



GENNAIO 2020

LE SCADENZE

20/01/2020

- Termine di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel trimestre solare precedente;

27/01/2020

- Termine di presentazione degli elenchi INTRASTAT mensili relativi al mese di dicembre 2019 ed al IV trimestre 2019;

31/01/2020

- Termine di trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni IVA effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (c.d. "esterometro") nel mese di dicembre 2019;

31/01/2020

- Termine di presentazione della dichiarazione sostitutiva per gli investimenti incrementali pubblicitari per beneficiare del relativo credito d'imposta;

Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relativi al mese di Gennaio 2020 si rinvia al sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

IL TEMA DEL MESE

LE NOVITA' IVA PER GLI SCAMBI INTRACOMUNITARI DAL 1 GENNAIO 2020

Al fine di pervenire ad un sistema definitivo degli scambi intra-Ue (il cui completamento è previsto per il 2022), dal prossimo **1 gennaio 2020** entreranno in vigore le nuove regole (c.d. "quick fixes") previste ai fini IVA dalla **Direttiva Ue 2018/1910** del 4 dicembre 2018 e dai relativi regolamenti esecutivi **2018/1912** (corretta applicazione delle disposizioni in materia di *call-off stock*) e **2018/1909** (prova delle cessioni intracomunitarie e tenuta dei registri per la gestione del *call-off stock*). Nello specifico, le aree interessate da queste novità riguardano:

- 1) il ruolo da attribuire al numero di identificazione Iva nelle operazioni di cessione intracomunitaria;
- 2) la disciplina relativa alle c.d. "operazioni a catena";
- 3) la disciplina relativa alle operazioni in regime di "*consignment stock*";
- 4) gli elementi di prova del trasporto nelle operazioni di cessione intracomunitaria.

Per la concreta applicazione delle nuove previsioni indicate nella Direttiva n. 2018/1910 dovrebbe essere necessario attendere il relativo formale recepimento da parte del legislatore nazionale. Viceversa, le disposizioni del regolamento n. 2018/1912, relative alla prova delle cessioni intracomunitarie, non dovendo essere recepite formalmente da un provvedimento interno, saranno direttamente applicabili in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020.

LE NOVITA' IVA PER GLI SCAMBI INTRACOMUNITARI DAL 1 GENNAIO 2020

1. Il numero di identificazione IVA

Allo stato attuale, l'applicazione del regime di "non imponibilità" ai fini IVA delle cessioni intracomunitarie (ex articolo 41 D.L. 331/1993) richiede la verifica dello *status* del cessionario attraverso l'utilizzo del sistema VIES.

In particolare:

- il cessionario è tenuto a comunicare al cedente il proprio numero di partita IVA;
- a sua volta, a seguito di apposita richiesta da parte del cedente, l'Agenzia delle Entrate conferma, la validità del numero di identificazione attribuito al cessionario dall'altro Stato Ue, e fornisce, altresì, i dati relativi alla ditta, la denominazione e ragione sociale, e, in mancanza, il nome e al cognome dello stesso.

Secondo l'orientamento interpretativo prevalente¹, il controllo e la conseguente indicazione in fattura del numero di identificazione IVA dell'acquirente rappresenterebbe soltanto un **requisito meramente formale** che, in quanto tale, in presenza di irregolarità, non potrebbe ritenersi, di per sé, sufficiente a garantire l'applicazione del regime di non imponibilità previsto per le cessioni intracomunitarie.

Con la modifica dell'articolo 138, paragrafi 1 e 1-bis, della Direttiva 2006/112/CE, a partire dal **1 gennaio 2020**², al fine di combattere efficacemente le frodi comunitarie:

La natura sostanziale del numero identificativo ai fini IVA

- 1) la sussistenza di un **valido numero identificativo Iva** nel sistema di scambio di informazioni (VIES) da parte del cessionario diventerà un **requisito sostanziale** (e quindi non più meramente formale) per consentire al fornitore di applicare il regime di non imponibilità previsto per le operazioni di "cessione intracomunitaria";
- 2) l'applicazione del regime di non imponibilità IVA sarà vincolato al **corretto invio dei dati negli elenchi riepilogativi** relativi alle cessioni intracomunitarie (modelli Intra). Pertanto, analogamente al numero di partita IVA, anche la corretta presentazione degli elenchi Intrastat diventerà un requisito sostanziale. Infatti, l'eventuale mancata o errata compilazione degli elenchi stessi potrà determinare la perdita del regime di non imponibilità della cessione intracomunitaria ai fini IVA (a quest'ultimo

¹ In tal senso si vedano: Corte di Giustizia Ue, sentenza 09/02/2017, causa C-21/16 e, in precedenza, sentenza 06/09/2012, causa C-273/11.

² Le modifiche richieste sono già state trasfuse nella Direttiva Ue 04/12/2018 n. 2018/1910/UE, con effetto a partire dal 01/01/2020.

riguardo, tuttavia, dovrebbe essere riconosciuta la possibilità di sanare l'errore mediante l'istituto del ravvedimento operoso).

2. Operazioni a catena

Nell'ipotesi in cui in una triangolazione comunitaria intervengano 3 soggetti passivi situati in diversi Paesi membri che effettuano più cessioni in successione di un bene oggetto di un unico trasporto intra-Ue, è necessario individuare la cessione a cui imputare il trasporto intra-Ue (ciò in quanto, all'interno della catena, sarà questa cessione che potrà beneficiare dell'esenzione da IVA prevista dall'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE).

Gli attuali limiti delle operazioni a catena

La disciplina intracomunitaria regola unicamente le triangolazioni comunitarie (3 soggetti di 3 diversi Paesi membri) e individua il destinatario finale come il debitore dell'imposta. Fino ad oggi, l'assenza di una disciplina uniforme per il trattamento dell'operazione nei vari Stati membri ha determinato la nascita di fenomeni di doppia imposizione ovvero di salti d'imposta.

In questo contesto, a partire dal **1 gennaio 2020**, il nuovo articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE (così come modificata dalla Direttiva 1910/2018) individua con maggiore precisione il soggetto a cui attribuire il trasporto dei beni nelle operazioni triangolari comunitarie.

In base a questa nuova disposizione³:

- in linea generale, la cessione con trasporto (non imponibile ai fini IVA) coinciderà, per presunzione, con quella che viene effettuata nei confronti del **promotore** (c.d. "operatore intermedio") il quale spedisce o trasporta i beni direttamente o tramite terzi per suo conto⁴;
- tuttavia, se il promotore (operatore intermedio) dovesse comunicare al cedente di possedere un numero di identificazione IVA nel Paese UE dal quale sono stati trasportati o spediti i beni, la **spedizione o il trasporto saranno imputati alla cessione di beni effettuata dal promotore** (la quale costituirà, quindi, la cessione "non imponibile" ai fini IVA. Viceversa, la cessione tra il cedente e il promotore sarà imponibile nel Paese del cedente).

Le condizioni

Ai fini dell'applicazione della nuova disposizione:

- l'operazione deve poter essere classificata tra quelle a catena (pertanto, deve sussistere una cessione di merci tra almeno 3 soggetti con un unico trasporto);

³ Articolo 36 bis della Direttiva 2006/112/CE: "Qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio".

⁴ Per "operatore intermedio" deve quindi intendersi un cedente all'interno della catena diverso dal primo, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.

- il trasporto deve avvenire dal magazzino del primo fornitore all'ultimo soggetto della catena senza alcuna interruzione (salvo che quest'ultima derivi da semplici esigenze logistiche);
- i beni devono essere trasportati da uno Stato membro in un altro Stato membro (la disciplina non è applicabile, quindi, alle cessioni interne o alle cessioni all'esportazione);
- la spedizione o il trasporto devono essere effettuati dal soggetto intermedio (promotore della triangolazione, cioè il primo cessionario e secondo cedente) ovvero da terzi per suo conto. Viceversa, se il trasporto viene effettuato da un soggetto diverso da quello intermedio (ad esempio il primo cedente o l'ultimo cessionario) le disposizioni dell'articolo 36-bis non sono applicabili.

Esempio

UE1 (primo cedente) vende a **IT1** (operatore intermedio: primo cessionario e secondo cedente) il quale cede a **IT2** (ultimo cessionario).

L'articolo 36-bis potrà essere applicato soltanto se **UE1** spedisce i beni a **IT2** ovvero se **IT1** effettua la spedizione o il trasporto. In questa ultima ipotesi:

- la cessione tra **UE1** e **IT1** si dovrà considerare come "cessione intracomunitaria" (e quindi esente ai fini IVA);
- la cessione tra **IT1** e **IT2** costituirà un'operazione interna dello Stato di **IT2** (e quindi soggetta a Iva).

Diversamente, se fosse **IT2** ad effettuare il trasporto o la spedizione (ad esempio andando a prelevare i beni presso **UE1**), il trasporto sarebbe imputabile alla cessione eseguita nei confronti di chi effettua lo spostamento dei beni (e, quindi, la cessione intracomunitaria sarebbe quella intercorsa tra **IT1** e **IT2**).

Pertanto, in questo caso:

- la precedente cessione tra **UE1** e **IT1** dovrebbe considerarsi interna allo Stato di partenza dei beni;
- di conseguenza, **IT1** dovrebbe identificarsi nello Stato di partenza dei beni per poter realizzare la successiva cessione intracomunitaria nei confronti di **IT2**, oltre che per poter recuperare l'imposta applicata da **UE1**.

3. La prova delle cessioni intracomunitarie

Per poter fruire dell'esenzione IVA, negli scambi intracomunitari, i beni ceduti devono essere trasportati da un Paese membro in uno diverso da quello di partenza. Allo stato attuale, l'idoneità delle prove fornite a dimostrare l'effettivo trasferimento fisico dei beni (tipicamente: i documenti di trasporto, CMR) è problematica, essendo demandata ad una valutazione discrezionale dell'Amministrazione finanziaria. Viceversa, a partire dal **1 gennaio 2020**, l'elenco degli strumenti documentali che potranno provare il **trasferimento**

fisico della merce all'interno della UE, al fine di poter beneficiare del regime di non imponibilità IVA sarà espressamente previsto in maniera univoca.

Ciò significa che:

- da un lato il contribuente non potrà più “scegliere” quali elementi fornire come prova del trasferimento fisico della merce da un Paese comunitario ad un altro;
- dall'altro l'Amministrazione finanziaria non potrà più sindacare l'operato del contribuente al fine di negare l'errata applicazione del predetto regime, recuperando così l'IVA.

Gli elementi di prova introdotti dalla Direttiva

In particolare, per effetto del nuovo articolo 45-bis del regolamento UE n. 282/2011, ai fini del riconoscimento della non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie, i beni potranno (per presunzione) considerarsi spediti o trasportati dal territorio di uno Stato UE ad un altro:

1) se i beni vengono spediti o trasportati dal cedente (direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto) il venditore deve essere in possesso di:

a) almeno due dei seguenti elementi di prova:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma (del venditore o dell'acquirente);
- una polizza di carico;
- una fattura di trasporto aereo;
- una fattura emessa dallo spedizioniere,

oppure

b) uno qualsiasi dei singoli elementi indicati alla precedente lettera a) in combinazione con uno qualsiasi dei seguenti elementi di prova (che sono in grado di confermare la spedizione o il trasporto rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente):

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

2) se i beni vengono spediti o trasportati dal cessionario (direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto), il venditore deve essere in possesso di:

a) **una dichiarazione scritta dall'acquirente** (inviata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione) che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente (ovvero da un terzo per conto dello stesso acquirente), e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni (la dichiarazione scritta dovrà contenere la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni spediti; la data e il luogo di arrivo dei beni, nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente);

b) **almeno due dei seguenti elementi di prova** (rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente) ovvero:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma (del venditore o dell'acquirente);
- una polizza di carico;
- una fattura di trasporto aereo;
- una fattura emessa dallo spedizioniere;

rilasciati da due diverse parti che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, e

c) **uno qualsiasi dei singoli elementi sopra indicati, in combinazione con uno qualsiasi dei seguenti elementi di prova** che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:

- una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni;
- documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il 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;
- una ricevuta rilasciata da un depositario che confermi il deposito dei beni nello Stato membro.

Il nuovo articolo 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: pertanto, la presunzione prevista dalla nuova disposizione è di tipo relativo⁵.

A livello aziendale, è quindi opportuno effettuare un *check* degli elementi di prova che sono attualmente utilizzati nell'ambito delle operazioni intracomunitarie per, eventualmente, adeguare gli stessi alle novità.

4. Contratti di *consignment stock*

Il contratto di *consignment stock* è un negozio mediante il quale i beni di proprietà del fornitore (in genere materie prime o semilavorati) vengono trasferiti presso un deposito del cliente, o comunque presso un deposito di un soggetto terzo con accesso esclusivo da parte dell'acquirente, che, con esclusiva d'acquisto, ha la facoltà, in base alle sue esigenze e in qualsiasi momento, di effettuare prelievi.

La consegna dei beni al cliente non determina l'effetto traslativo della proprietà che, viceversa, si verifica soltanto al momento del prelievo della merce, da parte del cliente, dai locali in cui sono stipati.

In assenza di una specifica regolamentazione, fino ad oggi, ai fini IVA, questa tipologia di operazione è sempre stata considerata come:

- una **cessione intracomunitaria presunta** (nello Stato di partenza dei beni trasferiti);
- un corrispondente **acquisto intracomunitario** (nello Stato di arrivo dei beni)⁶, con successiva **cessione interna** in questo ultimo Stato al momento del ritiro dei beni da parte dell'acquirente.

L'operazione così configurata obbliga quindi il cedente a doversi identificare nello Stato membro di destinazione delle merci, al fine di perfezionare l'acquisto intracomunitario nel paese di destinazione dei beni e assolvere l'IVA in questo Stato.

Al fine di evitare questo adempimento, l'articolo 17-bis nella Direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla Direttiva 2018/1910/UE, prevede che 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* non potrà più essere assimilato ad una cessione di merce effettuata a titolo oneroso, a condizione che il trasferimento del potere di disporre i beni come

⁵ L'impossibilità di acquisire i documenti tassativamente indicati dal regolamento non dovrebbe comportare automaticamente l'inapplicabilità del trattamento di non imponibilità ad IVA previsto per le cessioni intracomunitarie: In questo caso, infatti, il fornitore dovrebbe poter dimostrare, secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità fiscali del proprio Paese, che le condizioni previste per il riconoscimento del trattamento di favore stabilito per le cessioni intracomunitarie sono state comunque soddisfatte. Sulla questione non è escluso che l'Amministrazione finanziaria possa individuare ulteriori e nuove modalità di prova da affiancare a quelle sopra elencate.

⁶ In particolare l'acquisto intracomunitario dei beni è stato individuato nel momento di prelievo delle merci dal deposito ovvero, in caso di mancata restituzione, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento della merce (si vedano: ris. Ag. Entrate n. 44/E/2000 e 49/E/2008).

proprietario avvenga entro 12 mesi dall'arrivo degli stessi nello Stato membro di destinazione.

Pertanto, a differenza di quanto si è verificato fino ad oggi, l'intera operazione di *consignment stock* non sarà più fittiziamente distinta in due operazioni, ma costituirà una **cessione intracomunitaria** (nello Stato di partenza dei beni) ed un **acquisto intracomunitario** (nello Stato di destinazione) che si realizzeranno **dopo l'effettivo trasferimento dei beni** dallo Stato membro del cedente a quello del futuro acquirente, ovvero quando quest'ultimo **provvederà a prelevare i beni già stoccati** (in particolare, questa operazione dovrà essere perfezionata entro 12 mesi dall'arrivo dei beni).

Per effetto di questa nuova previsione dovrebbero quindi venire meno le problematiche che nella prassi si sono riscontrate nei rapporti tra soggetti stabiliti in Stati membri diversi, in cui il *consignment stock* era già previsto, ma con tempistiche di realizzazione dell'operazione differenti.

Ai fini del corretto utilizzo delle norme semplificative sopra citate, sarà necessario rispettare una serie di condizioni, tra le quali si segnalano:

- l'obbligo di tenuta di un apposito registro per monitorare il trasferimento dei beni sia da parte del soggetto cedente sia dal destinatario degli stessi⁷ (la tenuta di questo registro sarà altresì finalizzata a vincere la presunzione di acquisto o di cessione prevista dal DPR 441/97);
- l'obbligo di inserimento dei dati relativi all'operazione negli elenchi intrastat (in particolare occorrerà indicare il numero identificativo Iva dei soggetti passivi destinatari dei beni che sono spediti/trasportati in regime di *call off stock*);
- la verifica della natura di soggetti passivi d'imposta ai fini IVA di entrambi gli operatori che sono coinvolti nell'operazione (in particolare il soggetto passivo destinatario della cessione di beni deve essere identificato ai fini dell'Iva nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati e la sua identità e il numero di identificazione Iva attribuitogli da tale Stato membro dovranno essere noti al soggetto passivo nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto);

⁷ L'articolo 50 del D.L. 331/93 prevede già l'obbligo di tenuta di un registro di movimentazione per i beni che vengono trasferiti da un paese all'altro della Ue, in base a un titolo diverso dal trasferimento di proprietà (c.d. "registro di carico e scarico"). Questo registro viene tenuto dall'operatore per rilevare le movimentazioni in entrata e in uscita dei beni dal territorio dello Stato: nel registro potranno essere annotati beni nazionali di proprietà inviati in altri Stati membri che quindi non si trovano presso l'azienda, pur essendone ancora proprietaria, ovvero beni provenienti da altri Stati, che si trovano presso la società per essere, ad esempio, oggetto di lavorazione. Al contrario, nel registro non occorre rilevare i beni nazionali che sono oggetto di scambi interni. Si ritiene che il registro possa essere tenuto con modalità elettronica aggiornato a ogni prelievo sulla base del sistema gestionale che monitora costantemente la condizione delle merci oggetto dello specifico contratto.

- l'assenza di una stabile organizzazione ovvero di una sede operativa da parte del soggetto cedente nello Stato membro in cui vengono trasferiti i beni;
- l'identificazione del cessionario dell'operazione al momento dell'inizio del trasporto (pertanto, non potranno rientrare tra le operazioni di *consignment stock* quelle in cui è previsto un trasferimento di beni in altro Stato membro per essere ivi poi cedute ad un acquirente qualsiasi. In questo caso, infatti, si configurerà un'ipotesi di "tentata vendita" che segue regole differenti).

Esempio

IT1 invia, in regime di *call-off stock*, in altro Paese membro delle merci presso un deposito che si trova nella disponibilità di **FR1**.

Contrattualmente è già stabilito che lo stock verrà ceduto a **FR1**, ma solo al momento in cui quest'ultimo preleverà la merce secondo le proprie necessità.

L'invio dei beni da un Paese Ue ad un altro Paese membro non configura una cessione intracomunitaria, bensì una cessione ed un acquisto effettivo che, tuttavia si realizzano:

- a) soltanto al momento del trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario» in favore di **FR1**;
- b) purché il trasferimento abbia luogo entro il termine» di 12 mesi dall'arrivo dei beni.

In questo caso il cedente emetterà fattura non imponibile Iva (ex articolo 41, c. 1, lett. a, DL 331/1993).

Se entro questi termini i beni non dovessero essere ceduti al soggetto passivo cui erano destinati (**FR1**) ovvero non sono stati rispediti al mittente (resi a **IT1**), tornerà applicabile la regola generale secondo la quale i beni dovranno considerarsi oggetto di un cd. "trasferimento a se stessi" (operazione intracomunitaria assimilata), con conseguente obbligo per il cedente (**IT1**) di assumere un numero di identificazione Iva nello Stato membro verso il quale i beni sono stati inviati