

# L'IVA nelle transazioni infragruppo e con soggetti terzi



**Dott. Alberto Perani**

28 Marzo 2025



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona

# Soggetto passivo

## Art. 7 lett. D) DPR 633/72



Per «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato» si intende:

- Un soggetto passivo:
  - ❖ Domiciliato nel territorio dello Stato
  - ❖ O ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero.
- Una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.
- Per i soggetti diversi dalle persone fisiche (società, enti, organismi pubblici e privati, ecc.) si considera:
  - ❖ Domicilio il luogo in cui si trova la sede legale;
  - ❖ Residenza quello in cui si trova la sede effettiva.



## Stabile organizzazione ai fini IVA

La stabile organizzazione è una elaborazione del diritto tributario ed è svincolata da altri istituti di matrice civilistica.

L'art. 11 Regolamento UE 282/2011 chiarisce che:

Esiste la stabile organizzazione solamente laddove vi sia la presenza di una **sede diversa dalla sede dell'attività economica** che sia caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una **struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici** atti a consentire di:

- ricevere e utilizzare i servizi che le sono resi (c.d. S.O. passiva);
- fornire i servizi di cui assicura la prestazione (c.d. S.O. attiva).

# Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette (differenze)

La Differenza tra definizione di S.O ai fini delle imposte dirette e ai fini IVA:

## **RISORSE UMANE E MATERIALI**

S.O ai fini delle imposte dirette	S.O ai fini Iva
<p>Il requisito personale non è necessario per avere una S.O., se non indispensabile per il tipo di attività esercitata nella sede d'affari.</p>	<p>In ambito Iva la S.O. presuppone l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la mera presenza di impianti e macchinari sul territorio di uno Stato.</p>

## Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

NORMATIVA PRIMA DEL 2010	NORMATIVA POST 2010
<p>La presenza in Italia di una S.O. di un soggetto estero comportava una sorta di attrazione</p>	<p><b>Articolo 192-bis della Direttiva 2006/112/CE</b></p> <p>La forza di attrazione della S.O. è stata molto mitigata</p>
<p>Per le operazioni poste in essere dal soggetto estero, territorialmente rilevanti in Italia, la S.O. era debitrice d'imposta anche se non interveniva nell'operazione</p>	<p>La S.O. è debitore dell'Iva solo se «partecipa» all'effettuazione dell'operazione. Se la S.O. non partecipa all'operazione e l'acquirente è un soggetto passivo stabilito in Italia, quest'ultimo sarà quindi tenuto ad assolvere l'Iva tramite il reverse charge.</p>

# Soggettività passiva ai fini Iva della stabile organizzazione

Operazioni effettuate dalla S.O (che partecipa all'effettuazione dell'operazione)	Debitore dell'imposta S.O
<p>Operazioni poste in essere dalla casa madre rilevanti in Italia senza intervento S.O.</p>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Prestazioni effettuate nei confronti di soggetti privati o non residenti: adempimenti effettuati dalla S.O. tramite il numero identificativo attribuito alla S.O. utilizzando tuttavia una serie distinta di numerazione per tali fatture e annotando le stesse in un apposito registro e riportate in un distinto modulo della dichiarazione Iva annuale</li><li>2. Cessioni o prestazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva; gli adempimenti sono assolti dal cessionario attraverso il reverse-charge.</li><li>3. Acquisto territorialmente rilevante in Italia effettuati dalla casa madre: gli adempimenti sono assolti dalla S.O.</li></ol>

# Stabile organizzazione

## Working paper n. 791/2014 della Commissione Europea

Quesiti posti dall'Amministrazione finanziaria italiana	Risposta della Commissione Europea
Applicabilità della nozione di S.O. ai fini Iva alle regole territoriali relative alle cessioni di beni	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il luogo delle cessioni di beni è identificato avendo riguardo alla localizzazione geografica degli stessi (luogo di partenza e luogo di arrivo);</li><li>• La nozione di S.O. ai fini Iva è del tutto ininfluente sull'identificazione della territorialità delle cessioni di beni.</li></ul>
Qualificazione della S.O. quale debitore d'imposta nella cessione dei beni	<ul style="list-style-type: none"><li>• La S.O. deve intervenire nella cessione di beni o prestazioni di servizi;</li><li>• La S.O. deve essere caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici.</li></ul>

# Stabile organizzazione

## Working paper n. 857/2015 della Commissione Europea

Quesito Amministrazione finanziaria	Casi
<p><b>Chiarimenti in merito all'applicazione dell'art.192-bis direttiva Iva: viene chiesto se un soggetto si consideri stabilito in uno Stato membro qualora partecipi per mezzo della propria S.O. a una cessione di beni, sia domestica che intracomunitaria.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• L'art.192-bis della direttiva non rileva nel caso di invio di beni in Italia da un Paese dell'UE direttamente ad un soggetto passivo nazionale, anche nel caso in cui il fornitore operi in Italia per mezzo di una S.O. L'eventuale coinvolgimento della S.O. italiana di un soggetto estero, pur non limitato ad attività di supporto amministrativo, non ha rilevanza ai fini della territorialità dell'operazione.</li><li>• Nel caso in cui invece, prima della consegna al cliente nello Stato membro di destinazione, i beni transitino da un <b>magazzino della S.O.</b> del cedente ivi situata:<ol style="list-style-type: none"><li>1. Se la partecipazione della S.O. fosse sufficiente per integrare i requisiti di stabilimento previsti dall'art.192-bis della Direttiva Iva, allora la S.O. verrebbe considerata debitore d'imposta e non troverebbe applicazione il reverse charge per l'acquirente finale;</li><li>2. Se la S.O. non avesse i requisiti per essere considerata S.O., allora il cessionario soggetto passivo dovrebbe applicare il reverse charge.</li></ol></li></ul>

# Stabile organizzazione

## Working paper n. 857/2015 della Commissione Europea

Quesito dall'Amministrazione finanziaria	Casi
<b>Requisito dell'esistenza</b>	S.O. ai sensi dell'art.11 Reg. 282/2011
<b>Requisito della consistenza</b>	S.O. deve avere un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di effettuare l'operazione alla quale partecipa (art.53 par.1 Reg. 282/2011)
<b>Requisito della partecipazione</b>	La S.O. deve essere intervenuta nell'operazione (art.53 par.2 Reg. 282/2011)
<b>Requisito della partecipazione qualificata</b>	Le risorse umane e tecniche della S.O. devono essere utilizzate per fini inerenti al compimento della transazione alla quale partecipa (art.53 par.2 Reg.282/2011). Non si deve trattare di un mero supporto amministrativo (art.53 par.3 Reg.282/2011)

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

Risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 954-643/2015

[non reso pubblico mediante risoluzione]



- «La nozione di S.O. non ha rilevanza sul luogo di tassazione delle cessioni di beni»;
- «L'articolo 192-bis della Direttiva Iva non rileva nel caso di invio di beni in Italia da un Paese dell'UE **direttamente** ad un cliente soggetto passivo nazionale, anche nel caso in cui il fornitore non residente operi in Italia con una S.O.»;
- Perché si possa ritenere che la S.O. partecipi ad un'operazione, il coinvolgimento di tale S.O. deve riguardare «una parte essenziale» dell'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi in questione;



# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

Risposta dell'Agenzia delle Entrate Interpello n. 57/2023

L'intervento di una stabile organizzazione di una società tedesca nell'ambito della cessione di un bene spedito dalla Germania all'Italia sarebbe sufficiente al fine di attrarre integralmente in Italia la territorialità dell'operazione.

La risposta è in contrasto con le ipotesi di discussione presentate dal Comitato Iva della Commissione Europea nel Working Paper 791/2014 e 857/2015

- 1) Rapporto casa madre tedesca e S.O: spostamento di beni a se stessi art.41 co 2 lett. C);
- 2) La cessione al cliente italiano deve essere assoggettata ad Iva da parte della S.O.

**N.B: Si segnalano le recenti risposte agli interpelli n.956-1164/2024 (non pubblicata dall'ADE) e la n.64/2025, dello stesso orientamento.**

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

Risposta dell'Agenzia delle Entrate Interpello n. 336/E/2023



L'attività promozionale svolta dalla stabile e diretta a facilitare la conclusione dei contratti della casa madre determina un suo ruolo attivo nell'operazione che, pertanto, è soggetta ad Iva italiana

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

Risposta dell'Agenzia delle Entrate Interpello n. 374/2023



E' debitrice d'imposta ai fini Iva, la S.O. italiana del soggetto estero che, pur non negoziando direttamente i contratti di acquisto e di vendita, effettua una serie di operazioni considerate inerenti alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in Italia.

Vengono individuate delle attività che, se svolte da una qualsiasi S.O. determinano la sua partecipazione rilevante rispetto all'operazione principale, territorialmente rilevante nel nostro ordinamento:

- Gestione dei rapporti con la clientela;
- Gestione delle scorte e supervisione del magazzino;
- Organizzazione delle consegne;
- Gestione dei rapporti con i trasportatori dal magazzino di terzi ai clienti;
- Assistenza in materia di fatturazione e contabilità;
- Assistenza tecnica;
- Gestione feed-back con i clienti e controllo qualità.

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

Risposta dell'Agenzia delle Entrate Interpello n. 33/2025



L'Ade ritiene qualificante l'intervento della stabile organizzazione che, tramite la propria attività preparatoria, permette la realizzazione delle prestazioni svolte dalla casa madre, laddove tali prestazioni risultino inerenti e prodromiche alla successiva attività di evasione degli ordini svolti dalla casa madre.

Le attività individuate sono:

- Segnalare a casa madre l'opportunità commerciale con il cliente e gestire i contatti
- Condurre le trattative sul prezzo di vendita, seppure nei limiti prefissati dalla casa madre
- Ricevere l'ordine del cliente, chiarire eventuali problematiche, inserire gli ordini di acquisto nel gestionale aziendale
- Ricezione della conferma d'ordine e invio al cliente con la data prevista di consegna
- Fungere nei rapporti con il cliente da referente per i problemi durante il trasporto
- Ricevere il feedback sul test del prodotto dal cliente
- Intrattenere le comunicazioni con il cliente (assistenza)
- Gestire i problemi logistici
- Monitorare lo sviluppo del business con il cliente

**Secondo l'Ade da tali attività emerge una partecipazione qualificante della S.O all'esecuzione del rapporto contrattuale con il cliente**

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

Risposta dell'Agenzia delle Entrate Interpello n. 33/2025

**Rimborso Iva art. 38 - bis 2 DPR 633/72 oppure art. 30 co. 2 ,lett. e) DPR 633/72 ?**

«La presenza nello Stato di rimborso di una stabile organizzazione del soggetto richiedente il rimborso, che sia idonea a realizzare operazioni imponibili, non è di per sé sufficiente ad escludere il rimborso dell'Iva ai sensi della Direttiva 2008/09/CE. Occorre che sia accertata la realizzazione effettiva di operazioni imponibili nello Stato di rimborso da parte della stabile organizzazione ivi situata».

**La mera esistenza della branch nel territorio italiano non è idonea a precludere il rimborso tramite il « portale elettronico»**

# Pacchetto Vida

Sono stati pubblicati sulla Gazzetta europea la direttiva Iva e due regolamenti



## OBIETTIVI

- Digitalizzazione della gestione dell'iva
- Maggiore trasparenza e uniformità a livello UE
- Riduzione frodi e oneri amministrativi

Il progetto europeo VIDA (VAT in the Digital Age) si basa su tre pilastri principali che mirano ad adattare il sistema IVA alle sfide dell'economia digitale e a migliorarne l'efficienza a livello europeo. Questi pilastri sono:

- Requisiti di Digital Reporting (DRR): questo pilastro promuove l'implementazione della fatturazione elettronica e la creazione di sistemi di rendicontazione digitale per facilitare lo scambio di informazioni fiscali tra i Paesi dell'UE. L'obiettivo è di standardizzare i processi di fatturazione elettronica in tutti gli Stati membri, il che porterà a una maggiore trasparenza, efficienza e riduzione delle frodi fiscali.
- Economia di piattaforma: questo pilastro affronta le sfide dell'economia delle piattaforme per l'affitto a breve termine di alloggi e servizi di trasporto passeggeri, e mira a rafforzare il ruolo delle piattaforme digitali nella riscossione dell'IVA.
- Registrazione unica dell'IVA (OSS): il terzo pilastro propone la creazione di un sistema unico di registrazione dell'IVA, che consentirà alle imprese di gestire i propri obblighi fiscali in tutta l'UE attraverso un unico registro. Ciò semplificherà l'amministrazione fiscale per le imprese che operano in più Paesi e ridurrà la burocrazia e i costi associati al rispetto delle normative fiscali in diverse giurisdizioni.

# Impatto sulla fatturazione elettronica e DRR



## ◆ **Obbligo di Fatturazione Elettronica**

- Gli Stati membri potranno **imporre la fatturazione elettronica per le transazioni nazionali**
- Non sarà più necessaria **l'accettazione del destinatario** per l'invio delle fatture

## ◆ **Nuovi obblighi dal 1° luglio 2030**

- Tutte le transazioni **intra-UE** dovranno essere documentate con **e-fattura**
- Emissione **entro 10 giorni dall'evento imponibile**
- **Digital Reporting Requirements (DRR)** per il monitoraggio in tempo reale

# Impatto del pacchetto Vida sulle piattaforme digitali



## ◆ **Settori coinvolti**

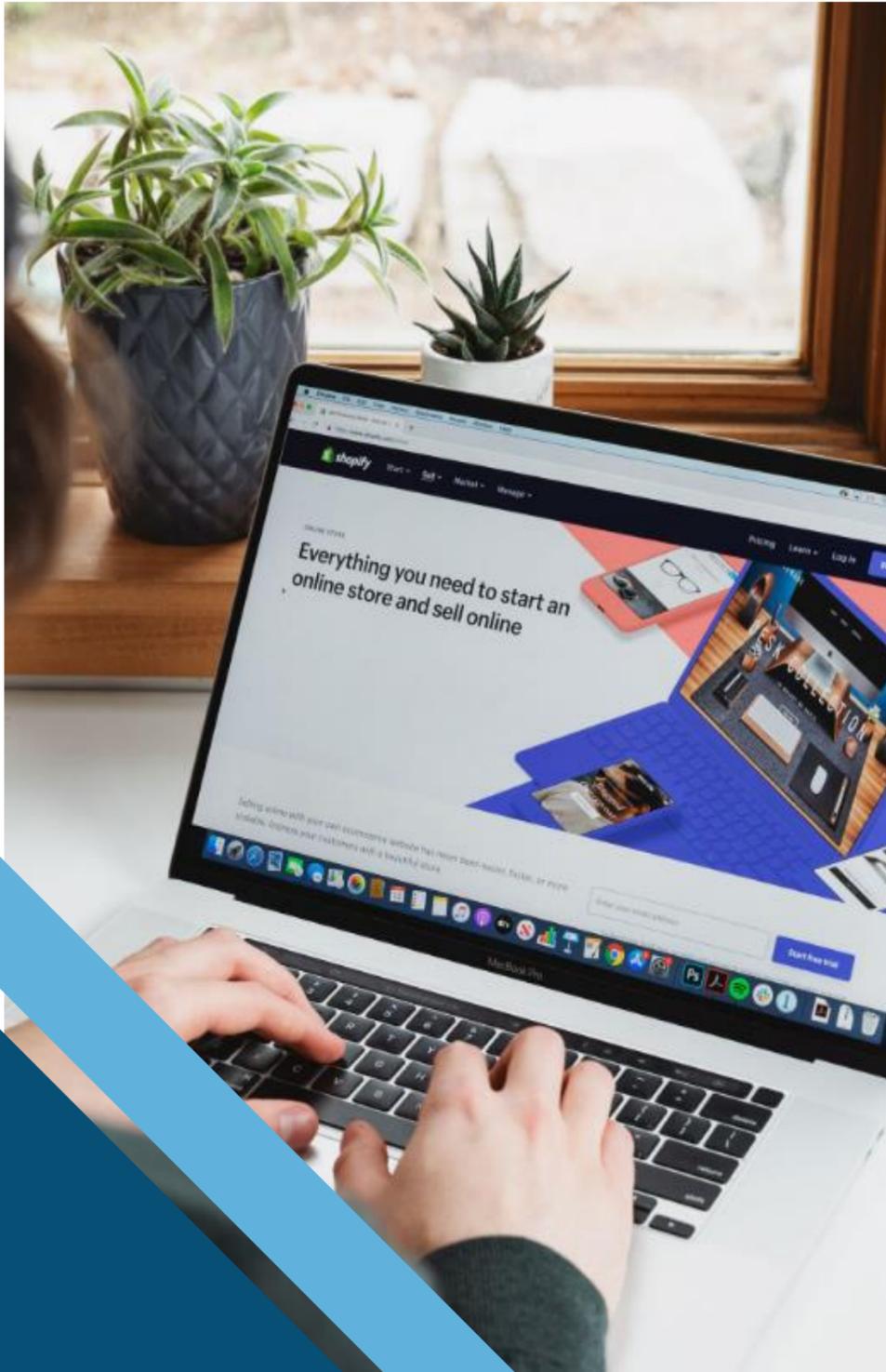
- Locazioni di alloggi a breve termine ( $\leq 30$  giorni)
- Trasporto di passeggeri su strada

## ◆ **Nuovo ruolo delle piattaforme**

- Responsabili della riscossione e versamento dell'IVA
- Maggiore conformità fiscale e semplificazione per i fornitori di servizi

## ◆ **Tempistiche di attuazione**

- **Facoltativa per gli Stati dal 1° luglio 2028**
- **Obbligatoria dal 1° luglio 2030**



## Estensione dello Sportello Unico IVA (OSS)

### ◆ **Registrazione IVA Unica (SVR)**

- Implementazione di un sistema che consente alle imprese di registrarsi una sola volta ai fini IVA per operare in tutta l'UE, eliminando la necessità di registrazioni multiple in diversi Stati membri.
- Estensione del regime **OSS** anche ai **soggetti passivi** che vendono determinati prodotti a **consumatori finali** in Stati membri diversi da quello di stabilimento.
- Estensione del **reverse charge** nelle operazioni tra imprese dal fornitore di un bene o dal prestatore di un servizio all'acquirente se il fornitore o prestatore in questione non è stabilito nello Stato membro in cui l'IVA è dovuta.

### ◆ **Semplificazione per le movimentazioni di merci**

- Le imprese che **trasferiscono beni** dal proprio **paese di stabilimento** a un altro **Stato UE** per rivenderli a **consumatori finali** potranno beneficiare del regime OSS, evitando la necessità di registrazioni IVA multiple.

**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  
INTRACOMUNITARIE 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

# 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 lo 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 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 il 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

## Osservazioni:

### 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

## Osservazioni:

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

E' apparsa subito in evidenza l'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

## Osservazioni:

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, purché 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**

## Suprema corte ordinanza

n.30889/2023 sentenza n.8477/2024



- La Suprema Corte (**ordinanza n.30889/23**) ha ritenuto «sufficienti la produzione di fatture accompagnatorie, equiparate ai documenti di trasporto, i pagamenti relativi alle prestazioni realizzate, effettuati con mezzi tracciabili, le dichiarazioni dei terzi clienti e gli elenchi Intrastat, ritenuti elementi idonei ad accertare l'effettiva uscita dal territorio dello Stato della merce e l'attribuzione all'acquirente del potere di disporre dei beni come proprietario»
- I giudici di legittimità (**sentenza n. 8477/24**) hanno chiarito che il contribuente deve dimostrare di aver adottato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto. Nei casi in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il suddetto documento di trasporto, la prova in questione potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in un altro Stato membro.

**La Cassazione «apre» a documenti diversi dal documento di trasporto ai fini della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio nazionale.**

## Cmr in formato elettronico con pieno valore legale e probatorio



- L'Italia ha aderito al protocollo alla Convenzione sul contratto di trasporto internazionale di merci su strada
- Gli operatori potranno disporre di un documento valido anche come prova delle cessioni Intra-Ue di cui al regolamento UE 2018/1912

La CMR elettronica è in grado di superare le difficoltà della CMR cartacea che va redatta in triplice copia e sull'originale devono essere presenti le firme dei tre soggetti coinvolti

## Cessioni comunitarie: uscita della merce nei 90 giorni



- Il D.Lgs. 87/2024 di riforma delle sanzioni fiscali, all'art.7 D.Lgs 472/997 ha aggiunto un nuovo periodo che stabilisce l'applicazione di una sanzione del 50% per chi effettua cessioni comunitarie non imponibili (art.41 D.L. 331/93) con trasporto effettuato a cura del cessionario se i beni non risultano pervenuti in altro Stato membro entro 90 giorni dalla consegna.
- La sanzione non si applica quando nei trenta giorni successivi viene eseguito previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

## Cessioni comunitarie: uscita della merce nei 90 giorni



### **Decorrenza di applicazione della disposizione sanzionatoria**

- In riferimento alle cessioni intracomunitarie che si considerano effettuate prima del 1° settembre 2024, non è consentita l'applicazione della previsione sanzionatoria di cui all'articolo 7,co 1,D.Lgs 471/97
- Si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

# Cessioni comunitarie: uscita della merce nei 90 giorni

**Obbligo:** Le imprese devono assicurarsi che i beni siano pervenuti in un altro Stato membro entro 90 giorni dalla data di consegna.

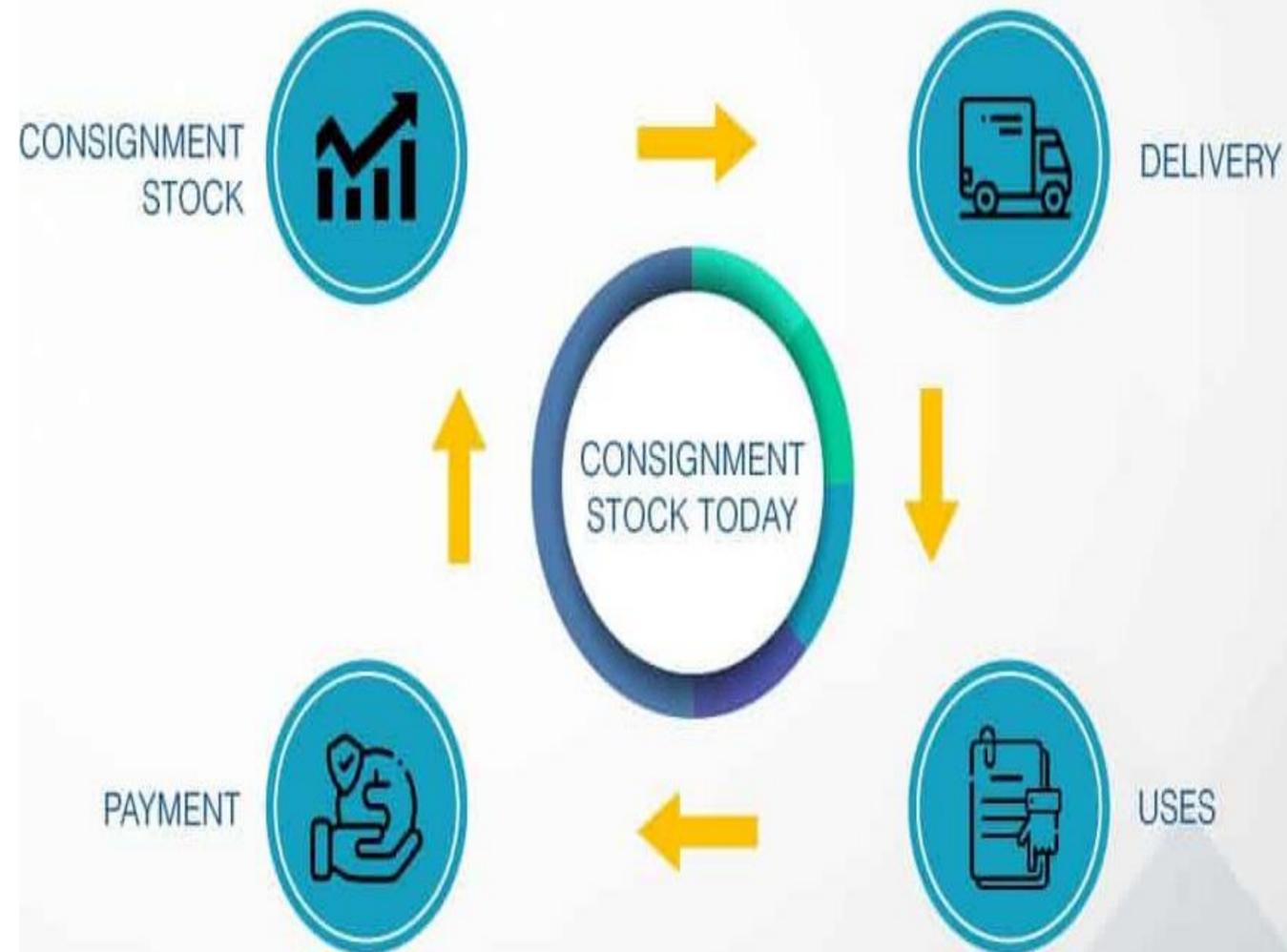
## Momento rilevante per il calcolo dei 90 giorni:

- **Documento di trasporto (DDT):** rilevante se indica la data effettiva di ricezione da parte del destinatario.
- **Lettera di vettura CMR:** considerata valida se firmata dal destinatario al momento della consegna.
- **Data fattura:** non è il criterio principale, ma può essere un riferimento in alcuni casi.



- Necessità di una corretta gestione documentale per provare il rispetto del termine.
- Attenzione alla data effettiva di ricezione da parte del destinatario e alla firma dei documenti di trasporto.
- Per rispettare la normativa, è fondamentale monitorare la data in cui i beni sono pervenuti al destinatario e disporre di documentazione adeguata (DDT con conferma di ricezione, CMR firmato).

## CONSIGNMENT STOCK INVENTORY CYCLE



## Consignment stock

Il **contratto di consignment stock (o Call-off stock)** è basato sul **trasferimento dei beni del fornitore presso un deposito del cliente**, il quale, in base alle proprie esigenze, ha la facoltà di **effettuare prelievi in qualsiasi momento**.

**Il diritto di proprietà resta «congelato» in capo al fornitore e si trasferisce al cliente soltanto nel momento in cui questi effettua il prelievo.**



## Call of stock o consignment stock?

### «Call of stock»

La destinataria della merce è un'impresa industriale che preleva i beni per utilizzarli nel proprio processo produttivo.

### «Consignment stock»

La destinataria della merce è un'impresa commerciale che preleva i beni per rivenderli.



# 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-off stock»

A seguito di tale modifica normativa il trasferimento di un bene in un 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 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.

## 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-off 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



E' 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 ricomincia nuovamente

Direttiva (UE) 2018/1910 art. 36 bis

Recepita dal D.Lgs 5 novembre 2021 n.192 [art.41 ter DL 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.

Direttiva [UE] 2018/1910 art. 36 bis

Recepita dal D.Lgs 5 novembre 2021 n.192 [art.41 ter DL 331/93]

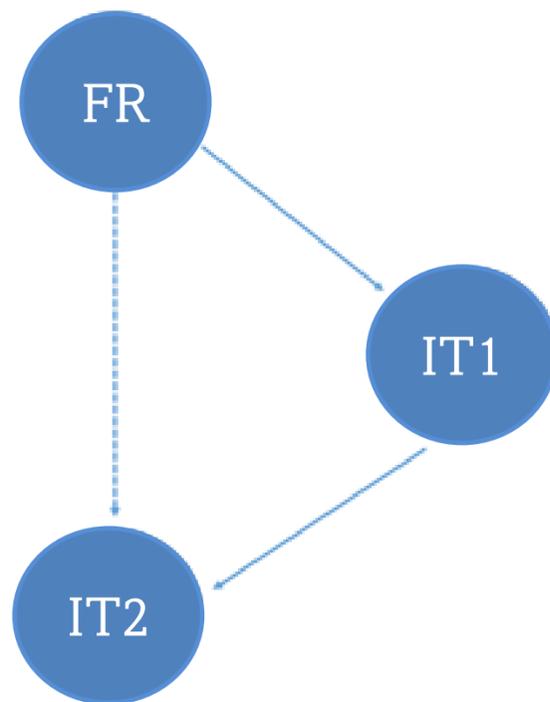
## Deroga alla regola generale

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

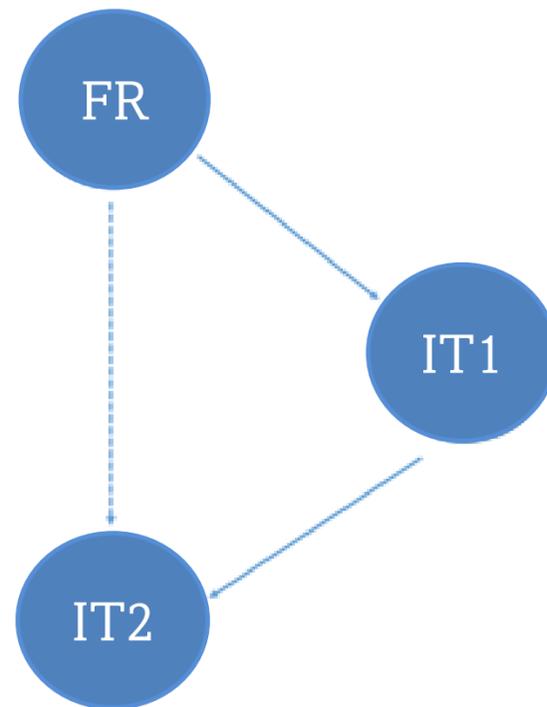
#### Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1

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 06.04.2006 Corte di Giustizia causa C-245/04, sentenza Corte UE 16.12.2010 causa C-430/09).

## Operazioni a catena



### Esempio 2

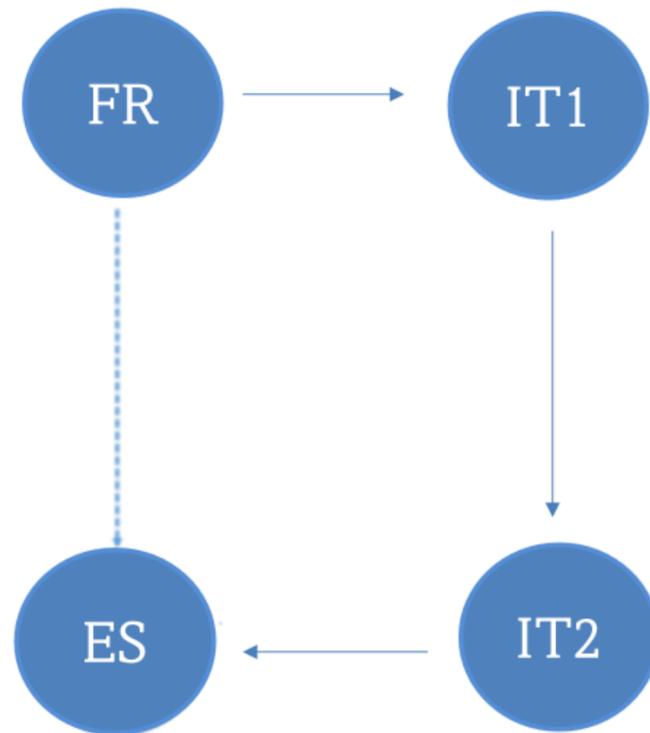
Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1 deroga alla regola generale

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 (P.IVA francese) è soggetto ad Iva francese
- 2) IT1 utilizzando la propria P.IVA francese effettua una cessione intracomunitaria nei confronti di IT2

## Operazioni a catena

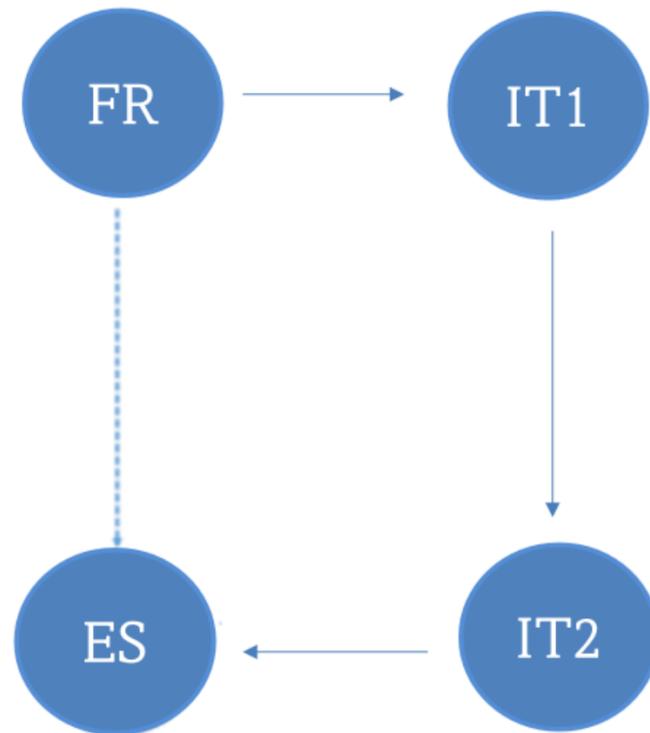


### Esempio 3

#### 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 P.IVA di IT1 in Spagna e la P.IVA di IT2 in Spagna è una cessione interna in Spagna;
- 4) La cessione tra P.IVA di IT2 in Spagna e ES è una cessione interna in Spagna.

## Operazioni a catena



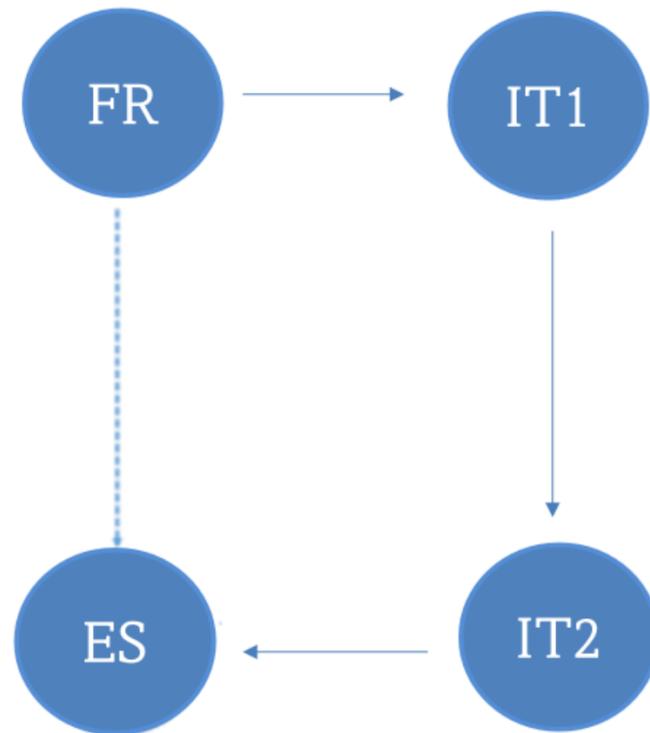
### Esempio 4

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 P.IVA di IT1 in Francia;
- 2) Triangolazione comunitaria tra P.IVA 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 P.IVA francese di IT1
- 3) Triangolazione comunitaria tra P.IVA IT1 in Francia – IT2 – ES.

# Triangolare nazionale



## **Agenzia delle Entrate – Interpello n.283/2023:**

L'ADE ha confermato che il regime di non imponibilità Iva, applicabile alle cessioni all'esportazione in triangolazione è escluso se il trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio doganale comunitario è curato dal cessionario italiano, anziché dal primo cedente, anch'esso italiano.

## **Corte di Cassazione – Ordinanza n. 14853/2023:**

**La Cassazione ha stabilito il seguente principio di diritto:**

«in caso di operazioni triangolari interne al territorio dell'Unione, ove vi siano due cessioni successive con tre operatori, di cui almeno uno sito al di fuori del territorio nazionale e oggetto di un solo trasporto, non è imponibile la prima cessione di beni, ove si accerti che la merce oggetto della suddetta cessione venga trasportata dal primo acquirente nel territorio dello Stato del cessionario, senza che il primo acquirente possa disporre della merce come proprietario ma risulti meramente interposto al fine di assolvere a un vincolo della merce al terzo soggetto passivo che la immetta al consumo»

# Triangolare nazionale



Dubbi sulla compatibilità dell'art.58 D.L. 331/63 alla luce delle novità introdotte dalla Direttiva

Le conclusioni della sentenza UE nella causa C-696/2020 mettono in dubbio la disciplina delle triangolari nazionali, nell'ipotesi di trasporto curato dal primo cedente.

Secondo Assonime «la norma è sopravvissuta al D.Lgs. 192/2021 e quindi può trovare applicazione»