

Newsalert



PwC TLS

Avvocati e Commercialisti

Scambi intracomunitari di beni: prime misure di contrasto alle frodi IVA e armonizzazione

A cura di Francesco Pizzo, Luca Ghelli, Edoardo Baini e Beatrice Ottaviani

Introduzione

In vista del passaggio al sistema IVA definitivo, previsto, ad oggi, per luglio 2022, lo scorso 2 ottobre 2018 il Consiglio "Ecofin" ha discusso e approvato le cosiddette "Quick fixes", ossia quattro proposte di modifica della normativa IVA comunitaria con l'obiettivo di assicurare maggiore certezza del diritto agli operatori e, contestualmente, introdurre misure di contrasto alle frodi IVA per ridurre il VAT gap. In data 4 dicembre 2018, il Consiglio dell'Unione europea, al fine di recepire tali proposte di modifica, ha adottato tre atti legislativi (i.e. il Regolamento UE 2018/1909, la Direttiva UE 2018/1910 e il Regolamento di esecuzione UE 2018/1912) emendando la Direttiva 2006/112/CE (nel seguito anche «direttiva IVA») ed il Regolamento di esecuzione UE 282/2011.

Gli interventi previsti dal legislatore comunitario, che dovranno essere recepiti dagli ordinamenti nazionali entro il 31 dicembre 2019, riguardano le seguenti tematiche:

- rilevanza sostanziale del numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie;
- disciplina delle operazioni a catena;
- disposizioni sull'istituto del *call-of-stock*;
- regime delle prove nell'ambito delle cessioni Intracomunitarie.

Nel prosieguo si andranno ad analizzare in dettaglio le nuove previsioni, in attesa che il legislatore italiano formuli la proposta di implementazione di dette misure che, ad ogni modo, non potrà discostarsi in maniera significativa da quanto previsto dalla norma comunitaria.

Intra-EU transactions: new rules for harmonization and to contrast VAT frauds

Prepared by Francesco Pizzo, Luca Ghelli, Edoardo Baini and Beatrice Ottaviani

Introduction

In view of the transition to the VAT definitive system whose entering into force is currently planned on next July 2022, on October 2, 2018, the "Ecofin" Council discussed and approved the so-called "Quick fixes" measures. In particular, they are four proposals to amend the European VAT legislation with the aim of improving legal certainty for the taxpayers and introducing measures to contrast VAT fraud in the EU, as well. On December 4, 2018, the Council of the European Union, in order to implement the above-mentioned proposals, adopted three legislative acts (i.e. the EU Regulation no. 2018/1909, the EU Directive no. 2018/1910 and the EU Implementing Regulation no. 2018/1912) amending the EU Directive 2006/112/EC (hereinafter also as "VAT Directive") and the EU Implementing Regulation no. 282/2011. The measures envisaged by the EU legislator, which should be implemented by each EU Member States within next December 31, 2019, concern the following topics:

- *The substantial relevance of the VAT identification number in relation to the Intra-EU supply of goods;*
- *Rules for chain supplies;*
- *Regulation concerning the call-of-stock arrangements;*
- *The proofs related to the Intra-EU supply of goods.*

In the following, we will describe more in detail the new rules, waiting for the Italian legislator will propose the draft decree to implement such measures taking into consideration that the local rules could not be significantly different from the provisions set forth in the above-mentioned Directive and Regulations.

Rilevanza del numero di identificazione IVA nelle cessioni intracomunitarie

L'attuale formulazione dell'art. 138 della direttiva IVA non prevede, tra i requisiti per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA agli scambi intracomunitari di beni, che il cessionario sia munito di un numero di identificazione IVA (risultante dalla banca dati VIES) nello Stato Membro di destinazione di detti beni.

Con le modifiche apportate dalla Direttiva UE 2018/1910 all'art. 138 della direttiva IVA, l'iscrizione al VIES del cessionario dovrebbe divenire requisito sostanziale, e non più solo formale, ai fini dell'applicazione del suddetto regime di non imponibilità.

Sul punto, il VII considerando della Direttiva UE 2018/1910 riporta che “[...] l’inserimento del numero di identificazione IVA dell’acquirente nel sistema di scambio di informazioni sull’IVA (VIES), assegnato da uno Stato Membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni, diventi [...] una condizione sostanziale per l’applicazione dell’esenzione (rectius non imponibilità, ndr) anziché un requisito formale. [...]”.

Viene, altresì, previsto che il regime di non imponibilità IVA, previsto per le cessioni intracomunitarie, non possa trovare applicazione laddove il cedente non rispetti l’obbligo di comunicare l’operazione tramite l’apposito modello Intrastat (nuovo art. 138(1bis) della direttiva IVA).

Disciplina delle operazioni a catena

La Direttiva UE 2018/1910 ha disciplinato, con l’introduzione dell’articolo 36-bis all’interno della direttiva IVA, le operazioni a catena (i.e. cessioni successive di beni oggetto di un unico trasporto intracomunitario) nelle quali il trasporto dei beni è curato dal promotore dell’operazione (*middleman*) o da terzi per suo conto.

La norma nasce dall’esigenza di fissare, nell’ambito di una transazione a catena con tre o più soggetti coinvolti, a quale cessione imputare il trasporto intracomunitario e, di conseguenza, il regime di non imponibilità IVA.

A tal fine, dapprima il legislatore comunitario offre una definizione di operatore intermedio (*middleman*), inteso quale “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”.

Successivamente, in un’ottica di semplificazione, la nuova disposizione stabilisce che, nell’ambito delle cessioni a catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell’operatore intermedio.

The substantial relevance of the VAT number in relation to the Intra-EU supply of goods

The current wording of the article 138 of the VAT Directive does not require that the customer is VAT registered in the EU Member State of arrival of the goods and its VAT number is registered in the VIES database, to apply the VAT exemption for Intra-EU supply of goods.

Through the changes made by the EU Directive 2018/1910 to the said article 138 of the VAT Directive, the registration on the VIES database of the customer’s VAT number will become a substantial requirement for the purposes of the application of the above-mentioned VAT exemption (with right to deduction) regime.

In this respect, the 7th paragraph of the premises of the EU Directive 2018/1910 provides that: “[...] the inclusion of the VAT identification number of the person acquiring the goods in the VAT Information Exchange System (VIES), assigned by a Member State other than that in which the transport of the goods begins, become [...] a substantive condition for the application of exemption rather than a formal requirement. [...]”.

Moreover, it is provided that the VAT exemption regime related to the Intra-EU supplies could not be applied whereby the customer does not comply with the obligation to communicate the transaction through the relevant Intrastat/EC sales list communication (new art. 138(1a) of the VAT Directive).

Rules for chain supplies

The EU Directive 2018/1910, by introducing the new article 36-bis of the VAT directive, provides specific rules concerning chain supplies (i.e. multiple supplies of goods where there is a single intra-EU transport) in which the transport of goods is arranged by the so-called “promoter” or by third parties on its behalf.

The rule is aimed to establish, in the context of a chain transaction having three or more parties involved, to which supply ascribing the intra-EU transport and, consequently, the VAT exemption (with right to deduction).

For this purpose, the EU Legislator provides a definition of the intermediary operator, considered as a “supplier within the chain other than the first supplier in the chain, who dispatches or transports the goods either himself or through a third party acting on his behalf”.

Subsequently, in order to simplify the rules, the new provision establishes that, in the context of a chain supply, the dispatch or transport shall be ascribed only to the supply made to the intermediary operator.

È la cessione nei confronti di quest'ultimo che si qualifica, quindi, come cessione intracomunitaria non imponibile.

Tuttavia, il novellato paragrafo 2 dell'articolo 36-bis della direttiva IVA stabilisce una deroga a tale disciplina. Ed invero, qualora l'operatore intermedio comunichi il proprio numero di partita IVA attribuitogli dallo Stato Membro di partenza dei beni, la spedizione o il trasporto (i.e. la cessione intracomunitaria) dovranno essere imputati unicamente alla cessione dei beni effettuata dall'operatore intermedio stesso.

L'istituto del *Call-off stock*

Con la citata Direttiva UE 2018/1910 il legislatore comunitario ha inteso armonizzare una fattispecie contrattuale frequentemente utilizzata dagli operatori nell'ambito degli scambi intracomunitari. Trattasi del contratto di *Call-off stock*, meglio noto all'interno della prassi italiana come contratto di *Consignment stock* (cui nel seguito ci si riferirà per semplicità con il termine *Call-off stock*). L'accordo di *Call-off stock* consiste nel trasferimento dei beni di proprietà del fornitore presso un luogo di stoccaggio nella disponibilità del cessionario, il quale, nonostante sia avvenuto il trasferimento fisico della merce, non ne diviene immediatamente proprietario. La qualifica di proprietario rimane in capo al cedente fino al momento in cui il cessionario preleva la merce in base al proprio fabbisogno: il trasferimento del diritto di proprietà sulla merce verrà trasferito al cessionario limitatamente al quantitativo prelevato.

Ad oggi, taluni Stati Membri (tra cui l'Italia) considerano la movimentazione di beni da uno Stato UE ad un altro, in costanza di un contratto di *Call-off stock*, come una cessione intracomunitaria ad efficacia differita al momento del prelievo da parte del cessionario, sollevando il cedente dall'obbligo di identificarsi ai fini IVA nello Stato Membro di arrivo dei beni. In altri Stati Membri, invece, detta movimentazione di beni costituisce, fin dall'origine, una cessione intracomunitaria assimilata (i.e. trasferimento di merce propria), con conseguente obbligo per il cedente di identificarsi ai fini IVA nello Stato Membro di arrivo dei beni.

Sul punto, il legislatore comunitario ha inteso prendere una posizione netta prevedendo che "*non è assimilato ad 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*".

In other words, it is this supply to be qualified as the intra-EU supply exempted from VAT with right to deduction.

However, the new paragraph 2 of Article 36-bis of the VAT Directive provides a derogation to this general rule. Indeed, the dispatch or transport shall be ascribed to the supply of goods carried out by the intermediary operator where the latter communicates to his supplier the VAT identification number issued to him by the Member State from which the goods are dispatched or transported.

Regulation concerning the *Call-off stock* arrangements

Through the above-mentioned EU Directive 2018/1910, the EU Legislator intended to harmonize a typical agreement frequently used by operators in the context of intra-EU transactions. This agreement is named call-off stock agreement. The call-off stock agreement concerns the transfer of the goods in the ownership of the supplier to a warehouse in the availability of the recipient, who, despite the physical transfer of the goods, does not immediately become the owner of them. The title on the goods remains with the supplier until the recipient calls-off/withdraws the goods according to its own needs: the transfer of the ownership of the goods will be transferred to the recipient on the basis of the quantity called-off.

To date, in case of a call-off stock agreement, some Member States (including Italy) consider the transfer of goods from an EU Country to another as an intra-community supply having its effect deferred at the time of the withdrawal of the goods. In this way, the supplier is exempted to register for VAT purposes in the Member State of arrival of the goods. In other Member States, the above-mentioned transfer of goods is instead considered as a deemed intra-Community transfer (i.e. transfer of own goods) since the beginning, implying the supplier to register for VAT purposes in the Member State of destination of the goods.

On this point, in order to establish clear and harmonized rules, the EU legislator established that "The transfer by a taxable person of goods forming part of his business assets to another Member State under call-off stock arrangements shall not be treated as a supply of goods for consideration".

Dall'analisi della disciplina dell'articolo 17-bis, come chiarito dal *Working Paper* 968 dello scorso 15 maggio 2019, è possibile enucleare diversi elementi caratterizzanti l'istituto del *Call-off stock*:

- i beni devono essere inviati in virtù di un contratto di compravendita ad effetti traslativi differiti;
- il soggetto passivo che spedisce i beni non deve essere stabilito nello Stato membro di destinazione degli stessi;
- il destinatario deve essere identificato ai fini IVA nello Stato membro di arrivo della merce;
- il soggetto che invia i beni deve istituire un apposito registro ove annotare l'identità del soggetto presso cui tali beni sono spediti, nonché comunicare l'operazione nell'apposita sezione degli elenchi Intrastat.

Al fine di dare certezza ai rapporti giuridici, il legislatore comunitario ha previsto una particolare clausola di salvaguardia. In particolare, qualora i beni spediti o trasportati nello Stato membro di destinazione non siano ceduti al soggetto passivo cui erano destinati entro 12 mesi dall'arrivo, si presume che il trasferimento della proprietà abbia luogo il giorno successivo alla scadenza del periodo di 12 mesi.

Infine, i successivi paragrafi 5, 6 e 7 disciplinano particolari situazioni (non infrequenti nella pratica) che potrebbero avere un impatto sul meccanismo di semplificazione.

Regime delle prove nell'ambito delle cessioni intracomunitarie

Un tema cruciale nell'ambito del regime "transitorio" delle cessioni intracomunitarie concerne la prova dell'avvenuto trasporto dei beni nello Stato UE di destinazione al fine di supportare il regime di non imponibilità e prevenire il rischio di frodi.

Sul punto, né la direttiva IVA né la normativa nazionale stabiliscono le modalità e la documentazione idonea a tale scopo. Nell'ottica di pervenire ad un quadro uniforme che potesse fornire adeguata certezza sia agli operatori che alle amministrazioni fiscali nazionali, il legislatore comunitario, con il Regolamento di esecuzione UE 1912/2018, ha inserito il nuovo articolo 45-bis all'interno del Regolamento di esecuzione UE 282/2011.

Alla luce di tale modifica, a partire dal 1° gennaio 2020, viene tipizzato, per espressa previsione normativa, un elenco di documenti ritenuti idonei a dimostrare l'avvenuto trasporto o spedizione dei beni a destino di altro Stato Membro.

From the analysis of the provision related to the new article 17-bis of the VAT Directive, as clarified by Working Paper 968 dated May 15, 2019, it is possible to identify different elements characterizing the Call-off stock agreement:

- *the goods must be sent according to a transfer of goods agreement having deferred effects;*
- *the taxable person sending the goods must not be established in the Member State of arrival of the goods;*
- *the recipient must be registered for VAT purposes in the Member State of arrival of the goods;*
- *the person who sends the goods must keep a special register in which records the identity of the person to whom the goods are sent, and must communicate the transaction in the specific section of the Intrastat form.*

In order to assure legal relationships, the EU Legislator has provided a particular clause. In details, if the goods shipped or transported to the Member State of arrival are not called-off by the recipient within 12 months from the arrival, it is assumed that the transfer of the ownership takes place the day after the end of the 12 months.

Finally, the following paragraphs 5, 6 and 7 provide for particular rules for specific circumstances (very frequent in the practice) that could have an impact on the simplification mechanism.

The proofs related to the Intra-EU supply of goods

A critical topic related to the "temporary" regime of the Intra-EU supplies of goods concerns the proof that the goods reached the EU Member State of destination in order to support the VAT exemption regime and to prevent the risk of fraud.

In this respect, neither the VAT Directive nor the Italian VAT legislation fix the rules and the appropriate documentation for this purpose.

In order to establish a common framework that could provide adequate certainty both to the taxpayers and to national tax administrations, the EU legislator, through the EU Implementing Regulation 1912/2018, introduce the new article 45a into the EU Implementing Regulation 282/2011.

In the light of this change, starting from January 1, 2020, it is clearly provided a list of documents deemed suitable for demonstrating the transport or the shipment of goods towards the EU Member State of destination.

La tecnica legislativa adottata prevede, in questo caso, l'individuazione di un set documentale differenziato a seconda del soggetto che cura il trasporto dei beni. Nello specifico, vengono considerati, quali elementi di prova:

- a. i documenti relativi al trasporto dei beni (e.g. lettera CMR firmata, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere);
- b. altri documenti quali, ad esempio, una polizza assicurativa relativa al trasporto; i documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto; documenti ufficiali, rilasciati da pubblica autorità (e.g. un notaio) che conferma l'arrivo dei beni a destinazione; una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato UE di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato;
- c. una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni.

Ciò premesso, il legislatore comunitario stabilisce che:

1. nel caso in cui il trasporto venga curato dal cedente (o da un terzo per suo conto), si presume che i beni siano stati spediti o trasportati fuori dal territorio di uno Stato Membro in presenza di almeno due degli elementi di prova non contraddittori elencati alla lettera a), rilasciati da parti indipendenti, dal venditore e dall'acquirente. In alternativa, la prova si considera soddisfatta qualora il venditore sia in possesso di uno qualsiasi degli elementi di cui alla lettera a), in combinazione con uno qualsiasi degli elementi di prova non contraddittori di cui alla lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;
2. nell'eventualità in cui il trasporto sia curato dall'acquirente (o da un terzo per suo conto), il venditore dovrà essere in grado di esibire la dichiarazione di cui alla lettera c), oltre ad almeno due degli elementi di prova non contraddittori tipizzati dal legislatore e rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, di cui alla lettera a), o uno degli elementi di cui alla lettera a) in combinazione con uno degli elementi non contraddittori di cui alla lettera b), rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

In particular, the said list of documents is differentiated depending on the entity within the transaction that takes care of the transport. In detail, the following documents will be considered as means of proof:

- a. *documents related to the transport of the goods (e.g. a signed CMR document, a bill of lading, an airfreight invoice or an invoice from the carrier of the goods);*
- b. *other documents such as, for example, an insurance policy with regard to the dispatch or transport of the goods; bank documents proving payment for the dispatch or transport of the goods; official documents issued by a public authority (e.g. a notary) confirming the arrival of the goods in the Member State of destination; a receipt issued by a warehouse keeper in the Member State of destination, confirming the storage of the goods in that Member State;*
- c. *a written statement from the recipient/customer stating that the goods have been dispatched or transported by the acquirer, or by a third party on behalf of the acquirer, and identifying the Member State of destination of the goods.*

That said, the EU legislator establishes that:

1. *in the event that the transport is arranged by the seller (or by a third party on its behalf), it is assumed that the goods have been dispatched or transported outside a EU Member State territory in the presence of at least two of the non-contradictory evidence listed in letter a), issued by two independent parties that are independent of each other, of the seller and of the customer. In alternative, the proof related to the Intra-EU supply is deemed to be carried out if the seller is in possession of any of the elements related to the above-mentioned letter a), in combination with any of the non-contradictory evidence referred to in letter b), which confirms the shipment or transportation issued by two different parties independent of each other, from the seller and the customer;*
2. *in the event that the transport is arranged by the customer (or by a third party on its behalf), the seller must be able to produce the declaration of the above-mentioned letter c), in addition to at least two of the non-contradictory evidence and issued by two different parties that are independent of each other, of the seller and of the customer, referred to the above-mentioned letter a), or one of the elements referred to the above-mentioned letter a) together with one of the non-contradictory elements of which in letter b), issued by two parties that are independent of each other, of the seller and of the customer.*

Sul punto, viene stabilito che la dichiarazione scritta di cui alla lettera c) dovrà essere fornita al venditore dall'acquirente entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, mentre la stessa norma definisce in maniera puntuale il contenuto che tale dichiarazione deve possedere.

Da ultimo, si segnala che l'Agenzia delle Entrate ha già fatto propri alcuni dei principi di cui al novellato art. 45-bis del citato Regolamento n. 282/2011. In particolare, con la Risposta all'interpello n. 100 dello scorso 8 aprile 2019, l'Agenzia delle Entrate sembra avere già recepito, almeno in parte, i principi espressi dall'art. 45-bis sopra citato.

In this respect, it is established that the written declaration referred to the above-mentioned letter c) must be provided to the seller by the recipient by the tenth day of the month following the supply, while the same rule specifically defines the content that this declaration should contain.

Finally, we point out that the Italian tax authorities has already adopted some of the principles set out in the new article 45a of the above-mentioned EU Implementing Regulation no. 282/2011. Indeed, it seems that the Italian tax authorities, answering to the Binding Ruling no. 100 dated April 8, 2019, partially adopted the principles laid down by the above-mentioned article 45a.

Let's Talk

Per una discussione più approfondita ti preghiamo di contattare:

For a deeper discussion please contact:

Francesco Pizzo

+39 346 6339371

Francesco.pizzo@pwc.com

Luca Ghelli

+39 347 5229105

Luca.ghelli@pwc.com

Edoardo Baini

+39 348 8538706

Edoardo.baini@pwc.com

Beatrice Ottaviani

+39 344 0385052

Beatrice.ottaviani@pwc.com

Il 25 maggio 2018 è entrato in vigore il nuovo Regolamento Europeo n. 679/2016 (GDPR)

Se non ha già provveduto, per continuare a ricevere gli inviti agli eventi e le nostre newsletter è necessario che confermi il suo consenso a questo link:

<http://www.pwc.com/it/it/GDPR/gdpr-tls-consenso.html>

On May 25, 2018 has come into force the new European Regulation n. 679/2016 (GDPR)

If you have not already done, please confirm your consent at this link, in order to continue receiving invitations to events and our newsletter:

<http://www.pwc.com/it/it/GDPR/gdpr-tls-consenso.html>

