne deriva che il cliente non è in possesso di documenti originali provvisti di firma, ma solo di copie estratte dal sistema informatico. In altri casi, invece, le informazioni sul trasporto dei beni ceduti sono rilevabili accedendo direttamente ai sistemi informatici del trasportatore.

L'Agenzia ha riconosciuto che un mezzo idoneo di prova della movimentazione del bene ceduto può anche essere il CMR elettronico avente lo stesso contenuto di quello cartaceo (dati della spedizione e firma dei soggetti coinvolti, cioè cedente, vettore e cessionario)²⁴.

L'Agenzia ha affermato, inoltre, che i documenti di trasporto - dai quali deve risultare la movimentazione dei beni ceduti - hanno valenza probatoria se conservati con le fatture, la documentazione bancaria e gli elenchi Intrastat, con ciò confermando le indicazioni già fornite con la precedente risoluzione n. 477/E del 2008. Il cedente, inoltre, deve acquisire e conservare i mezzi di prova con l'ordinaria diligenza e rendere disponibili i documenti per gli eventuali controlli dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne gli obblighi di conservazione ed esibizione delle prove, a seguito di eventuale richiesta di controllo dell'Amministrazione, nella risoluzione n. 19/E del 2013 l'Agenzia ha sottolineato che la Corte di giustizia, nella sentenza relativa alla

²³ In circolare Assonime n. 20 del 2013.

²⁴ Peraltro, in relazione al CMR elettronico ed ai documenti ad esso equipollenti l'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 19/E, ha precisato che essi hanno lo stesso valore del CMR cartaceo, ma non possono essere considerati documenti informatici in quanto privi di “riferimento temporale” e di “sottoscrizione elettronica”. Tali documenti, pertanto, sono da qualificarsi, sotto il profilo giuridico, come documenti analogici, e quindi per essere considerati giuridicamente rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie devono necessariamente essere materializzati su supporti fisici (v., in tal senso, la risoluzione n. 158/E del 2009 dell'Agenzia delle entrate).

causa C-146/05, ha chiarito che la prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria può essere fornita anche in un momento successivo all'effettuazione dell'operazione.

L'Agenzia delle entrate è recentemente tornata a pronunciarsi sul tema della prova delle cessioni intracomunitarie nella **risposta ad interpello n. 100 dell'8 aprile 2019**, nella quale è stato esaminato il caso di una società che effettua cessioni intracomunitarie di beni sia "franco destino" che "franco fabbrica".

La società aveva fatto presente che all'atto della spedizione dei beni emetteva un documento di trasporto (DDT), con indicazione della destinazione dei beni, normalmente firmato dal trasportatore per presa in carico; quando il trasporto era a cura della società, la stessa riceveva la fattura del trasportatore con l'indicazione dei trasporti effettuati.

Oltre al DDT, la società predisponeva un documento recante:

- 1) l'identificativo del committente (ossia il cessionario in fattura);
- 2) il riferimento della fattura di vendita;
- 3) il riferimento della fattura logistica (documento interno);
- 4) la data della fattura;
- 5) la data del DDT;
- 6) la destinazione delle merci, il paese di destinazione e l'anno di ricezione delle merci stesse;
- 7) dichiarazione da parte del cessionario comunitario che *«le merci relative alle fatture sopra indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi . . . nel mese di . . .»*. Tale dichiarazione, timbrata, datata, sottoscritta dal cessionario, era spedita alla società cedente, la quale ne tratteneva copia al fine di dare prova dell'avvenuto trasporto in altro Stato Ue.

Al riguardo l'Agenzia, confermando la validità delle indicazioni contenute nelle precedenti risoluzioni 28 novembre 2007, n. 345/E, 15 dicembre 2008, n. 477/E e 25 marzo 2013, n. 19/E, ha riconosciuto che la documentazione descritta può costituire prova idonea dell'avvenuta cessione intracomunitaria a condizione che:

- fossero individuabili i soggetti coinvolti e tutti i dati dell'operazione;

- si provvedesse a conservare le relative fatture di vendita, la documentazione bancaria, quella contrattuale e gli elenchi Intrastat.

Nella stessa sede l'Agenzia ha evidenziato, peraltro, che l'indirizzo interpretativo ivi accolto risulta *"conforme a quanto previsto dal Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE"* (che illustreremo nel successivo paragrafo).

In definitiva, i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sembrano orientati nel senso che, ai fini della prova delle cessioni intracomunitarie, il trasferimento fisico dei beni nel territorio di uno Stato membro diverso da quello di partenza può essere dimostrato tramite un complesso di documenti relativi all'operazione tra loro coerenti, dai quali è possibile desumere l'avvenuto trasferimento dei beni.

2.2 Il recente intervento normativo dell'UE

Come anticipato nell'introduzione, il regolamento del 4 dicembre 2018 è stato emanato per colmare l'anzidetto vuoto normativo in materia di prova delle cessioni intracomunitarie, ed è applicabile dal 1° gennaio 2020.

Esso stabilisce la presunzione (relativa) che i beni siano stati spediti o trasportati da uno Stato comunitario ad un altro Stato membro se ricorrono le specifiche condizioni, stabilite dallo stesso regolamento, di cui gli operatori devono fornire prova nei modi e nei termini previsti dalle nuove disposizioni.

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

Ed invero, se i beni vengono spediti o trasportati dal cedente, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

- di almeno due dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:

a) documento di trasporto o lettera CRM firmato dal cedente, dal cessionario o dal vettore

b) polizza di carico,

- c) fattura di trasporto aereo,
- d) fattura emessa dallo spedizioniere

ovvero

– di uno qualsiasi degli elementi di cui sopra, in combinazione con uno dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:

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

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

- 1) di una dichiarazione scritta rilasciata dall'acquirente entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione²⁵, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni.

Tale dichiarazione deve indicare:

- la data di rilascio;
- il nome e l'indirizzo dell'acquirente
- la quantità e la natura dei beni;

²⁵ Nelle note esplicative della Commissione europea dovrebbe essere riconosciuto che il suddetto termine di dieci giorni serve per attivare il cessionario: anche se la sua dichiarazione arriva successivamente, è comunque possibile provare l'effettuazione della cessione intracomunitaria.

- 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;

2) di almeno due dei seguenti elementi di prova non contraddittori, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere

ovvero

3) di uno dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con uno dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:

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

Il nuovo art. 45-bis del Regolamento 282/2011 specifica, peraltro, che l'Amministrazione finanziaria può disconoscere la non imponibilità della cessione se in possesso di prove sufficienti che dimostrino che i beni non sono stati spediti o trasportati in altro Stato membro: la presunzione prevista dalla nuova disposizione è quindi una presunzione relativa.

2.3 Osservazioni

E' importante sottolineare che le modalità di prova stabilite dal richiamato art. 45-*bis* richiedono che il trasporto dei beni nel territorio di uno Stato membro diverso da quello di partenza sia attestato da documenti prodotti da soggetti tra loro indipendenti diversi dal cedente e dal cessionario, quali i vettori e gli spedizionieri. Se le modalità di prova stabilite dal regolamento fossero le uniche applicabili, ne deriverebbe l'impossibilità di fornire la prova dell'effettuazione di cessioni intracomunitarie nei casi in cui il trasporto sia eseguito direttamente dal cedente o dal cessionario, con l'intervento, quindi, di questi due soli soggetti²⁶. Attesa l'illogicità di tale interpretazione, se ne dovrebbe arguire, a nostro avviso, che la prova delle cessioni intracomunitarie possa essere fornita - almeno in queste fattispecie - anche con mezzi diversi da quelli stabiliti dall'art. 45-*bis* del regolamento di cui si tratta.

Relativamente all'art. 45-*bis*, occorre rilevare, poi, che le anzidette modalità di prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria, pur avendo il pregio di eliminare la precedente situazione di incertezza interpretativa, risultano essere molto stringenti per gli operatori, specie nei casi in cui il trasporto dei beni è a cura dei cessionari (clausola di resa "ex works" o "franco fabbrica"); in tali casi, infatti, i cedenti, dopo la consegna dei beni ai cessionari o ai loro vettori, incontrano serie difficoltà nell'acquisire dai loro clienti i documenti individuati, in modo tassativo, nell'art. 45-*bis*.

Per venire incontro alle esigenze degli operatori può essere utile tenere in debita considerazione quanto osservato, in ordine al contenuto del regolamento, dalle relative note esplicative ("explanatory notes") predisposte dalla Commissione europea, attualmente - ripetiamo - ancora non disponibili in versione definitiva.

In tali note esplicative dovrebbe essere riconosciuto che il fatto che gli operatori non riescano ad acquisire i documenti tassativamente indicati dal regolamento - utili a presumere che la cessione intracomunitaria si sia realizzata - non dovrebbe comportare automaticamente l'inapplicabilità del trattamento di non imponibilità ad IVA previsto per le cessioni intracomunitarie: in tal caso, spetterà al fornitore dimostrare, secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità fiscali del proprio Paese, che le condizioni per il riconoscimento del trattamento di favore stabilito per le cessioni intracomunitarie sono state comunque soddisfatte.

²⁶ Nelle note esplicative delle "Quick fixes" (ancora in versione provvisoria) si afferma infatti che se il cedente o il cessionario effettuano il trasporto dei beni utilizzando un proprio mezzo di locomozione la cessione intracomunitaria non può essere provata in base al suddetto art. 45-*bis*.

Questa impostazione dovrebbe essere adottata, a quanto ci consta, in Germania e Austria: in tali Stati, pur essendo stato riconosciuto che la cessione intracomunitaria si presume effettuata se sussiste la documentazione stabilita dal regolamento, è stata altresì confermata la possibilità per gli operatori di provare la cessione intracomunitaria con le modalità e la documentazione previste dalla (precedente) disciplina interna.

Come anticipato nell'introduzione, le disposizioni del regolamento non necessitano di norme di attuazione essendo direttamente applicabili nell'ordinamento nazionale: peraltro, il Dipartimento delle finanze dovrebbe a breve rendere note alcune linee guida utili per interpretare il regolamento alla luce delle note esplicative di cui si è detto.

In tali linee guida dovrebbe essere chiarito che la prova dell'effettuazione delle cessioni intracomunitarie, ivi comprese quelle con clausola "franco fabbrica", può essere fornita dal cedente sia attenendosi alle previsioni del regolamento del 4 dicembre 2018, sia - in via residuale o alternativa - attenendosi alle indicazioni già fornite dall'Amministrazione finanziaria nei citati documenti di prassi.

Tale impostazione, che andrebbe incontro alle esigenze degli operatori, sarebbe in linea con quanto precisato nel quinto "considerando" del regolamento, secondo cui tale provvedimento è stato emanato, tra l'altro, *"al fine di fornire soluzioni pratiche per le imprese"*.

Peraltro, nell'ottica di considerare non esaustive le previsioni del regolamento, dovrebbe essere ammissibile che l'Amministrazione finanziaria possa in futuro individuare anche ulteriori e nuove modalità di prova, da affiancare a quelle già elencate nei citati documenti di prassi.

A questo riguardo ricordiamo che una soluzione concreta che abbiamo suggerito²⁷ alle imprese nostre associate che realizzano cessioni intracomunitarie - perlomeno a quelle di medie o grandi dimensioni, che hanno strutture tali da poter esercitare un "peso negoziale" nei confronti dei clienti esteri - è quella di prevedere, nei contratti relativi a tali operazioni e nei documenti di trasporto rilasciati dai trasportatori, l'assunzione da parte dei cessionari di uno specifico obbligo contrattuale di comunicare l'eventuale mancata consegna dei prodotti nel luogo di destinazione indicato nel documento di trasporto ovvero la consegna degli stessi in luogo diverso da quello indicato in tale documento.

²⁷ V. la circolare Assonime n. 20 del 2013.

In queste clausole contrattuali potrebbe, ad esempio, essere previsto anche l'impegno da parte del cessionario comunitario a risarcire il cedente delle somme che l'Amministrazione finanziaria dovesse richiedergli, a titolo di imposte, sanzioni ed interessi, nel caso in cui la stessa accertasse il mancato invio all'estero dei beni ceduti ed il cessionario non avesse rispettato l'anzidetto obbligo di comunicare la mancata consegna della merce. Inoltre, anche il soggetto che effettua, per conto del cessionario comunitario, il trasporto dei beni in altro Stato comunitario potrebbe assumere nei confronti del cedente, inserendo nel documento di trasporto una specifica clausola, l'obbligo di consegnare la merce nel luogo di destinazione indicato in tale documento ovvero di comunicare al cedente per iscritto, entro un breve termine, la mancata consegna della merce in detto luogo o la consegna della stessa in un luogo diverso²⁸.

A nostro avviso la previsione di clausole contrattuali di questo tipo dovrebbe, da un lato, essere indicativa del fatto che il cedente nazionale opera in buona fede e, quindi, non partecipa ad eventuali frodi fiscali commesse dai cessionari comunitari, e, dall'altro, può valere come verifica dell'affidabilità del cessionario: ciò in linea con l'orientamento in materia della Corte di giustizia e della Cassazione.

In proposito non può non ribadirsi come nelle cessioni "franco fabbrica" il cedente non gestisca la fase del trasporto, nel senso che il trasporto è obiettivamente al di fuori della sua possibilità di controllo, mentre può agire sulle clausole contrattuali per accertarsi dell'effettivo trasferimento del bene ceduto al di fuori del territorio nazionale.

Tenuto conto in particolare del principio comunitario di proporzionalità che deve essere rispettato nell'imporre oneri documentali a tale soggetto, e della necessità al tempo stesso di garantire comunque la certezza del diritto, questo strumento negoziale potrebbe essere un giusto contemperamento di tali esigenze: è auspicabile che l'Amministrazione finanziaria si esprima ufficialmente sulla questione.

Peraltro, dobbiamo aggiungere che per le imprese di piccole dimensioni, prive di significativo "potere contrattuale" nei confronti dei propri clienti comunitari, è ancora più difficile fornire la prova dell'effettivo trasferimento dei beni al di fuori del territorio nazionale: di qui l'esigenza di individuare con urgenza nuove soluzioni per esse più appropriate, che non ne limitino l'ordinato svolgimento dei rapporti commerciali.

²⁸ E' evidente che l'adozione di tali clausole contrattuali dovrebbe accompagnarsi al complesso della documentazione relativa all'operazione (fatture, elenchi intrastat, contabili bancarie o altri documenti attestanti il pagamento dei beni da parte dei cessionari comunitari, ecc.) che, in linea con le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, è utile ad integrare la prova dell'avvenuto trasporto dei beni in un altro Stato membro.

3. La rilevanza del numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie

3.1 Il sistema VIES

Nell'ambito della disciplina degli scambi intracomunitari assume particolare rilievo il numero di identificazione dei soggetti passivi d'imposta: tale disciplina, infatti, si applica quando un'operazione interviene tra due soggetti passivi identificati in due diversi Stati membri dell'Unione europea con un proprio numero di partita IVA, attribuito dallo Stato membro di appartenenza. Esso deve essere formalmente corretto e corrispondere ad un operatore esistente ed in attività: la verifica di queste condizioni si effettua attraverso il VIES (Vat Information Exchange System), un sistema che consente lo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea²⁹.

La verifica del numero identificativo avviene mediante una apposita funzione di ricerca disponibile sul sito della Commissione europea³⁰, che si collega con le banche dati delle Amministrazioni dei singoli Stati: non esiste, infatti, una banca dati comunitaria.

Nell'ottica di migliorare l'affidabilità del sistema VIES, con il regolamento (UE) n. 904/2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia di IVA, sono state individuate regole comuni tra gli Stati in ordine ai criteri da seguire per identificare i soggetti passivi, che implicano una serie di controlli sull'attività esercitata e, più in generale, sulla veridicità delle informazioni fornite dagli operatori in vista dell'attribuzione del numero di partita IVA³¹.

3.2 Il quadro normativo nazionale

L'art. 35 del d.p.r. n. 633 del 1972 prevede, conformemente a quanto disposto dalla Direttiva IVA, che i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'attività di impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione,

²⁹ V. art. 17 del regolamento UE n. 904/2010, del 7 ottobre 2010 (modificato, da ultimo, dal regolamento UE n. 1909/2018 del 4 dicembre 2018) relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro le frodi in materia d'imposta sul valore aggiunto, secondo cui: "Ciascuno Stato membro archivia in un sistema elettronico ... i dati riguardanti l'identità, l'attività, l'organizzazione e l'indirizzo delle persone a cui ha attribuito un numero di identificazione IVA, raccolti in applicazione dell'articolo 213 della direttiva 2006/112/CE, nonché la data di attribuzione di tale numero". Il successivo articolo 20 del medesimo Regolamento stabilisce che "le informazioni di cui all'articolo 17 sono inserite immediatamente nel sistema elettronico".

³⁰ Si accede alla suddetta funzionalità attraverso la sezione "Controllo delle partite IVA comunitarie" disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate. Una analoga modalità di accesso è disponibile sul sito dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

³¹ Le disposizioni comunitarie per la registrazione e cancellazione dei soggetti passivi previste dal regolamento 904/2010 sono illustrate al par. 1 della circolare Assonime n. 16 del 2011.

devono farne denuncia entro trenta giorni a un ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, il quale attribuisce agli stessi un numero di partita IVA che li identifichi.

La stessa norma dispone, inoltre, al comma 2, lett. *e-bis*, che i soggetti che intendono effettuare operazioni di acquisti e/o cessioni intracomunitarie di cui al decreto-legge n. 331 del 1993, sono tenuti ad esprimerne la volontà nella dichiarazione di inizio attività³².

Ne consegue che, l'inclusione nell'archivio VIES, avviene, su opzione ex art. 35 d.p.r. 633/72, secondo diverse modalità:

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

Il medesimo articolo, al successivo comma 7-*bis*, prevede che l'Agenzia delle entrate possa procedere all'esclusione della partita IVA dal VIES, dandone opportuna comunicazione all'interessato, qualora il soggetto passivo incluso non presenti alcun elenco riepilogativo (intrastat) per quattro trimestri consecutivi, successivi alla data di inclusione a tale banca dati.

Inoltre, la registrazione nel VIES può essere cancellata anche:

- ad istanza del soggetto interessato;
- d'ufficio, a seguito di controlli con esito negativo sulla correttezza e completezza dei dati forniti.

Peraltro, è da evidenziare che la anzidetta attuale formulazione dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 è il risultato di alcune modifiche normative intervenute per adeguarne il contenuto alle previsioni del regolamento n. 904/2010 del 2010.

Ed invero, in base alle modifiche apportate a tale disposizione dall'art. 27 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, con effetto dal 31 maggio 2010, l'inserimento delle partite IVA nel VIES, da parte dell'Agenzia delle entrate, non era immediato, ma avveniva dopo trenta giorni dalla richiesta del soggetto interessato; peraltro, ad avviso

³² V. circolare Assonime n. 6 del 2015.

dell'Amministrazione finanziaria, nel periodo intercorrente tra la richiesta di autorizzazione e l'inserimento nel VIES, tale soggetto non poteva applicare il regime degli scambi intracomunitari³³.

In considerazione delle criticità manifestate da tale sistema - originate dal fatto che, intervenendo l'autorizzazione dopo trenta giorni dalla richiesta, durante tale periodo non potevano essere effettuate operazioni intracomunitarie - l'art. 22 del decreto legislativo n. 175 del 2014, anch'esso modificando la formulazione del citato art. 35 del d.p.r. n. 633, ha poi apportato, dal 13 dicembre 2014³⁴, importanti semplificazioni a questa procedura, consentendo ai soggetti interessati l'immediato inserimento nel VIES fin dal momento della richiesta, e la conseguente possibilità di applicare il regime degli scambi intracomunitari senza dover attendere i trenta giorni previsti in precedenza³⁵.

Le modalità con cui gli operatori interessati possono comunicare l'opzione per effettuare le operazioni intracomunitarie, nonché le modalità di inserimento e di esclusione di tali operatori dal VIES sono state stabilite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 dicembre 2014, n. 2014/159941³⁶.

In base alla previsione dell'art. 2 di tale provvedimento, l'Agenzia delle entrate include nel VIES i soggetti che ne fanno richiesta nel momento stesso in cui riceve l'opzione in tal senso da essi espressa. L'avvenuto inserimento nel VIES può essere verificato dai soggetti interessati a decorrere dalla stessa data mediante i sistemi di interrogazione telematica delle partite IVA comunitarie disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate³⁷.

Qualora il soggetto inserito nel VIES non intenda più effettuare operazioni intracomunitarie, deve comunicare all'Agenzia la propria volontà di recedere dalla precedente opzione, con le stesse modalità prima descritte, cioè tramite i servizi telematici. L'Agenzia, al momento della ricezione della comunicazione di revoca, esclude il soggetto in questione dal VIES.

³³ V. circolari Assonime nn. 16 e 25 del 2011 e 21 del 2012.

³⁴ Data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 175 del 2014.

³⁵ In circolare Assonime n. 6 del 2015.

³⁶ In circolare Assonime n. 6 del 2015.

³⁷ V. la sezione "Controllo delle partite IVA comunitarie" del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Le modalità di cessazione delle partite IVA e di esclusione delle stesse dal VIES sono state stabilite con il successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 giugno 2017, n. 110418³⁸.

Nel provvedimento sono individuati i criteri per l'effettuazione di controlli periodici nei confronti di soggetti titolari di partita IVA relativi all'esattezza e completezza dei dati da essi forniti per la loro identificazione, tenendo conto delle previsioni del richiamato regolamento comunitario n.904/2010³⁹.

I controlli sono eseguiti applicando criteri di valutazione del rischio mirati ad individuare i soggetti privi dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti ai fini IVA dal d.p.r. n. 633 del 1972.

Se dai controlli emerge che il soggetto è privo dei requisiti richiesti dal d.p.r. n. 633 l'ufficio può notificargli un provvedimento di cessazione della partita IVA indebitamente richiesta o mantenuta: ciò ha come conseguenza l'esclusione dal VIES.

Nel caso in cui sia constatato che un soggetto titolare di partita IVA sebbene in possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dal d.p.r. n. 633 ha comunque effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di frode, l'ufficio può notificare a tale operatore un provvedimento di esclusione dal VIES.

E' comunque consentito a soggetti esclusi dal VIES di presentare all'ufficio un'istanza per esservi nuovamente inseriti. L'ufficio può procedere alla nuova inclusione nella banca dati dopo aver verificato che siano state rimosse le irregolarità che avevano determinato il provvedimento di esclusione.

3.3 La prassi dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate, con diversi documenti di prassi⁴⁰, si è pronunciata sugli effetti scaturenti dalla mancata iscrizione al VIES di una o di entrambe le parti dell'operazione comunitaria, sostenendo, in estrema sintesi, che il soggetto passivo IVA stabilito in

³⁸ Il sopra citato provvedimento del 12 giugno 2017 è stato emanato in attuazione del comma 15 *bis* dell'art. 35 del d.p.r. n. 633 (v. news del 19 giugno 2017).

³⁹ I controlli periodici in questione si effettuano nei confronti di soggetti titolari di partita IVA entro sei mesi dalla data di attribuzione della partita IVA o della comunicazione dell'opzione di inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie.

⁴⁰ V. le circolari 1° agosto 2011, n. 39/E, 21 giugno 2011, n. 28/E, 15 febbraio 2011, n. 4/E dell'Agenzia delle entrate, e la risoluzione del 27 aprile 2012, n. 42/E della stessa Agenzia. Sulla questione si veda anche la circolare Assonime n. 21 del 2012.

Italia e/o la controparte comunitaria di quest'ultimo, qualora non risultino iscritti nel VIES, non possono applicare la disciplina degli scambi intracomunitari.

La posizione assunta dall'Agenzia nei citati documenti di prassi comportava che:

- le cessioni intracomunitarie di beni, di cui all' art. 41 del decreto-legge n. 331 del 1993, ovvero le prestazioni di cui all'art. 7-ter⁴¹ del D.P.R. n. 633 del 1972, effettuate dal soggetto passivo italiano, non ancora iscritto nel VIES ovvero escluso a seguito di diniego/revoca, nei confronti di soggetto passivo stabilito in altro Paese dell'Unione europea erano da considerarsi soggette ad IVA in Italia. Del pari si intendeva soggetta ad IVA in Italia la cessione operata nei confronti del cessionario comunitario soggetto passivo IVA ma non iscritto al VIES;
- gli acquisti intracomunitari di beni, di cui all'art. 38 del decreto-legge n. 331 del 1993 ovvero l'acquisto di prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, da un soggetto passivo IVA di un Paese della UE diverso dall'Italia, non costituivano operazioni intracomunitarie qualora il cedente/prestatore comunitario ovvero il cessionario/committente soggetto passivo IVA in Italia non fossero iscritti al VIES.

L'interpretazione assunta dall'Agenzia con i succitati documenti di prassi è stata però smentita in più occasioni dalla Corte di giustizia, con un orientamento peraltro consolidato⁴², in base al quale la mancata iscrizione al VIES da parte di uno o di entrambi i contraenti, non costituisce un presupposto sostanziale per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA previsto nell'ambito degli scambi intracomunitari: tale requisito è invece costituito dallo *status* di soggetto passivo del cessionario⁴³.

⁴¹ L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 39 del 1° agosto 2011 ha precisato che "....le disposizioni comunitarie in materia non distinguono tra soggetti che effettuano forniture intracomunitarie di beni o prestazioni intracomunitarie di servizi, in quanto prevedono che gli Stati membri adottino le misure necessarie per garantire che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini dell'IVA, in conformità all'art. 214 della direttiva 2006/112/CE, siano, a loro giudizio, completi ed esatti, l'inclusione nell'Archivio VIES è necessaria, pertanto, anche per quei soggetti che effettuano prestazioni di servizi intracomunitarie soggette ad IVA nel paese di destinazione ai sensi dell'articolo 7-ter introdotto nel decreto IVA dall'articolo 1 del d.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18. L'inclusione nell'Archivio VIES è altresì necessaria per i soggetti che ricevono prestazioni di servizi intracomunitarie, tenuto conto di quanto recentemente disposto dall'articolo 18 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, in tema di prova dello status di soggetto passivo del committente. Il comma 1, lettera a), del citato articolo 18 stabilisce, infatti, che il prestatore comunitario deve ottenere tale prova consultando i dati presenti nell'Archivio VIES".

⁴² V. CGUE, sentenza 9 febbraio 2017, causa C-21/16; sentenza 20 ottobre 2016, causa C-24/2015; sentenza 9 ottobre 2014, causa C-492/2013; sentenza 2 settembre 2012, causa C-587/2010.

⁴³ Lo stesso principio espresso dai giudici unionali è stato ribadito anche dalla Corte di Cassazione, da ultimo, con la sentenza n. 21102 del 24 agosto 2018, secondo la quale "Ai fini del riconoscimento della

Peraltro, soltanto il 23 gennaio scorso, l'Agenzia delle entrate, nel corso del Videoforum di ItaliaOggi, superando i precedenti interventi di prassi, si è adeguata all'orientamento espresso dalla Corte di giustizia riconoscendo come mero requisito formale l'iscrizione al VIES.

In particolare, l'Agenzia ha affermato che *“l'iscrizione al sistema VIES dell'operatore, in assenza di comportamenti fraudolenti, non costituisce una condizione sostanziale per l'applicazione della non imponibilità IVA, se risulta accertato che il predetto operatore è un soggetto passivo, che il bene è stato spedito o trasportato nello Stato membro del cessionario e, infine, che quest'ultimo ha acquisito il potere di disporre del bene dal cedente. La mancata iscrizione al VIES dell'operatore, pur non incidendo sulla qualificazione dell'operazione intracomunitaria – che rimane tale – rappresenta, comunque, una violazione formale”*.

3.4 Il recente intervento normativo dell'UE

Sempre lo scorso 23 gennaio, nella medesima occasione dell'incontro organizzato da organi di stampa, l'Agenzia ha altresì precisato che, a seguito dell'entrata in vigore della direttiva 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018, la natura meramente formale della mancata iscrizione al VIES verrà meno e assumerà invece valenza sostanziale.

La direttiva 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018, infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2020, modifica l'art. 138 della direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA) che definisce le caratteristiche della cessione intracomunitaria non imponibile nel Paese di origine, aggiungendo tra i requisiti sostanziali della cessione anche l'avvenuta iscrizione del cessionario nel VIES.

E' da rilevare, peraltro, che l'inserimento nel VIES, come condizionale sostanziale per beneficiare dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA, rappresenta, una soluzione provvisoria, in attesa del sistema definitivo dell'IVA per gli scambi intracomunitari, chiesta dagli Stati membri per risolvere il problema della cosiddetta

non imponibilità ai fini IVA delle cessioni intracomunitarie, la procedura di attribuzione del codice identificativo del cessionario, pur rimanendo centrale ai fini della sussumibilità dell'operazione nell'ambito di quelle regolate dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, artt. 41 e 50, convertito nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, non può determinare, se mancante, il venir meno della possibilità di inquadrare la cessione nell'ambito di quelle intracomunitarie, allorchè l'operatore provi in modo rigoroso tutti i requisiti sostanziali della normativa di settore, sulla base degli elementi ritualmente prodotti nel corso del procedimento.”

frode carosello⁴⁴ che trae origine, come accennato in premessa, proprio dalla non imponibilità ad IVA delle cessioni intracomunitarie.

Ed invero, secondo il “Considerando” n. 7 della citata direttiva, l’introduzione di tale novità normativa costituisce un elemento chiave nella lotta contro la frode IVA⁴⁵ in ambito europeo.

In particolare, la direttiva stabilisce che l’inserimento nel VIES del numero di identificazione IVA del cessionario, assegnato da uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni, diventi una condizione sostanziale per l’applicazione del regime di non imponibilità, unitamente oltre alla condizione relativa al trasporto dei beni al di fuori del territorio di tale Stato membro. Conseguentemente, nel caso in cui l’acquirente non sia in grado di indicare al fornitore un numero di identificazione IVA inserito nel VIES, le condizioni di applicazione del regime di non imponibilità di cui all’articolo 138 della Direttiva IVA non sono soddisfatte e, quindi, il fornitore è tenuto ad applicare l’IVA.

Al riguardo è da precisare che qualora l’acquirente non abbia indicato un numero di identificazione IVA inserito nel VIES, per errore, sembra legittimo ritenere che, nel rispetto del principio di neutralità dell’imposta, la successiva comunicazione del numero di identificazione IVA inserito nel VIES possa consentire al fornitore di procedere ad una variazione in diminuzione ai sensi dell’art. 26, c. 2, del d.p.r. n. 633 del 1972.

In base al nuovo articolo 138, par. 1, della Direttiva IVA, dunque, *“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;

⁴⁴ Il meccanismo fraudolento della “frode carosello” si basa su operazioni triangolari tra Paesi membri della Comunità europea e attraverso l’introduzione nelle operazioni di una o più società che fanno da filtro. La condotta fraudolenta punta ad aggirare la normativa sul regime IVA degli acquisti intracomunitari, realizzando operazioni fittizie con il solo scopo di arrivare a poter detrarre crediti Iva del tutto inesistenti. Questo sistema fraudolento, secondo uno studio della Commissione del 30 giugno 2015 (TAXUD/2013/DE/319), determina ogni anno tra i 45 e i 53 miliardi di euro di mancato gettito IVA.

⁴⁵ Nella causa C-105/14, Taricco e altri, la Corte di giustizia dell’Unione europea ha dichiarato che il concetto di “frode”, come definito all’articolo 1 della Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, è applicabile anche alle entrate derivanti dall’IVA.

(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...".

Ne deriva che gli operatori economici comunitari per effettuare cessioni intracomunitarie, a partire dal 1° gennaio 2020, dovranno, preventivamente:

- iscriversi al sistema VIES utilizzando il numero IVA attribuito dallo Stato in cui essi sono stabiliti o identificati;
- verificare che le controparti comunitarie, ovvero i cessionari, siano iscritti al VIES: in mancanza di tale iscrizione, le cessioni intracomunitarie rimarrebbero, infatti, soggette ad IVA nello Stato di partenza del bene.

E' da evidenziare che la direttiva 2018/1910 ha previsto una ulteriore condizione per la realizzazione della cessione intracomunitaria, alquanto rigida. Ed invero, all'art. 138 della direttiva IVA è stato inserito il nuovo paragrafo 1-bis, secondo il quale non si applica il regime della non imponibilità della cessione intracomunitaria qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo di presentare l'elenco intrastat o in tale elenco siano state riportate informazioni non corrette riguardanti la cessione, salvo che l'operatore non possa giustificare la violazione secondo modalità ritenute soddisfacenti dall'Amministrazione finanziaria.

3.5 Osservazioni

Come anticipato nell'introduzione, la direttiva in parola non è stata ancora recepita nell'ordinamento nazionale, anche se le disposizioni in essa contenute dovrebbero trovare applicazione a partire dal 1° gennaio 2020. Qualora le norme in esame dovessero trovare immediata applicazione, come ipotizzato nell'introduzione, gli operatori nazionali sarebbero tenuti, a partire dalla suddetta data, a considerare l'iscrizione al VIES tra i requisiti obbligatori per la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie. Aderendo, invece, all'impostazione che ci sembra preferibile, e cioè che in assenza di formale recepimento tali norme non sono suscettibili di immediata applicazione, a decorrere da tale data potrebbe verificarsi un disallineamento tra le norme dell'Unione (in particolare quelle degli Stati membri che hanno recepito le disposizioni della citata direttiva) e le norme nazionali che, al momento, non includono l'iscrizione al VIES tra i requisiti sostanziali che il soggetto passivo deve soddisfare per beneficiare del regime di non imponibilità IVA nelle cessioni intracomunitarie.

E', dunque, indispensabile che sulla questione in esame l'Agenzia delle entrate fornisca al più presto dettagliate istruzioni operative.

Si auspica, inoltre, che il legislatore, con la legge di recepimento della suddetta norma, allo scopo di tutelare il principio fondamentale della neutralità dell'IVA, preveda una procedura di regolarizzazione qualora l'acquirente intracomunitario, per errore, non abbia comunicato al cedente nazionale il numero di identificazione IVA inserito nel VIES⁴⁶.

4. Le operazioni in regime di call-off stock

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

In sostanza con tale regime l'acquirente ha il vantaggio di differire, rispetto al momento di arrivo dei beni nel proprio Stato, l'acquisto della proprietà degli stessi con il conseguente differimento, fino all'atto del loro prelievo dal deposito, del momento a partire dal quale è tenuto al pagamento del corrispettivo per l'acquisto, nonché al versamento della relativa IVA.

4.1 La vigente disciplina comunitaria del *call-off stock*

Mancando nella direttiva IVA una specifica disciplina del contratto in parola, attualmente⁴⁷ l'invio di beni in un deposito di un altro Stato membro in esecuzione di un contratto di *call-off stock* è trattato ai fini IVA come una cessione intracomunitaria c.d.

⁴⁶ Tale procedura di regolarizzazione sarebbe legittimata dal consolidato orientamento della Corte di Giustizia (V. le sentenze della Corte di giustizia C-138/12 del 11 aprile 2013, C-566/07 del 18 giugno 2009 e C-35/05 del 15 marzo 2007).

⁴⁷ V. Considerando n. 5 della Direttiva 2018/1910 del 4 dicembre 2018.

“assimilata”⁴⁸ nello Stato membro di partenza dei beni, e un acquisto intracomunitario c.d. “assimilato” nello Stato membro di arrivo dei beni: ciò comporta che il cedente debba identificarsi ai fini IVA nello Stato membro di arrivo ivi assumendo una posizione IVA per adempiere agli obblighi connessi a tale acquisto. La successiva cessione dei beni al cliente, nello Stato membro del deposito, ad opera della locale posizione IVA assunta dal cedente, è soggetta ad IVA secondo le regole di tale Stato.

Proprio per evitare che il cedente debba identificarsi ai fini IVA in ogni Stato membro nel quale invia beni in deposito sulla base di contratti di *call-off stock*, in alcuni Stati, tra cui l'Italia, le amministrazioni fiscali già da tempo hanno adottato una misura di semplificazione di tale particolare operazione, considerando realizzata, a determinate condizioni, la cessione intracomunitaria esente e l'acquisto intracomunitario imponibile nel momento in cui avviene il passaggio della proprietà dei beni all'acquirente e cioè nel momento del prelievo degli stessi dal deposito.

4.2 La prassi dell'Agenzia delle entrate

L'Amministrazione finanziaria italiana ha già da tempo disciplinato gli adempimenti ai fini IVA che possono essere adottati dagli operatori nazionali che pongono in essere la particolare operazione intracomunitaria in esame, con l'intento, come accennato, di semplificare le procedure di assoggettamento al tributo di tale operazione.

L'Amministrazione finanziaria ha, invero, fornito una serie di chiarimenti sulla disciplina fiscale del contratto di *consignment stock*, contratto che, agli effetti dell'IVA, non differisce⁴⁹, nella sostanza, da quello di *call-off stock*.

Con la risoluzione del 18 ottobre 1996, n. 235, il Ministero delle finanze ha esaminato il caso di una società che inviava beni dall'Italia all'Irlanda nel magazzino appartenente al proprio cliente, ivi residente, in esecuzione di un contratto di *consignment stock*. In

⁴⁸ Sono operazioni “assimilate” ad una cessione intracomunitaria le operazioni in cui un soggetto IVA, per esigenze della propria impresa, mette a sua disposizione propri beni in un altro Stato membro (v. art. 41, comma 2, lett. c), del decreto-legge n. 331 del 1993).

⁴⁹ Alcuni Stati europei distinguono il contratto di *call-off stock* da quello del *consignment stock*; la differenza consisterebbe nella circostanza che:

- il contratto di *call-off stock* ha ad oggetto merci destinate ad essere utilizzate dal cliente nell'ambito del proprio processo produttivo;
- il contratto di *consignment stock* ha ad oggetto merci destinate ad essere rivendute direttamente a terzi da parte del cliente.

Le due fattispecie contrattuali hanno, però, agli effetti dell'IVA le stesse caratteristiche e lo stesso funzionamento.

L'Agenzia delle entrate, peraltro, come si dirà, ha disciplinato il regime IVA del *consignment stock* senza operare alcuna distinzione con il *call-off stock*.

tale occasione, il Ministero, preso atto della particolare clausola utilizzata per la vendita dei beni – che comportava uno stoccaggio degli stessi presso i locali dell’acquirente, il quale, peraltro, aveva l’esclusiva dell’acquisto – e del fatto che la proprietà dei beni passava all’acquirente all’atto del prelievo dal magazzino, ha riconosciuto che la cessione intracomunitaria poteva considerarsi realizzata, a norma dell’art. 6, comma 1, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nel momento in cui si produceva l’effetto traslativo della proprietà dei beni.

Il Ministero ha chiarito anche gli adempimenti che il cedente nazionale doveva osservare in relazione all’operazione intracomunitaria in parola e, cioè:

- annotare gli invii dei beni nel registro di cui all’art. 50, comma 5, del citato decreto-legge n. 331 del 1993;
- emettere fattura non imponibile, ai sensi dell’art. 41, comma 1, lett. a), del decreto-legge n. 331 del 1993, all’atto del prelievo dei beni dal deposito o comunque trascorso un anno dalla consegna o spedizione dei beni;
- presentare il modello Intra 1 *bis* per la cessione intracomunitaria.

Secondo il Ministero, quindi, l’invio di beni in altro Paese comunitario nell’ambito di un contratto di *consignment stock* può configurare agli effetti dell’IVA un’unica operazione intracomunitaria e cioè una cessione ed un acquisto intracomunitari che si perfezionano con il prelievo dei beni da parte dell’acquirente.

E’ da precisare, comunque, che tale orientamento ministeriale aveva come presupposto il fatto che la normativa IVA dello Stato membro di arrivo dei beni inviati dall’operatore nazionale non vi era l’obbligo per gli operatori comunitari di ivi identificarsi ai fini IVA: diversamente, infatti, la ora detta “unicità dell’operazione intracomunitaria” non si sarebbe potuta realizzare.

La possibilità che un’operazione intracomunitaria realizzata in esecuzione di un contratto di *consignment stock* possa essere considerata come una “unica” operazione nel senso sopra precisato, è stata, comunque, riconosciuta più di recente dall’Agenzia delle entrate con la risoluzione del 10 aprile 2000, n. 44/E, con riguardo ad un’ipotesi speculare rispetto a quella esaminata dal Ministero e, cioè, al caso di un invio di beni da parte di un cedente comunitario in un deposito esistente in Italia: anche in tal caso è stato riconosciuto che l’acquisto intracomunitario dei beni poteva essere differito, ai sensi dell’art. 39 del decreto-legge n. 331 del 1993, ad un momento successivo

all'arrivo dei beni in Italia, e cioè all'atto del prelievo dei beni dal deposito ad opera dell'acquirente nazionale⁵⁰.

4.3 Il recente intervento normativo dell'UE

Come accennato, la possibilità che, in presenza di un contratto di *consignment stock*, una cessione ed un acquisto intracomunitari, si considerino perfezionati, ai fini IVA, al momento del prelievo dei beni da parte dell'acquirente non viene attualmente riconosciuta da molti altri Stati membri e ciò costituisce un ostacolo all'applicazione uniforme delle norme IVA all'interno dell'Unione europea. Prendendo atto di questa situazione, il Consiglio europeo, nel fornire, con il documento n. 14257/16 del 9 novembre 2016, alla Commissione europea le linee guida per migliorare le attuali norme in materia di IVA applicabili alle operazioni transfrontaliere, ha evidenziato, fra l'altro, la necessità che siano disciplinate in modo armonizzato anche le operazioni intracomunitarie poste in essere in esecuzione dei contratti di *call-off stock*.

La soluzione individuata dalla Commissione europea e trasfusa nella Direttiva 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018 – che risulta sostanzialmente in linea con la disciplina IVA nazionale del *consignment stock* – consiste nel differire la realizzazione, agli effetti del tributo, dell'operazione comunitaria (cessione e acquisto) al momento in cui avviene il passaggio di proprietà dei beni e cioè al momento del prelievo dei beni dal deposito da parte dell'acquirente. In tal modo viene meno l'obbligo per il cedente i beni di indentificarsi nello Stato membro di destinazione degli stessi.

Con la suddetta direttiva è stata, dunque, modificata la Direttiva IVA (Direttiva 2006/112/CE) con l'introduzione dell'art. 17-*bis* e del paragrafo 3 dell'art. 243⁵¹, nonché con la modifica dell'art. 262⁵².

In particolare, l'art. 17-*bis* della direttiva 2006/112/CE dispone, con effetto dal 1° gennaio 2020, che “*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*”.

⁵⁰ Analogo trattamento ai fini IVA è stato riconosciuto applicabile dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione del 5 maggio 2005, n. 58/E, alla fattispecie in cui i beni sono inviati a destinazione di un acquirente stabilito in un Paese terzo presso un deposito del medesimo o di un soggetto terzo a cui l'acquirente può accedere.

⁵¹ Introdotto nella direttiva 2006/112/CE dal par. 4 della direttiva n. 2018/1910/UE del 2018.

⁵² Introdotto nella direttiva 2006/112/CE dal par. 5 Direttiva n. 2018/1910/UE del 2018.

A seguito di tale modifica normativa il trasferimento di un bene in altro Stato membro non si considera più un'operazione "assimilata" ad una cessione intracomunitaria, ma una vera e propria cessione intracomunitaria che però si realizza in un momento successivo all'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione e cioè quando l'acquirente preleva i beni dal deposito esistente in tale Stato.

Per l'applicazione di tale regime, ai sensi del par. 2 dell'art. 17-*bis* della Direttiva IVA, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

- i beni oggetto dell'operazione sono spediti o trasportati da un soggetto passivo⁵³, 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, in conformità di un accordo esistente tra i due soggetti passivi, ha il diritto di acquisirne la proprietà;
- il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni 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;
- 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 sono noti al soggetto che spedisce i beni già nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto;
- il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni annota il loro trasferimento in un apposito registro⁵⁴ e inserisce nell'elenco intrastat l'identità del soggetto passivo che

⁵³ Nella relativa proposta di direttiva, documento 4 ottobre 2017 COM (2017) 569 *final*, l'operazione doveva essere effettuata tra due soggetti passivi aventi lo *status* di "soggetto passivo certificato". Questo requisito è stato eliminato nella versione finale della direttiva in parola.

⁵⁴ L'art. 243, par. 3, della direttiva n. 2018/1910/UE prevede l'istituzione, sia da parte del cedente che del cessionario, di un registro che consente alle Autorità fiscali di verificare la corretta applicazione del regime del *call-off stock*.

In particolare, ai sensi del par. 1 dell'art. 54-*bis* del regolamento n. 282 del 2011 (articolo introdotto dal par. 2 del regolamento n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018) tale registro "...*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;

acquista i beni e il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati.

Solo se tali condizioni sono soddisfatte ed il cessionario preleva i beni dal deposito entro dodici mesi dall'arrivo degli stessi, all'atto del prelievo il cedente realizza una cessione intracomunitaria e il cessionario effettua un acquisto intracomunitario.

Il par. 5 dell'articolo 17-bis prevede, peraltro, che il cedente i beni non decade dal beneficio del *call-off stock* quando, prima che dello scadere del termine dei dodici mesi:

- il diritto di proprietà dei beni non è stato trasferito (per non essere stati prelevati dal deposito), i beni sono rispediti allo Stato membro a partire dal quale sono stati spediti o trasportati e il soggetto passivo che ha spedito o trasportato i beni indica l'avvenuta rispedizione nel sopra citato registro;

- il cessionario originario è sostituito da altro soggetto passivo, sempre in regime di *call-off stock*, alle condizioni previste dal par. 6 dell'art. 17-bis⁵⁵.

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"

Il par. 2 dell'art. 54-bis del Regolamento n. 282 del 2011 stabilisce l'obbligo della tenuta di un apposito registro anche per il soggetto passivo destinatario dei beni, prevedendone il contenuto informativo. Ed invero, in base a tale disposizione, "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".*

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 17-bis, par. 6 della Direttiva IVA: "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

Il regime del *call-off stock* viene meno, in base al par. 7 dell'articolo 17-*bis*, qualora ricorra uno dei seguenti eventi:

- viene a mancare una delle sopra indicate condizioni previste dal par. 2 dell'art. 17-*bis*;
- il cessionario non ha esercitato il diritto di prelevare i beni in deposito entro il termine di dodici mesi;
- i beni sono ceduti ad un soggetto diverso da quello al quale erano destinati in regime di *call-off stock* e non è possibile applicare la c.d. sostituzione del soggetto acquirente disciplinata dal par. 6 dell'art. 17-*bis*;
- i beni sono inviati in uno Stato membro diverso da quello originario;
- i beni sono distrutti, smarriti o rubati.

Ricorrendo tali eventi, poiché i beni sono situati in uno Stato membro, il cedente dovrà ivi nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente per regolarizzare l'operazione ai fini IVA, ponendo in essere un acquisto intracomunitario dei beni stessi.

4.4 Osservazioni

Sembra potersi ritenere che il mancato recepimento della direttiva n. 2018/1910 entro il 31 dicembre prossimo non espliciti effetti per quanto concerne il regime del *call-off stock*. Ed invero, il regime ai fini IVA delle operazioni che realizzano le fattispecie del *call-off stock*, previsto da tale direttiva, in ambito nazionale risulta già sostanzialmente seguito in via interpretativa dall'Agenzia delle entrate con riferimento al contratto di *consignment stock* nei più sopra ricordati documenti di prassi.

Si auspica, pertanto, che l'Amministrazione finanziaria, prendendo atto di ciò, riconosca che il regime IVA dei contratti di *call-off stock* è analogo a quello dei contratti di *consignment stock*, confermando le sopra ricordate istruzioni operative già emanate al riguardo.

b) il soggetto passivo di cui al paragrafo 2, lettera b), indichi la sostituzione nel registro di cui all'articolo 243, paragrafo 3°.

5. La disciplina delle cessioni a catena

Nell'ambito degli scambi intra-UE di frequente vengono poste in essere cessioni consecutive di beni, oggetto di un unico trasporto intracomunitario dal primo fornitore all'acquirente finale, nelle quali intervengono tre o più operatori economici: primo cedente, uno o più operatori intermedi e l'acquirente finale. Tali operazioni sono definite cessioni a catena.

5.1 Il quadro normativo attuale

Nel regime transitorio degli scambi intracomunitari, tracciato dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio del 16 dicembre 1991, la realizzazione di operazioni da parte di tre soggetti era stata impostata, per esigenze di controllo, dando rilevanza solo alle operazioni effettuate negli Stati in cui erano identificati, ai fini IVA, il primo fornitore ed il destinatario finale dei beni. Ciò comportava l'obbligo della nomina da parte del soggetto promotore dell'operazione - e cioè colui che acquista dal primo fornitore e vende al destinatario finale dei beni - di un rappresentante fiscale nel Paese di destinazione dei beni. Tale rappresentante fiscale, ricevendo direttamente i beni dal **primo** fornitore, realizzava in proprio un acquisto intracomunitario, con successiva cessione interna, assoggettata ad IVA, nei confronti del proprio cliente, cessionario finale.

Tale sistema, se da un lato, aveva il pregio di evitare eventuali frodi o evasioni di imposta, dall'altro, aveva il difetto di essere eccessivamente oneroso per gli operatori economici che, ad esempio, per realizzare operazioni triangolari con tutti gli altri Paesi membri, dovevano nominare un rappresentante fiscale per ogni Stato membro.

Per tali motivi, con la direttiva 92/111/CEE del Consiglio del 14 dicembre 1992 è stato introdotto un sistema di semplificazione per le operazioni c.d. "triangolari comunitarie semplificate", e cioè per le operazioni concluse tra tre soggetti IVA appartenenti a tre diversi Stati membri. È stata prevista l'eliminazione dell'obbligo di nominare un rappresentante fiscale nello Stato di destinazione del bene da parte del primo acquirente, e cioè del promotore della triangolazione, a condizione che questi designi il cessionario finale quale "debitore dell'imposta" dovuta per l'acquisto intracomunitario del bene realizzato in tale Stato⁵⁶.

⁵⁶ V. par. 2 dell'art. 197 della Direttiva IVA.

All'interno dell'ordinamento nazionale, il sistema della c.d. "triangolare comunitaria semplificata", è stato disciplinato dagli artt. 38, comma 7, 40, comma 2, secondo periodo, 44, comma 2, lett. a) e 46, comma 2, ultimo periodo, del decreto-legge n. 331 del 1993. Ai richiamati articoli va aggiunto anche l'art. 58 dello stesso decreto, che disciplina una particolare operazione triangolare in cui il primo cedente ed il primo cessionario sono entrambi operatori nazionali.

Nella "triangolare comunitaria semplificata" avviene un unico trasferimento fisico dei beni dallo Stato membro del primo cedente allo Stato membro del cessionario finale, a cura o a nome del primo cedente, ma con due distinti trasferimenti di proprietà: dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest'ultimo al cessionario finale. In presenza di tali operazioni, la cessione dal primo cedente al soggetto promotore è non imponibile ad IVA quale cessione intracomunitaria, mentre la cessione dal promotore al cessionario finale è del pari non imponibile se il promotore designa il cessionario finale come debitore dell'imposta.

Si differenzia dalla "triangolare comunitaria semplificata" la c.d. "triangolare nazionale", disciplinata dall'art. 58, comma 1, del decreto-legge n. 331 del 1993, nella quale intervengono due soggetti identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato, primo cedente e promotore della triangolazione, ed un soggetto estero, identificato in altro Paese UE, destinatario finale dei beni.

Tali operazioni sono soggette al seguente regime IVA:

- il primo cedente effettua una cessione non imponibile ai sensi dell'articolo 58 del decreto-legge n. 331 del 1993 nei confronti del cessionario nazionale, promotore della triangolazione, a condizione che i beni siano consegnati direttamente al cessionario finale stabilito ai fini IVA in altro Stato Ue;
- il cessionario nazionale, promotore della triangolazione, pone in essere una cessione intracomunitaria non imponibile, ai sensi dell'articolo 41 del decreto-legge n. 331 del 1993, nei confronti del cessionario finale comunitario.

5.2 La prassi dell'Agenzia delle entrate

L'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 13 del 1994, con cui sono state fornite importanti precisazioni in merito alle nuove disposizioni contenute nel decreto-legge n. 331 del 1993, ha chiarito, fra l'altro, che il sistema semplificato delle "triangolari comunitarie" presuppone sempre l'intervento di tre soggetti appartenenti a tre Stati

diversi; con la conseguenza che altri tipi di operazioni triangolari dovranno essere regolate dalla disciplina interna degli Stati membri per quanto compatibile con le norme comunitarie, come avvenuto con le disposizioni dell'art. 58 dello stesso decreto-legge.

Con la successiva circolare, del 10 giugno 1998, n. 145/E del Ministero delle finanze, per quanto concerne le operazioni "quadrangolari" in cui partecipano operatori in numero superiore a tre, dislocati in più Stati membri, è stato ulteriormente precisato che *"allo stato attuale, tale tipologia di operazioni...non può godere delle semplificazioni previste per l'operazione triangolare, ma è necessaria un'interruzione dei rapporti mediante la nomina di un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni...Qualsiasi interpretazione diversa da quella indicata è da considerare non legittima..."*.

Pertanto, in base al suddetto orientamento ministeriale, nelle cessioni a catena parte delle operazioni - o quelle "a monte", effettuate nello Stato europeo prima del trasporto dei beni nello Stato di destinazione finale, o quelle a "valle", effettuate nello Stato europeo di destinazione finale dei beni stessi - devono essere assoggettate ad IVA come operazioni "interne".

5.3 La giurisprudenza della Corte di giustizia

Sulla disciplina IVA delle vendite a catena è intervenuta più volte la Corte di giustizia⁵⁷, la quale ha sostanzialmente affermato che in tali operazioni soltanto la cessione alla quale può essere imputato il trasporto intracomunitario⁵⁸ può beneficiare del regime di non imponibilità, proprio delle cessioni intracomunitarie, previsto dall'art. 138, par. 1, della Direttiva IVA, e, nel nostro ordinamento, dall'art. 41, c. 1, lett. a), del decreto-legge n. 331 del 1993.

In particolare, la Corte di giustizia si è occupata della questione in esame, per la prima volta, con la sentenza del 6 aprile 2006, causa C-245/04 (EMAG), con la quale ha affermato il seguente principio di diritto: *"Quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali,*

⁵⁷ V. CGUE, sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04 (EMAG); sentenza 16 dicembre 2010, causa C-430/09 (Euro Tyre); sentenza del 27 settembre 2012, C-587/2010 (VSTR); sentenza 26 luglio 2017, causa C-386/16 (Toridas).

⁵⁸ L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, ha precisato che *"Per trasporto intracomunitario di beni si intende il trasporto, con qualsiasi mezzo, di beni che hanno come luogo di partenza e di arrivo il territorio di due Stati membri, a nulla rilevando l'eventuale attraversamento di territorio appartenente ad un Paese terzo. Per "luogo di partenza" si intende il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni. Per "luogo di arrivo", il luogo in cui si conclude effettivamente il trasporto dei beni"*.

danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva 77/388".

In sostanza, al fine di determinare quale sia, nell'ambito delle operazioni in esame, la cessione non imponibile ad IVA, ad avviso della Corte, occorre individuare quale sia la cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni, e che ha come conseguenza un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro d'arrivo di tale spedizione o di tale trasporto.

Con successive sentenze si è poi consolidato l'orientamento assunto dalla Corte di giustizia⁵⁹ secondo cui è da considerare cessione intracomunitaria non imponibile ad IVA la cessione alla quale è imputabile il trasporto del bene: ciò in quanto il cedente al momento dell'inizio del trasporto ha diritto di disporre del bene come proprietario.

Il concetto di "diritto di disporre di un bene come proprietario", è stato precisato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia⁶⁰, secondo la quale deve essere conferita rilevanza al soggetto che, durante il trasporto, sopporta il rischio per la distruzione accidentale della cosa⁶¹.

5.4 Il recente intervento normativo dell'UE

Proprio allo scopo di garantire una maggiore certezza del diritto e un'applicazione armonizzata delle norme IVA in sede di determinazione del trattamento IVA delle operazioni a catena, il Consiglio dell'Unione europea con il documento del 9 novembre 2016 ha invitato la Commissione europea a proporre criteri di tassazione uniformi e opportuni miglioramenti legislativi.

⁵⁹ V. sentenze del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, punto 33); del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 34), e del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, punto 36).

⁶⁰ V., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, punto 40).

⁶¹ Lo stesso principio è stato affermato nelle proprie conclusioni dall'Avv. Generale J. Kokott, nella causa C-414/17 (AREX CZ), secondo il quale il soggetto che si assume i rischi derivanti dal trasporto del bene (ad esempio, il rischio della distruzione accidentale) è colui che ha il potere di disporre del bene come un proprietario. Da ultimo, la Corte di Giustizia, con la sentenza del 3 ottobre 2018, causa C-401/18, ha affermato che "nell'imputare il singolo spostamento transfrontaliero della merce a una determinata cessione all'interno di un'operazione a catena assume rilievo determinante chi, nel quadro del trasporto transfrontaliero del bene, sopporti il rischio di perdita accidentale della merce. Questa cessione rappresenta la cessione intracomunitaria esente localizzata all'inizio del trasporto. Per contro, non rileva chi, nel corso del trasporto, è proprietario sotto il profilo del diritto civile o se il trasporto avvenga in un particolare regime doganale".

Per soddisfare la richiesta del Consiglio, la Commissione ha presentato la proposta di Direttiva COM(2017) 569 *final* del 4 ottobre 2017, approvata dallo stesso Consiglio e confluita nella Direttiva 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018.

Il «Considerando» n. 6 della Direttiva chiarisce che *“le operazioni a catena si sostanziano in cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto intracomunitario. La circolazione intracomunitaria dei beni dovrebbe essere imputata a una sola delle cessioni e solo detta cessione dovrebbe beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni intracomunitarie. Le altre cessioni nella catena dovrebbero essere soggette a imposizione e potrebbero necessitare dell'identificazione IVA del cedente nello Stato membro di cessione”*.

Nello stesso «Considerando» è ulteriormente ribadito che *“al fine di evitare approcci diversi tra gli Stati membri, che possono avere come conseguenza la doppia imposizione o la non imposizione, e al fine di accrescere la certezza del diritto per gli operatori, è opportuno stabilire una norma comune secondo cui, purché siano soddisfatte determinate condizioni, il trasporto dei beni dovrebbe essere imputato a una sola cessione all'interno della catena di operazioni”*.

Con la direttiva 2018/1910/UE del 2018 è stato, dunque, individuato il regime IVA delle operazioni a catena, introducendo, a tal fine, il nuovo art. 36-*bis* nella Direttiva IVA.

Le condizioni che devono essere soddisfatte per l'applicazione dell'art.36-*bis*, sono le seguenti:

- i beni devono essere oggetto di cessioni consecutive;
- i beni devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro ad un altro Stato membro⁶²;
- i beni devono essere trasportati o spediti direttamente dallo Stato membro del primo cedente allo Stato membro dell'ultimo acquirente nella catena.

In un'ottica di semplificazione, l'art. 36-*bis* stabilisce, che, se tali condizioni sono soddisfatte, la spedizione o il trasporto deve essere imputato unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, soggetto che in base a tale norma è da individuare nel *“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*

⁶² Tale norma non si applica, quindi, alle cessioni a catena che comportano importazioni ed esportazioni, o che riguardano solo cessioni effettuate all'interno del territorio di uno Stato membro.

*suo conto*⁶³. Sicché, soltanto tale cessione potrà qualificarsi come intracomunitaria e beneficiare, quindi, del regime di non imponibilità.

E' da rilevare, peraltro, che la norma in parola regola esclusivamente il caso in cui il trasporto o la spedizione dei beni è posto in essere dall'operatore intermedio (ovvero da terzi per suo conto). Essa non incide, quindi, sulla possibilità di continuare ad applicare la già vigente semplificazione prevista, per le operazioni triangolari comunitarie, dagli articoli 42, 141 e 197 della Direttiva IVA in base ai quali il promotore della triangolare può designare come debitore d'imposta il destinatario finale dei beni.

Di conseguenza, l'art. 36-*bis* non sarà applicabile nel caso in cui il trasporto o la spedizione sia effettuata dal primo cedente o dal destinatario finale.

Va peraltro aggiunto che il secondo paragrafo dello stesso articolo 36-*bis* introduce una deroga alla regola generale sopra descritta, nel caso in cui l'operatore intermedio si identifichi nello Stato membro del primo cedente e comunichi a tale soggetto il numero di identificazione IVA attribuitogli: in tale ipotesi, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio (ad esempio, cessione effettuata dall'operatore intermedio al destinatario finale), e non a quella effettuata nei suoi confronti⁶⁴.

⁶³ Secondo la più recente versione delle "explanatory notes", elaborata dal VAT expert group, del 15 novembre 2019 (VEG n°084 REV 1), per dimostrare lo *status* di operatore intermedio deve essere data prova di aver trasportato la merce per proprio conto o di aver concluso un contratto con un terzo per il trasporto dei beni sempre per proprio conto. Viene altresì precisato che la parte che trasporta le merci per conto dell'operatore intermedio non deve necessariamente essere un terzo esterno alla catena o un'impresa specializzata nel trasporto di merci. Può trattarsi anche di uno qualsiasi degli altri operatori coinvolti nella transazione a catena o anche dell'ultimo acquirente.

⁶⁴ E' bene notare che tale norma attribuisce una mera facoltà all'operatore intermedio, identificato nel Paese del primo cedente, il quale per ogni singola transazione può decidere di richiedere al primo cedente di considerare la prima cessione quale operazione interna. Ne consegue che il primo cedente, in assenza di comunicazione da parte dell'operatore intermedio, anche qualora sia a conoscenza dell'esistenza di una partita IVA di tale soggetto nel proprio Stato, non può presumere che le cessioni effettuate nei confronti di quest'ultimo siano trattate come cessioni interne, proprio perché si tratta di una facoltà per il soggetto intermedio. È subito da precisare che la nuova norma non richiede che l'operatore intermedio trasmetta tale comunicazione anche alle Amministrazioni fiscali coinvolte. Spetterà, quindi, all'operatore intermedio comunicare, soltanto al primo cedente, che intende considerare l'operazione come cessione interna. Per l'effettuazione di tale comunicazione non è prevista dalla nuova norma alcuna formalità specifica; resta, tuttavia, inteso che l'Amministrazione finanziaria potrebbe richiedere, sia al primo cedente che all'operatore intermedio, la prova che la comunicazione in parola è stata effettuata; in questa evenienza, appare opportuno che gli operatori economici conservino la prova della trasmissione della richiesta al fornitore.

5.5 Osservazioni

Come già detto, l'adozione dell'art. 36-*bis* si è resa necessaria per risolvere le questioni controverse e porre fine all'incertezza derivata dai principi contenuti nelle ultime sentenze della Corte di Giustizia. Ad ogni modo, si tratta di un intervento non organico, dato che, come sopra detto, anche dopo il 31 dicembre 2019, per le operazioni triangolari restano in vigore le semplificazioni previste dagli art. 42, 141 e 197 della Direttiva IVA e cioè l'istituto della designazione del debitore d'imposta.

L'art. 36-*bis* non incide, inoltre, sulla disposizione contenuta nel ricordato art. 58 del decreto-legge n. 331 del 1993, che - come detto - prevede la non imponibilità per entrambe le cessioni effettuate dagli operatori nazionali, e cioè dal primo cedente e dal promotore della triangolazione⁶⁵.

Per quanto concerne l'ambito nazionale, se, come osservato in premessa, si aderisce alla tesi che in assenza di formale recepimento la direttiva 2018/1910 non è operante dal 1° gennaio 2020, potrebbe verificarsi a partire da tale data un disallineamento tra le norme degli Stati membri che hanno recepito le disposizioni della direttiva e le norme nazionali. In particolare, gli operatori nazionali non potranno utilizzare le semplificazioni introdotte per le operazioni a catena, e saranno, dunque, costretti a nominare un rappresentante fiscale o a richiedere l'identificazione diretta al fine di assolvere i relativi obblighi IVA nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni.

Si auspica, dunque, che anche su questo tema l'Agenzia delle entrate fornisca al più presto dettagliate istruzioni operative.

Il Direttore Generale

Micossi

⁶⁵ Tuttavia, tale disposizione potrebbe risultare non in linea con il consolidato orientamento della Corte di giustizia secondo cui, nell'ambito delle operazioni triangolari, solo una delle cessioni – e cioè quella alla quale è imputabile il trasporto dei beni – può beneficiare del regime di non imponibilità previsto per le cessioni intracomunitarie.