

Scambi intra-comunitari: completato l'ingresso delle "quick fixes" nell'ordinamento interno

Nota Redazionale

1. Con il [d.lgs. 192 del 5 novembre 2021](#), pubblicato in G.U. il 30 novembre 2021, il legislatore ha portato a termine il procedimento di recepimento delle c.d. "quick fixes" contenute nella direttiva UE n. 2018/1910 del 4 dicembre 2018 - che modifica la direttiva 2006/112/CE - relativa all'armonizzazione e alla semplificazione di determinate norme nel sistema dell'imposizione IVA degli scambi tra gli Stati membri.

Il medesimo decreto contiene, inoltre, alcune norme volte a coordinare la disciplina interna e quella comunitaria recata dal Regolamento (UE) 2018/1909 del Consiglio del 4 dicembre 2018, che modifica il Regolamento (UE) n. 2010/904, per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di "call-off stock"[\[1\]](#).

Orbene, si evidenzia innanzitutto che l'obiettivo della direttiva 2018/1910 da ultimo recepita è quello di superare le difficoltà incontrate nell'applicazione del regime sinora vigente, previsto a livello interno dal d.l. 331/1993, fondato sul principio di tassazione nel Paese di destinazione, secondo cui gli scambi intracomunitari sono assoggettati ad IVA nel Paese in cui sono consumati i beni e i servizi. A ben vedere, l'originario progetto che vedeva il regime così impostato quale strumento transitorio avente il precipuo scopo di condurre alla regolamentazione dell'imposizione nello Stato di origine attraverso un progressivo avvicinamento delle legislazioni interne non è mai stato compiutamente realizzato e, poiché le regole inizialmente previste si sono pian piano rivelate facilmente aggirabili, un intervento a livello comunitario non era ormai più procrastinabile.

2. Scendendo nel dettaglio del contenuto del provvedimento di recepimento, in particolare, con l'art. 1 del d.l. 192/2021, vengono introdotti nel d.lgs. 331/1993:

- i nuovi articoli 38-ter e 41-bis, che disciplinano, rispettivamente, gli acquisti e le cessioni intracomunitarie effettuati in regime di "call-off stock";
- il nuovo articolo 41-ter, che regola le cosiddette "cessioni a catena";
- la nuova versione dell'articolo 50, che disciplina gli obblighi, anche documentali, connessi agli scambi intracomunitari.

3. Andando con ordine, si osserva che le disposizioni di cui agli **artt. 38-ter e 41-bis** cit. prevedono l'adozione di un regime di imposizione semplificato per lo scambio intra-comunitario di beni attuato mediante il contratto di "call-off stock", per effetto del quale il trasferimento della proprietà a favore dell'acquirente si ritiene avvenuta solo nel momento in cui i beni, spediti da uno Stato membro in un magazzino situato in un altro Paese membro, verranno prelevati dal magazzino stesso.

In particolare, secondo la nuova disposizione dell'art. 38-ter, in deroga all'art. 38 comma 3, lett. b), non si ravvisa un acquisto intra-comunitario ai sensi dell'art. 38, d.l. 331/1993 in capo al soggetto passivo che trasferisce beni della sua impresa da un altro Stato membro nel territorio dello Stato se

*"a) i beni sono spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal soggetto passivo, o da un terzo che agisce per suo conto, **per essere ivi ceduti, in una fase successiva e dopo il loro arrivo, a un altro soggetto passivo che ha il diritto di acquistarli in conformità a un accordo preesistente tra i due soggetti passivi;***

*b) il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni **non ha stabilito la sede della propria attività economica né dispone di una stabile organizzazione nello Stato;***

*c) il soggetto passivo destinatario della cessione **è identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nello Stato e la sua identità e il numero di identificazione attribuito dallo Stato sono noti al soggetto passivo di cui alla lettera b) nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto".***

Quindi, ai sensi del comma 2, l'integrazione delle condizioni riportate, determina che l'acquisto intracomunitario

*"si considera effettuato dal **soggetto passivo destinatario della cessione o dal soggetto che lo ha sostituito ai sensi del comma 5, purché i beni siano acquistati entro dodici mesi dal loro arrivo nel territorio dello Stato".***

Il coordinamento tra il comma 1 e il comma 2 viene realizzato dal successivo comma 3, a tenore del quale rientra nella tipologia di acquisto intra-comunitario di cui all'art. 38, comma 3, lett. b, il trasferimento dei beni nel territorio dello Stato ad opera del soggetto passivo di cui al comma 1, che trasferisce beni nell'ambito della propria impresa

“a) il giorno successivo alla scadenza del periodo di dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato se, entro tale periodo i beni non sono stati ceduti al soggetto passivo destinatario della cessione o al soggetto passivo che lo ha sostituito ai sensi del comma 5;

b) nel momento in cui, entro dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato, viene meno una delle condizioni di cui al comma 1;

c) prima della cessione se, entro dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato, i beni sono ceduti a un soggetto diverso dal destinatario della cessione o dal soggetto che lo ha sostituito ai sensi del comma 5;

d) prima che abbia inizio la spedizione o il trasporto se, entro dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato, i beni sono spediti o trasportati in un altro Stato;

e) il giorno in cui i beni sono stati effettivamente distrutti, rubati o perduti oppure ne è accertata la distruzione, il furto o la perdita se, entro dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato, i beni sono stati oggetto di distruzione, furto o perdita”.

Sul versante delle cessioni, il primo aspetto da evidenziare attiene alla modifica effettuata sull'art. 41, d.l. 331/1993 che, con l'inserimento del comma 2-ter, subordina l'accesso al regime di non imponibilità per le cessioni intracomunitarie ordinarie al rispetto delle seguenti condizioni:

- il cessionario deve aver comunicato il numero di identificazione attribuitogli dallo Stato membro;
- il cedente deve aver compilato l'elenco INTRASTAT di cui all'articolo 50, comma 6 o fornire adeguata motivazione in merito all'incompleta o mancata compilazione dello stesso.

Procedendo gradatamente, per superare le criticità derivanti dall'obbligo di identificazione ai fini IVA dei fornitori nello Stato di destinazione dei beni, dettato in via ordinaria dall'art. 41, comma 2, lett. c) del d.l. 331/1993, attraverso le nuove disposizioni, gli scambi realizzati in regime di call-off stock vengono considerati alla stregua di una sola cessione non imponibile nello Stato membro di partenza e di un acquisto intra-comunitario imponibile in quello di destinazione.

Questa semplificazione risulta, in ogni caso, possibile unicamente alla presenza delle circostanze contenute nell'art. 41-bis, comma 1, il quale prevede che, in deroga all'articolo 41, comma 2, lettera c), si configura una cessione intra-comunitaria non imponibile ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), in capo al soggetto passivo che trasferisce i beni della sua impresa dal territorio dello Stato verso quello di un altro Stato membro se

*“a) i beni sono spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal soggetto passivo, o da un terzo che agisce per suo conto, **per essere ivi ceduti, in una fase successiva e dopo il loro arrivo, a un altro soggetto passivo che ha il diritto di acquistarli in conformità a un accordo preesistente tra i due soggetti passivi;***

*b) il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni **non ha stabilito la sede della propria attività economica né dispone di una stabile organizzazione nello Stato;***

*c) il soggetto passivo destinatario della cessione **è identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nello Stato e la sua identità e il numero di identificazione attribuito dallo Stato sono noti al soggetto passivo di cui alla lettera b) nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto;** d) il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni **annota il loro trasferimento nel registro di cui all'articolo 50, comma 5-bis, e inserisce nell'elenco riepilogativo di cui all'articolo 50, comma 6, l'identità e il numero di identificazione attribuito ai fini dell'imposta sul valore aggiunto al soggetto destinatario dei beni”.***

L'art. 41-bis, al comma 2, rende l'ulteriore precisazione secondo cui

*“La cessione intracomunitaria è effettuata ai sensi del comma 1 se la proprietà dei beni è trasferita al destinatario, o al soggetto che lo ha sostituito ai sensi del comma 5, **entro dodici mesi dall'arrivo degli stessi nel territorio dello Stato membro di destinazione e, in tale momento, sono soddisfatte le condizioni di cui al medesimo comma 1; detta cessione si considera effettuata al momento del trasferimento della proprietà dei beni**”.*

La funzione del comma 3 è, invece, quella di coordinare la nuova norma con la regola generale, laddove sancisce, in particolare, che si rientra nelle ipotesi di cessione imponibile ai sensi del predetto art. 41, comma 2, lett. c) cit. quando il soggetto passivo trasferisce i beni nell'ambito della sua impresa nel territorio di altro Stato Membro

“a) il giorno successivo alla scadenza dei dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato membro, se entro tale periodo i beni non sono stati ceduti al soggetto passivo destinatario della cessione o al soggetto passivo che lo ha sostituito ai sensi del comma 5;

b) nel momento in cui, entro dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato membro, viene meno una delle condizioni di cui al comma 1;

c) prima della cessione se, entro dodici mesi dall'arrivo nel territorio dello Stato membro, i beni sono ceduti a una persona diversa dal soggetto passivo destinatario della cessione o dal soggetto che lo ha sostituito ai sensi del comma 5;

d) prima che abbia inizio la spedizione o il trasporto se, entro dodici mesi dall'arrivo nel territorio dello Stato membro, i beni sono spediti o trasportati in un altro Stato;

e) il giorno in cui i beni sono stati effettivamente distrutti, rubati o perduti oppure ne è accertata la distruzione, il furto o la perdita se, entro dodici mesi dall'arrivo nel territorio dello Stato membro, i beni sono stati oggetto di distruzione, furto o perdita”.

4. Avendo ora riguardo al disposto di cui all'art. 41-ter, d.lgs. 331/1993, disciplinante le c.d.

cessioni a catena, viene previsto che

*“a) si considerano cessioni a catena **le cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto, da uno Stato membro a un altro Stato membro direttamente dal primo cedente all’ultimo acquirente;***

*b) si considera **operatore intermedio un cedente, diverso dal primo, che trasporta o spedisce i beni direttamente o tramite un soggetto terzo che agisce per suo conto”.***

Quanto alle condizioni per il riconoscimento del regime di “non imponibilità” di cui all’art. 41, d.lgs. 331/1993, il comma 2 del predetto art. 41-ter cit., prevede, in particolare, che laddove il trasporto o la spedizione effettuati da un operatore intermedio inizino nel territorio dello Stato, solo la cessione effettuata nei confronti dell’operatore intermedio si assume essere cessione intra-comunitaria, a meno che il predetto operatore intermedio non comunichi al proprio cedente l’identificativo IVA attribuitogli dallo Stato membro intermedio; ne consegue che le successive cessioni non si ritengono realizzate nel territorio dello Stato[2].

Specularmente, il comma 3 del medesimo articolo riconosce che laddove il trasporto o la spedizione effettuati da un operatore intermedio terminino nel territorio dello Stato, solo l’acquisto effettuato nei confronti dell’operatore intermedio si assume essere acquisto intra-comunitario, a meno che, come già disposto dal comma 2, questi non comunichi al proprio cedente l’identificativo IVA attribuitogli dallo Stato membro; ne consegue una diversa conclusione rispetto alla disciplina prevista per la cessione giacché

“si considerano effettuate nello Stato la cessione posta in essere dal soggetto che effettua l’acquisto intracomunitario e le cessioni successive”.

5. Con riferimento all’ultimo intervento volto a modificare l’art. 50 del medesimo d.l. 331/1993, si rileva che, di concerto con le nuove previsioni introdotte appositamente per l’applicazione agli scambi intra-comunitari del regime di call-off stock, il legislatore ha inteso, da un lato, istituire i registri in cui devono essere annotate le cessioni e gli acquisti realizzati in osservanza di tale regime e, dall’altro, fissare, quali requisiti sostanziali per il riconoscimento della non imponibilità di un’operazione sia l’obbligo di comunicazione ad

opera del cessionario del numero identificativo IVA attribuitogli da uno Stato membro diverso da quello del cedente sia la compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie. A ben vedere, la novità introdotta si ravvisa nel fatto che l'assenza di verifica in merito all'identificazione della qualifica di soggetto passivo IVA del cessionario attraverso il sistema VIES determina la non applicazione del regime di non imponibilità della cessione.

6. Pare opportuno evidenziare, da ultimo, che, con il recepimento della direttiva n. 2018/1910, si è altresì definitivamente risolta la procedura d'infrazione n. 2020/0070, con la quale era stata contestato all'Italia il mancato recepimento del contenuto del predetto provvedimento, che avrebbe dovuto essere portato a termine entro il 31 dicembre 2019.

[1] Tali misure fanno parte di un più ampio pacchetto che comprendeva anche il regolamento di esecuzione (Ue) n. 2018/1912 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che, modificando il vigente regolamento (Ue) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, definisce per la prima volta a livello comunitario il corredo documentale necessario per dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio di uno Stato. Sul punto, si veda il contributo su questo sito "[La prova del trasporto nelle cessioni intracomunitarie tra la nuova disciplina comunitaria e la prassi interna](#)".

[2] Si legge nella relazione illustrativa al d.lgs. 192/2021 che le cessioni precedenti a quella cui si riconosce la natura intracomunitaria si configurano come cessioni interne effettuate in Italia, Stato di partenza dei beni, mentre, naturalmente, si assumono realizzate in uno Stato diverso dall'Italia le cessioni successive a quella qualificata come intracomunitaria, le quali integreranno il requisito territoriale nello Stato di arrivo dei beni.