

Le novità della direttiva 2018/1910 e del regolamento 2018/1912

Articolo 2, direttiva 2018/1910

1. Gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 31 dicembre 2019, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva. Essi ne informano immediatamente la Commissione.

Essi applicano tali disposizioni a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Esenzione delle cessioni intraUe: i nuovi requisiti

(art. 138 direttiva Iva, come modificato dalla direttiva 2018/1910)

Gli Stati membri esentano le cessioni intracomunitarie “se sono soddisfatte le condizioni seguenti:

- a) i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo...che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto ha inizio
- b) il soggetto passivo...è identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione Iva”. **novità**

L'esenzione non si applica «qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo...di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tali cessioni..., a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti». **novità**

Cosa cambia:

Diventano requisiti sostanziali ai fini dell'esenzione:

- l'identificazione Iva (valida nel VIES) del cessionario in uno SM diverso da quello di partenza dei beni
- la dichiarazione della cessione nel modello Intrastat.

Il regime di «call off stock»

(art. 17-bis direttiva Iva, aggiunto dalla direttiva 2018/1910)

novità

Non è assimilato ad una cessione intraUe il trasferimento intracomunitario di beni in regime di «call off stock». Tale regime esiste se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) i beni sono spediti o trasportati dal soggetto passivo, o da un terzo per suo conto, verso un altro SM in previsione di una successiva cessione, dopo l'arrivo a destinazione, ad un altro soggetto passivo, il quale ha diritto di acquisirne la proprietà in conformità agli accordi tra le parti;
- b) il soggetto che trasferisce i beni non ha, nel paese di destinazione, la sede dell'attività o una stabile organizzazione;
- c) il destinatario della successiva cessione è identificato ai fini Iva nel paese di destinazione; la sua identità ed il numero identificativo devono essere noti alla controparte sino dal momento di inizio del trasferimento dei beni;
- d) il soggetto che trasferisce i beni prende nota del trasferimento nel registro previsto dall'art. 243, par. 3, della direttiva Iva, riportandovi le informazioni elencate nell'art. 54-bis del regolamento Ue n. 282/2011; deve inoltre inserire l'identità e il numero identificativo del destinatario nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie.

All'atto del successivo passaggio del diritto di disporre dei beni come proprietario al destinatario designato, si realizzeranno:

- la cessione intraUe effettuata nel paese di partenza dal soggetto che ha trasferito i beni
- l'acquisto intraUe effettuato nel paese di destinazione dal cessionario.

Disciplina del «call off stock»: aspetti principali

Durata massima del regime

Dodici mesi a decorrere dall'arrivo dei beni nello SM di destinazione. Pertanto, qualora il passaggio della proprietà non si sia verificato entro il suddetto termine, nel giorno successivo alla scadenza si considera realizzato il trasferimento a sé stessi.

Il trasferimento non si considera invece avvenuto se, prima della scadenza del termine, (i) non si sia realizzato alcun passaggio della proprietà, (ii) i beni rientrano nel paese di partenza e (iii) il soggetto passivo ne prenda nota nel registro.

Computo del termine dei 12 mesi (note esplicative Commissione Ue)

Esempio: un trasporto di merci parte il 6 gennaio 2020 dallo SM1 verso lo SM2, dove arriva lo stesso giorno nel luogo di deposito. Il periodo di 12 mesi:

- inizia alle ore 00.00 del 7 gennaio 2020
- scade alle ore 24.00 del 7 gennaio 2021.

Disciplina del «call off stock»: aspetti principali

La sostituzione del cessionario

Il cessionario originariamente designato può essere sostituito senza che venga meno l'applicazione del regime, purché la sostituzione avvenga entro il termine di dodici mesi. E' inoltre necessario che:

- siano soddisfatte tutte le condizioni per l'applicazione del regime
- il soggetto passivo speditore dei beni prenda nota della sostituzione nell'apposito registro.

Il termine di dodici mesi non si riavvia, ma prosegue dalla decorrenza originaria.

Note esplicative Commissione Ue

È necessario che un contratto con un nuovo acquirente sia concluso prima o contemporaneamente alla risoluzione del contratto con l'acquirente precedente. Non ci dovrebbe essere quindi un intervallo di tempo tra due periodi in cui le merci rimarrebbero nello SM di arrivo senza essere coperte da un accordo.

Diversamente avrebbe luogo un trasferimento a sé stesso da parte del soggetto passivo che ha spostato le merci e la «sostituzione» non sarebbe più possibile.

Cessazione delle condizioni del regime «call off stock»

(par. 7 dell'art. 17-bis)

1. Nel momento in cui viene a cessare una qualsiasi delle condizioni di cui ai paragrafi 2 e 6, si considera avvenuto il trasferimento a sé stessi.
2. Se i beni sono ceduti ad una persona diversa dal soggetto passivo designato originariamente, oppure del sostituto individuato ai sensi del paragrafo 6, le condizioni del regime si considerano venute meno immediatamente prima di tale cessione.
3. Se i beni sono spediti o trasportati in uno SM diverso da quello nel quale sono stati trasferiti inizialmente, le condizioni del regime sospensivo si considerano venute meno immediatamente prima di tale spedizione o trasporto.
4. In caso di distruzione, perdita o furto dei beni, le condizioni del regime si considerano venute meno nel giorno in cui i beni sono stati rimossi o distrutti, oppure, in caso di impossibilità di stabilire tale data, nel giorno in cui è accertata la distruzione o la scomparsa.

Adempimenti formali del regime «call off stock»

(art. 243, par. 3, direttiva Iva e art. 54-bis regolamento 282/2011, aggiunti dalla direttiva 2018/1910 e dal regolamento 2018/1912)

Il soggetto passivo che trasferisce beni deve tenere un registro che consenta di verificare l'osservanza delle disposizioni (*attenzione: l'adempimento costituisce una condizione del regime*).

Queste le informazioni da riportare nel registro:

- a) lo SM a partire dal quale i beni sono stati spediti/trasportati e la data di spedizione/trasporto
- b) il numero di identificazione Iva del soggetto passivo destinatario dei beni, attribuito dallo SM verso il quale i beni sono spediti o trasportati;
- c) lo SM verso cui i beni sono spediti o trasportati, il numero di identificazione Iva del depositario, l'indirizzo del deposito in cui i beni sono immagazzinati all'arrivo e la data di arrivo dei beni al deposito;
- d) il valore, la descrizione e la quantità dei beni arrivati al deposito;
- e) il numero di identificazione Iva del soggetto passivo che sostituisce l'originario destinatario;
- 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'art. 17 bis, paragrafo 3, lettera a) 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 (trasferimento a se stesso a causa del venir meno delle condizioni del regime sospensivo)
- h) il valore, la descrizione e la quantità dei beni rispediti, nonché la data della rispedizione, nell'ipotesi di cui all'art. 17-bis, paragrafo 5 (rispedizione nello SM di origine entro il termine di 12 mesi).

Annotazioni del destinatario

Anche il destinatario deve tenere un registro sul quale deve annotare:

- 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'art. 17 bis, paragrafo 3, lettera b);
- 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.

Depositario diverso dal cessionario

Nell'eventualità in cui i beni siano spediti o trasportati in regime di call-off stock a un depositario diverso dal soggetto passivo destinatario, quest'ultimo non deve annotare nel registro le informazioni di cui alle lettere c), e) ed f).

L'obbligo di tenuta del registro da parte del destinatario e del depositario non è condizione del regime.

Call off stock: esemplificazioni

1° caso: normale compimento della cessione ad effetto differito

Operatore IT trasferisce a gennaio 2020 beni in regime di call off stock all'operatore FR in Francia. FR diventa proprietario dei beni nel giugno successivo.

A gennaio:

- IT annota il trasferimento dei beni nel registro e compila il modello Intrastat cessioni indicandovi il numero di partita Iva di FR (*)
- FR annota il ricevimento dei beni nel registro (*se il deposito non è gestito da FR, questi non deve annotare la data di arrivo, che sarà invece annotata dal terzo gestore*)

A giugno si realizza la cessione intracomunitaria da IT a FR; pertanto:

- IT contabilizza per tale mese la cessione non imponibile, compila il modello Intrastat indicandovi i dati della cessione, annota l'operazione nel registro.
- FR contabilizza per tale mese l'acquisto intracomunitario e annota l'operazione nel registro.

() Sono necessarie istruzioni in merito alle modalità di compilazione del modello.*

2° caso: sostituzione dell'acquirente

Operatore IT trasferisce a gennaio 2020 beni in regime di call off stock all'operatore FR1 in Francia.

Nel giugno successivo l'accordo tra IT e FR1 viene risolto, ma i beni rimangono in Francia, in forza di un nuovo contratto di call off stock che IT ha stipulato con FR2.

Per l'applicazione del regime semplificato, è necessario che tale nuovo contratto sia stipulato prima della risoluzione del precedente e che sussistano tutte le condizioni di legge (es. identificazione di FR2) (*).

A gennaio:

- IT annota il trasferimento dei beni nel registro e compila il modello Intrastat cessioni indicandovi il numero di partita Iva di FR1
- FR1 annota il ricevimento dei beni nel registro.

A giugno, in seguito alla risoluzione del contratto:

- IT prende nota della sostituzione dell'acquirente nel registro e compila il modello Intrastat indicandovi il numero identificativo di FR2.
- FR1 annota la risoluzione del contratto nel registro
- FR2 annota la presa in carico dei beni nel registro.

Attenzione: il periodo di dodici mesi non riprende a decorrere dalla sostituzione, ma resta fissato secondo la decorrenza originaria.

() Se non sussistono tutte le condizioni, viene meno il regime di call off stock e si realizza il trasferimento a sé stessi da parte di IT (vedi il terzo caso).*

3° caso: vendita a soggetto diverso da quello designato

Operatore IT trasferisce a gennaio 2020 beni in regime di call off stock all'operatore FR in Francia.

Nel giugno successivo IT vende i beni a un terzo, per cui il contratto di call off stock viene risolto.

Nel mese di gennaio:

- IT annota il trasferimento dei beni nel registro e compila il modello Intrastat cessioni indicandovi il numero di partita Iva di FR.
- FR annota il ricevimento dei beni nel registro.

Nel mese di giugno, in seguito alla vendita dei beni al terzo, si interrompe il regime call off stock e si considera avvenuto, immediatamente prima della vendita, un trasferimento a sé stessi da parte di IT in Francia.

Di conseguenza, nel mese di giugno:

- IT e FR devono aggiornare il registro
- IT deve contabilizzare una cessione intracomunitaria non imponibile verso sé stesso e compilare il modello Intrastat cessioni; dovrà pertanto essere identificato in FR
- IT deve contabilizzare l'acquisto intracomunitario in FR
- IT effettua una cessione interna in Francia, per la quale dovrà porre in essere, tramite il numero identificativo francese, i relativi adempimenti, in considerazione del trattamento applicabile.

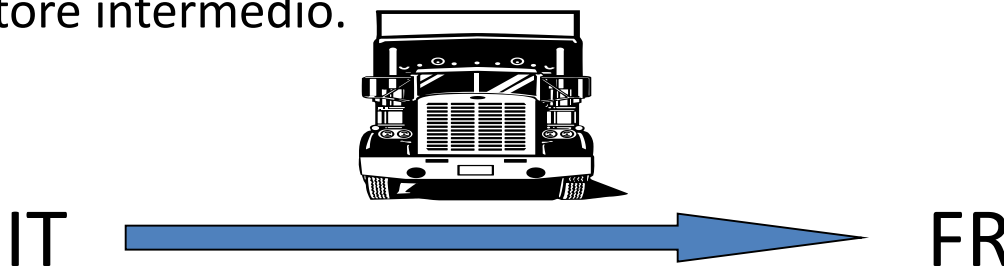
CESSIONI INTRACOMUNITARIE «A CATENA»

(art. 36-bis direttiva Iva, aggiunto dalla direttiva 2018/1910)

novità

La regola base (paragrafo 1)

Qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno SM a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio.



ALFA vende a BETA che vende a GAMMA

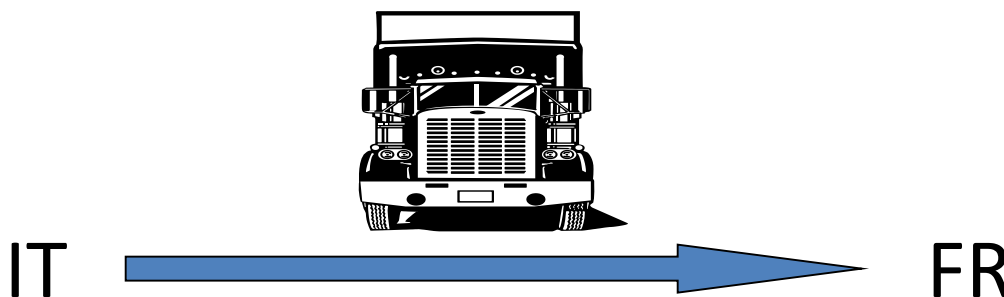
- I beni sono trasportati dall'Italia alla Francia direttamente dal primo cedente all'acquirente finale.

Inquadramento delle operazioni:

- è intracomunitaria la prima cessione da ALFA a BETA, con partenza IT e destinazione FR;
- di conseguenza, la seconda cessione da BETA a GAMMA si considera effettuata in Francia.

La deroga (paragrafo 2)

Se però l'operatore intermedio comunica al fornitore un numero identificativo attribuitogli dallo SM di partenza dei beni, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata da tale operatore.



Stesso esempio di prima:

- ALFA vende a BETA che vende a GAMMA
- I beni sono trasportati dall'Italia alla Francia direttamente dal primo cedente all'acquirente finale.

Tuttavia, BETA ha comunicato al fornitore ALFA un numero di partita Iva attribuitogli in Italia.

Inquadramento delle operazioni:

- è intracomunitaria la seconda cessione da BETA a GAMMA;
- di conseguenza, la prima cessione, da ALFA a BETA, è operazione interna in Italia.

Definizione di «operatore intermedio» *(paragrafo 3)*

Per operatore intermedio si intende un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.

Le disposizioni dell'art. 36-bis, pertanto, si applicano solo nel caso in cui il trasporto sia effettuato o organizzato dall'operatore intermedio, e non quando è invece effettuato o organizzato dal primo cedente o dall'acquirente finale.

Marketplace *(paragrafo 4)*

Le disposizioni non si applicano nel caso delle vendite a distanza mediante piattaforme online, disciplinate dall'art. 14-bis con effetto dal 1° gennaio 2021.

La prova del trasporto intracomunitario

(art. 45-bis del regolamento Ue 282/2011, aggiunto dal regolamento Ue 1912 del 2018)

novità

Si presume – salvo il diritto dell'autorità fiscale di confutare tale presunzione – che i beni siano stati trasportati da uno Stato membro all'altro in presenza di una delle situazioni seguenti:

IL VENDITORE CERTIFICA

l'avvenuta esecuzione del trasporto da lui effettuato o commissionato ed è in possesso di:

oppure

IL VENDITORE E' IN POSSESSO DI UNA DICHIARAZIONE DELL'ACQUIRENTE

che certifica l'avvenuta esecuzione del trasporto da lui effettuato o commissionato (2), nonché di

- Due elementi da elenco A (1)

oppure

- Un elemento da elenco A e un elemento da elenco B (1)

Elenco A

Documenti relativi al trasporto o spedizione dei beni, quali ad esempio:

- documento o lettera CMR firmati
- polizza di carico
- fattura di trasporto aereo
- fattura dello spedizioniere

Elenco B

- Polizza assicurativa della spedizione o del trasporto o documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto
- Documenti ufficiali rilasciati da pubblica autorità (es. notaio), che confermano l'arrivo dei beni nello SM di destinazione
- Ricevuta rilasciata dal depositario nello SM di destinazione che conferma il deposito dei beni

(1) Gli elementi probatori, non contraddittori, devono provenire da parti diverse, indipendenti l'una dall'altra e dal venditore e dall'acquirente.

(2) L'attestazione dell'acquirente deve essere rilasciata entro il 10° giorno del mese successivo alla **cessione** (nella versione inglese: **fornitura**; nella versione francese, spagnola e tedesca: **consegna**) e deve riportare:

- la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; quantità e natura dei beni; data e luogo di arrivo; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo; l'identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente.