

Quick fixes : casi particolari

24 febbraio 2022

DOTT. ALBERTO PERANI

Dottore Commercialista e Revisore Legale

**CO
AP** | STUDIO
PERANI

 ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Specialist Member of
 **Nexta**
Professionisti d'impresa

www.coapassociati.com

Direttiva 2018/1910/UE D.LGS 5 NOVEMBRE 2021 n.192

VAT QUICK FIXES



Vies

Numero di identificazione Iva del cessionario quale requisito sostanziale per applicare l'esenzione Iva nelle cessioni intracomunitarie dei beni

Call of stock

Semplificazioni per l'utilizzo del call of stock

Operazioni a catena

Semplificazioni delle norme relative alle vendite a catena

Prova del trasporto nelle cessioni intracomunitari e di beni

Circolare Assonime n.29 del 19 Dicembre 2019 e Circolare Assonime n.11 del 5 Giugno 2020 Note esplicative Commissione Ue - Explanatory notes on 2020 quick fixes

Vies

Art.138 direttiva 2018/1910/UE
Art. 41 2-ter D.L. 331/93

Sono considerate operazioni non imponibili le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal proprio territorio, all'interno della Comunità, dal venditore o dall'acquirente per loro conto al realizzarsi delle seguenti condizioni:



l'iscrizione del soggetto passivo nell'archivio Vies diventa una condizione sostanziale per la realizzazione di una operazione non imponibile



- i beni sono ceduti ad un soggetto passivo o ente non soggetto passivo che agisce come tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio,
- il destinatario dei beni deve essere identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio,
- l'acquirente deve aver comunicato preventivamente al cedente il proprio numero di identificazione Iva,
- il cedente è tenuto a presentare un corretto invio dei dati mediante la presentazione dei **modelli Intrastat** o debitamente giustificare l'**incompleta o mancata compilazione dello stesso**

Vies

Soluzioni proposte dalla Commissione Ue - Explanatory notes on 2020 quick fixes – ad alcuni dubbi normativi



Nel caso in cui l'acquirente non fornisca alcuna indicazione del suo numero di identificazione Iva al fornitore, o se il numero di identificazione IVA indicato è stato rilasciato dallo Stato membro da cui le merci sono spedite o trasportate, almeno una delle condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 138 Direttiva 2018/1910/UE non sarà soddisfatta e il fornitore deve applicare l'Iva;

Quando al momento dell'emissione della fattura da parte del fornitore, l'acquirente non è stato in grado di indicare al fornitore un numero di identificazione Iva perché le autorità fiscali stanno ancora elaborando la richiesta dell'acquirente di ottenere tale numero, il fornitore non può applicare l'esenzione di cui all'art. 138 Direttiva 2018/1910/UE in quanto non sono soddisfatte tutte le condizioni



Una volta che l'acquirente ottiene un numero di identificazione Iva valido nel momento in cui l'Iva sulla cessione intracomunitaria è diventata esigibile, ne informa il fornitore che corregge la fattura iniziale



Vies

Soluzioni proposte dalla Commissione Ue - Explanatory notes on 2020 quick fixes –ad alcuni dubbi normativi

Il fornitore può debitamente giustificare la mancata o errata compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat alle autorità giudiziarie nelle seguenti modalità:

Il fornitore non ha incluso la fornitura intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la fornitura ha avuto luogo, ma l'ha inserita in un riepilogo relativo al periodo successivo;

Il fornitore ha incluso la fornitura intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la fornitura ha avuto luogo, ma ha commesso un errore non intenzionale per quanto riguarda il valore della fornitura in questione;

Una ristrutturazione della società che acquista i beni ha portato a una nuova denominazione e a un nuovo numero di identificazione IVA, ma il vecchio nome e il numero di identificazione IVA continuano ad esistere durante un breve periodo transitorio. Sul riepilogo, il fornitore ha erroneamente incluso le operazioni sotto il vecchio numero di identificazione IVA.



Call of stock

Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE

Artt. 38 bis e 41 bis D.L. 331/93

«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-of stock»

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.

Call of stock

Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE

Artt. 38 bis e 41 bis D.L. 331/93

Condizioni per l'applicazione:



i beni oggetto dell'operazione sono spediti o trasportati da un soggetto passivo, o da un terzo che agisce per suo conto, verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che tali beni saranno ivi ceduti, in una fase successiva e dopo il loro arrivo, a un altro soggetto passivo che, 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 registro ai sensi dell' Art.50 comma 5-bis D.L.331/93 e inserisce nell'elenco intrastat l'identità del soggetto passivo che acquista i beni e il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati.



Call of stock

**Nuovo Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE
Artt. 38 bis e 41 bis D.L. 331/93**

la sospensione del trasferimento effettivo dura al massimo 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro verso il quale sono stati spediti o trasportati.



Il giorno successivo alla scadenza dei 12 mesi, si considera realizzato un trasferimento a destinazione della propria impresa, con obbligo di apertura di una posizione Iva nel paese dove i beni sono stati inviati.

Il regime del “call of stock” viene a mancare anche nelle seguenti ipotesi:

- i beni sono ceduti ad un soggetto diverso da quello al quale erano stati destinati in regime di call of stock;
- i beni sono inviati in uno Stato membro diverso da quello originario;
- i beni sono distrutti, smarriti o rubati.

In tutte le suddette fattispecie, analogamente a quanto previsto nell'ipotesi di superamento del limite temporale di 12 mesi, senza che sia stato effettuato il prelevamento dei beni da parte dell'acquirente, il cedente dovrà nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente per regolarizzare l'operazione ai fini Iva, effettuando un acquisto intracomunitario dei medesimi beni.



Call of stock

Note esplicative Commissione Ue - Explanatory notes on 2020 quick fixes

Le note esplicative chiariscono che, sebbene non esplicitamente previsto dalla normativa, debba prendersi in considerazione quale dies a quo, non il giorno in cui le merci entrano fisicamente nel Paese membro di destinazione ma quello in cui le stesse arrivano presso il luogo convenuto

Call of stock

Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE
Artt. 38 bis e 41 bis D.L. 331/93

possibilità di sostituire l'originario
cessionario dei beni spediti sulla
base di un accordo di call-off stock
con un altro acquirente identificato
nel medesimo Paese membro Ue,
senza che ciò determini la
cessazione dell'applicazione del
regime semplificato

Note esplicative Commissione Ue - Explanatory
notes on 2020 quick fixes



È indispensabile che la sostituzione avvenga prima che i beni siano prelevati dal
nuovo acquirente



Il nuovo cessionario deve essere già stato identificato



Dal momento della sostituzione il periodo di 12 mesi non ricomincia nuovamente

Prova delle cessioni intracomunitarie

Regolamento (UE) 2018/1912 Art. 45-bis

Vengono previsti due distinti gruppi di prove:

Prove di cui alla lettera a)

- Documento o lettera CMR riportante la firma
- Polizza di carico
- Fattura di trasporto aereo
- Fattura emessa dallo spedizioniere.

Prove di cui alla lettera b)

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

Le suddette prove sono finalizzate alla semplificazione delle seguenti situazioni:

- beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto;
- beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto.





Prova delle cessioni intracomunitarie

Regolamento (UE) 2018/1912 Art. 45-bis

Beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto

vi è la presunzione che i beni siano stati spediti/ trasportati dallo Stato membro di partenza verso la Stato membro di arrivo quando il cedente certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e risulta in possesso:

- di due elementi di prova di cui al gruppo a) rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, oppure in alternativa;
- di uno qualsiasi degli elementi degli elementi di prova di cui al gruppo a) in combinazione di uno qualsiasi dei singoli elementi di prova di cui al gruppo b) che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra.



Prova delle cessioni intracomunitarie

Regolamento (UE) 2018/1912 Art. 45-bis

Beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto

la presunzione vale alle condizioni di cui sopra se il venditore dispone anche di una dichiarazione scritta dall'acquirente, ricevuta entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione 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.

La dichiarazione deve riportare anche i seguenti dati:

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

Viene concesso agli Stati comunque la possibilità di confutare le presunzioni introdotte.

Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazioni:

1. «combinazione» dei documenti necessari da produrre per far scattare le presunzioni spesso si rivela molto difficile se non impossibile.

Le «Note Esplicative» della Commissione specificano che «gli Stati membri sono tenuti ad applicare la norma, ma gli stessi Stati potrebbero stabilire nella loro legislazione nazionale altre presunzioni relative alla prova di trasporto più flessibili rispetto alle presunzioni previste dalla norma. Possono continuare ad essere applicate pertanto le norme nazionali vigenti in materia di iva che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alle previsioni dell'art. 45 bis».

Conseguentemente l'operatore potrà continuare a seguire le principali indicazioni fornite dalla prassi nazionale per dimostrare l'avvenuta esecuzione di uno scambio comunitario. L'impossibilità pertanto di soddisfare le condizioni di prova elencate nella norma non significa automaticamente che non si applicherà l'esenzione dell'Iva. Spetterà pertanto al fornitore dimostrare di possedere i requisiti per l'esenzione dell'operazione.

Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazioni:

1. «combinazione» dei documenti necessari da produrre per far scattare le presunzioni spesso si rivela molto difficile se non impossibile.

Conferma interpretazione della Commissione Europea nella Circolare 12/E/2020

«Si ritiene che in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all'art. 45 bis possa continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore del medesimo articolo in tema di prova del trasporto intracomunitario di beni»

«si ritiene che la presunzione in esame possa essere riconosciuta anche in relazione alle operazioni realizzate ante 1 gennaio 2020.

Qualora il contribuente possieda un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma richiamata» (Circolare 12/E/2020)

Prova delle cessioni intracomunitarie

Risposta n. 305 del 03/09/2020

Operatore di confine che cedono merce all'ingrosso a clienti soggetti passivi dei paesi confinanti; tali soggetti vengono a ritirare la merce con i propri mezzi

SOLUZIONI PROSPETTATE DAL CONTRIBUENTE:



Acquisizione da parte del cliente di una dichiarazione di intenzione di portare la merce all'estero, rilasciata al momento di prelievo della stessa



Emettere fattura con Iva salvo poi emettere nota di credito e fattura non imponibile art. 41 nel momento in cui si entra in possesso di una dichiarazione del cliente di ricezione della merce

RISPOSTA:

La prima soluzione è stata bocciata in quanto non si può ricavare con sufficiente evidenza il trasferimento all'estero del bene.

La seconda soluzione è stata bocciata in quanto non è possibile emettere note di variazione in circostanze simili, poiché l'incertezza in sede di emissione della fattura originaria attiene alla sufficienza dei mezzi prova e non alla natura dell'operazione

Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazione 2: possibilità concessa agli Stati di poter confutare le presunzioni

la Commissione europea nelle citate «Note esplicative» ha specificato che «le autorità fiscali per confutare le suddette presunzioni, devono essere in grado di fornire gli elementi necessari a dimostrare che le merci non sono state effettivamente spedite o trasportate da uno Stato membro verso una destinazione al di fuori della Comunità».



Nella differente ipotesi in cui sempre secondo la Commissione, «vengano forniti documenti falsi, il fornitore non potrà fare affidamento sulle presunzioni, tuttavia, lo stesso potrà fornire altra documentazione sempre prevista dall'art 45 bis che in questo caso gli consentirebbe di beneficiare della presunzione»

Circolare 12/E/2020

L'Amministrazione Finanziaria può confutare le presunzioni qualora si riscontri a titolo esemplificativo «che i beni siano ancora giacenti nel magazzino del venditore o nel caso in cui si venga a conoscenza di un incidente durante il trasporto che abbia comportato la distruzione dei beni»

Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazione 3 : Gli elementi di prova citati come specificato dalla norma devono provenire da parti indipendenti.

E' apparsa subito in evidenza la impossibilità di applicazione della norma nell'ipotesi di trasporto effettuato con mezzi propri.

A questo proposito nelle «Note esplicative» è stato chiarito dalla Commissione che «la presunzione non può essere applicata se fornitore o acquirente effettuano il trasporto con mezzi propri, poiché gli elementi di prova devono essere emessi da parti diverse e indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente».

Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazione 4 : La dichiarazione che deve essere fornita dal cliente che effettua il trasporto direttamente o tramite terzi

Deve attestare entro il decimo giorno del mese successivo il ricevimento della merce ed altre informazioni



Nelle «Note esplicative» viene specificato che anche nell'ipotesi in cui «l'acquirente fornisca al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore fare affidamento sulla presunzione, purchè siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all'art. 45 bis del Regolamento».



Secondo Assonime (Circolare 11 del 05.06.2020) è ragionevole ritenere che tale dichiarazione possa essere resa cumulativamente per più operazioni avvenute tra le medesime parti in un dato intervallo temporale

Operazioni a catena

Direttiva (UE) 2018/1910 art. 36 bis
Art.41 ter D.L. 331/93

Regola generale

«qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro ad 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»

Le condizioni da soddisfare sono pertanto le seguenti:

- i beni sono oggetto di cessioni consecutive;
- i beni devono essere trasportati direttamente dal Paese del primo cedente allo Stato membro dell'ultimo acquirente;
- il trasporto viene curato dall'operatore intermedio (secondo soggetto cedente).

Operatore intermedio: cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni, direttamente o tramite terzi, dallo Stato di partenza a quello di arrivo.

se tali condizioni sono soddisfatte, la spedizione o il trasporto deve essere imputato alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio e solo tale cessione potrà essere qualificata come cessione intracomunitaria (non imponibile). La cessione successiva sarà una cessione interna.

Operazioni a catena

Direttiva (UE) 2018/1910 art. 36 bis

Art. 36 bis paragrafo 2

Art. 41 ter D.L. 331/93

Deroga alla regola generale

l'operatore intermedio si identifica nel Paese membro del primo fornitore e comunica al fornitore il numero di identificazione attribuitogli dal suddetto Stato, la situazione sarà la seguente:

- l'operazione tra il primo fornitore e il soggetto intermedio sarà un'operazione soggetta ad iva nel Paese del fornitore;
- l'operazione tra il soggetto intermedio e il cliente destinatario finale dei beni sarà una cessione intracomunitaria.

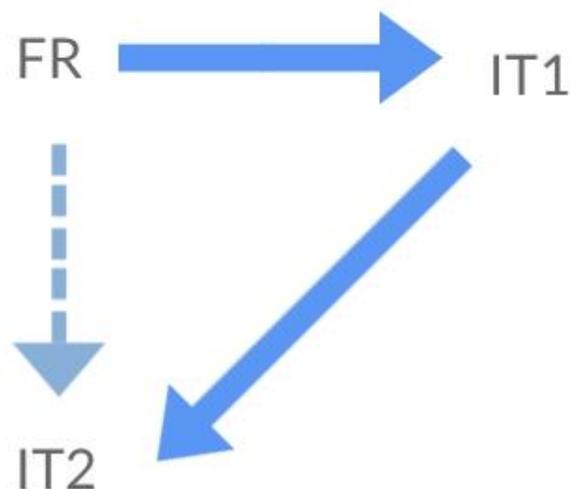
Pertanto in relazione a quanto detto, rimane inalterata la normativa nelle operazioni a catena che vedono coinvolti tre soggetti, quando il trasporto è curato da:

- primo cedente (fornitore), nel qual caso il trasporto intra unionale e quindi l'esenzione è riconosciuta in capo alla prima cessione;
- ultimo cessionario, nel qual caso il trasporto intra unionale e l'esenzione è riconosciuta in capo alla seconda cessione, mentre la prima cessione sarà trattata come una cessione locale.

Operazioni a catena

Esempio 1: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1

IT1, promotore della triangolazione, acquista da FR, primo cedente, e fa consegnare i beni direttamente a IT2 in Italia.



1. IT1 effettua un acquisto intracomunitario, riceve la fattura senza imposta da FR, e la integra ai sensi dell'art. 46 DL 331/93;
2. IT1 compila l'Intrastat acquisti;
3. IT1 emette fattura con Iva per la cessione interna nei confronti di IT2;
4. IT2 riceve la fattura con Iva per l'acquisto interno da IT1.

NB: perché si realizzi tale situazione è necessario che la merce venga trasportata o fatta trasportare dalla Francia da FR o IT1 (sentenza Emag del 6.04.2006 Corte di Giustizia causa C-245/04 , sentenza Corte UE 16.12.2010 causa C-430/09).

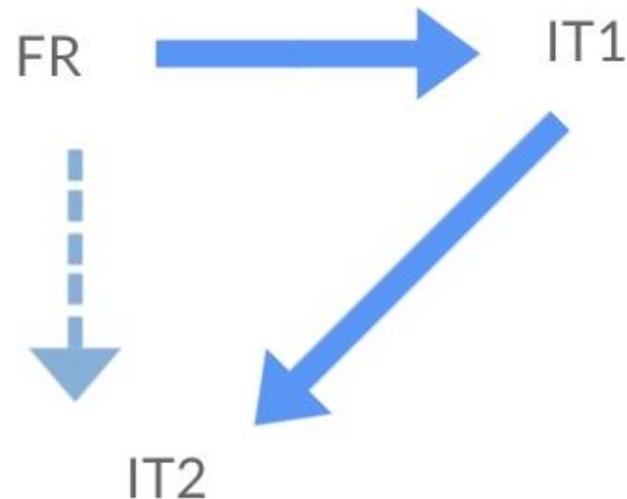
Operazioni a catena

Esempio 2: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1

deroga alla regola generale

L'operatore intermedio IT1 comunica al fornitore il numero di identificazione attribuitogli dallo Stato del fornitore

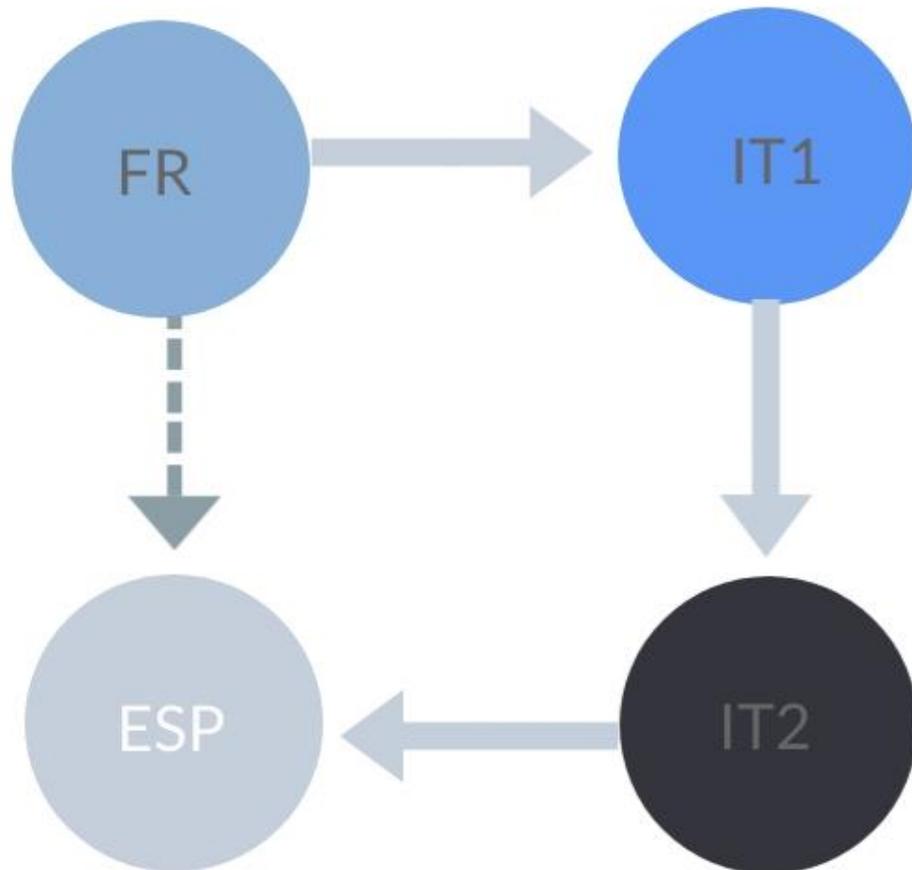
IT1, promotore della triangolazione, acquista da FR, primo cedente, e fa consegnare i beni direttamente a IT2 in Italia.



1. La vendita tra FR e IT1 (PIVA francese) è soggetta ad Iva francese
2. IT1 utilizzando la propria PIVA francese effettua una cessione intracomunitaria nei confronti di IT2

Operazioni a catena

Esempio 3: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1



1

FR effettua una cessione intracomunitaria nei confronti di IT1 che deve identificarsi in Spagna;

2

IT2 dovrà identificarsi in Spagna;

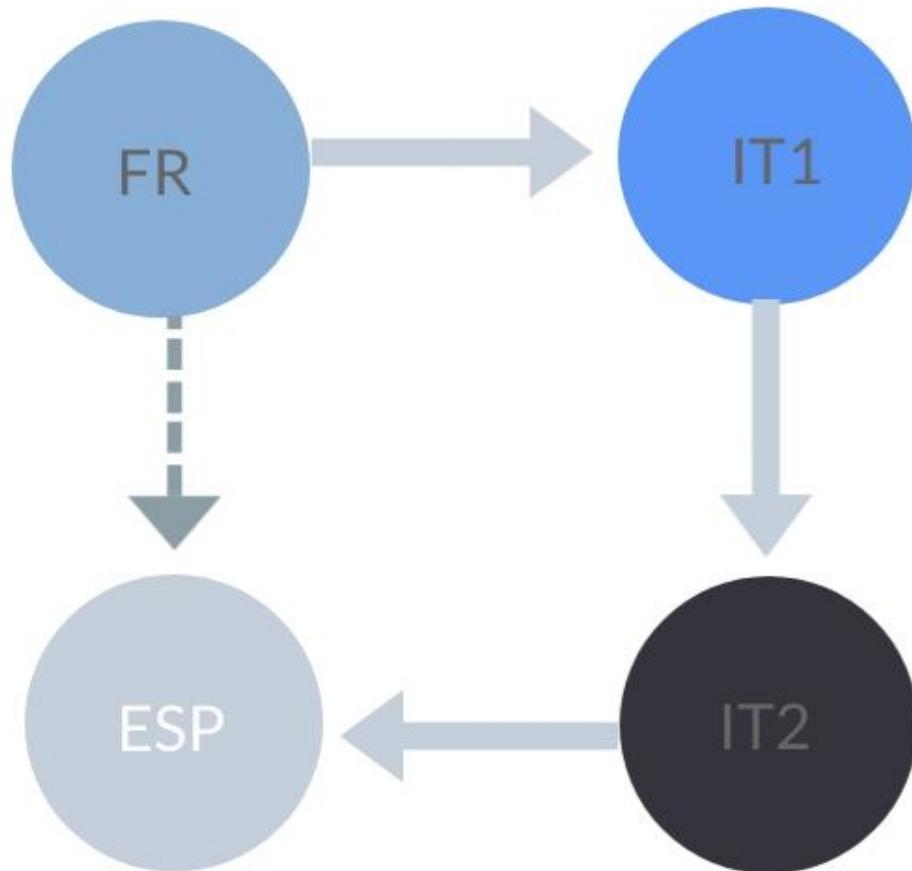
3

La cessione tra PIVA di IT1 in Spagna e la PIVA di IT2 in Spagna è una cessione interna in Spagna;

4

La cessione tra PIVA di IT2 in Spagna e ES è una cessione interna in Spagna

Operazioni a catena

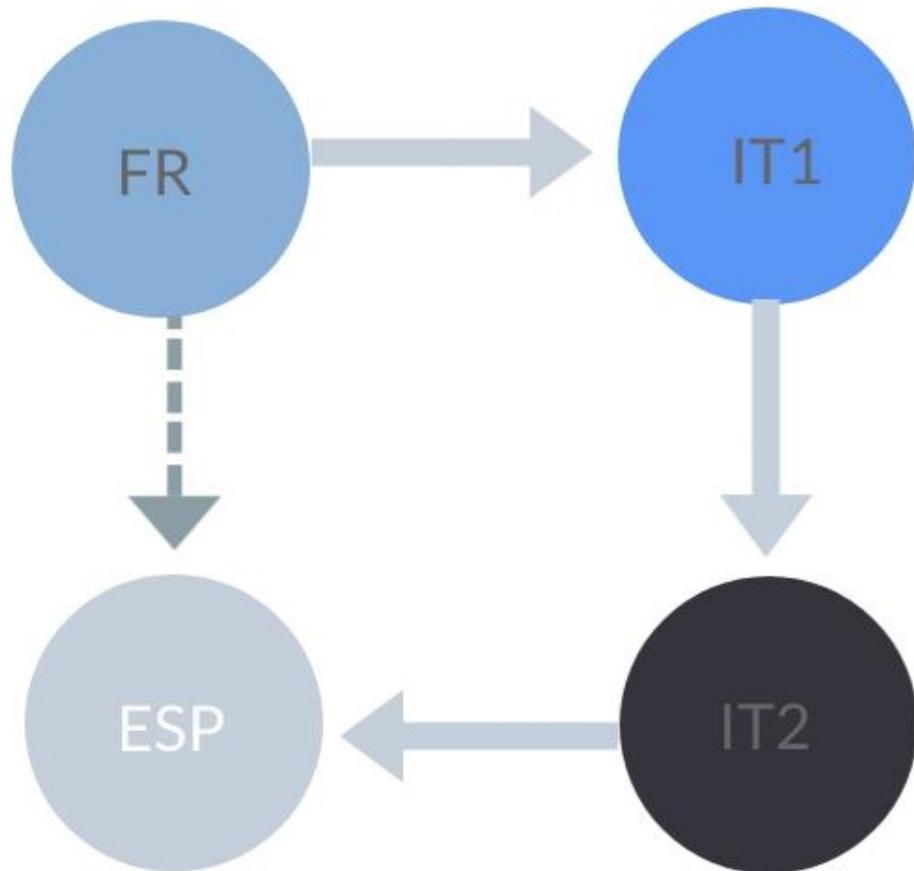


Esempio 4: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1. deroga alla regola generale

L'operatore intermedio IT1 comunica al fornitore il numero di identificazione attribuitogli in Francia

1. FR effettua una cessione interna con la PIVA di IT1 in Francia;
2. Triangolazione comunitaria tra PIVA di IT1 in Francia - IT2 e ES

Operazioni a catena



Esempio 5: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT2.

1. IT1 si identifica in Francia
2. FR effettua una cessione interna nei confronti della PIVA francese di IT1;
3. Triangolazione comunitaria tra PIVA IT1 in Francia – IT2 - ES