

Risposta n. 49/2023

OGGETTO: IVA. Operazione assimilata a una cessione intracomunitaria non imponibile in assenza dei presupposti per l'applicazione del regime di "call-off stock"

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa S.p.A. (in prosieguo l'Istante o Alfa) si occupa della produzione di pitture, smalti e vernici. L'attività commerciale in Italia e in Europa viene gestita da Alfa anche tramite agenti e distributori.

L'Istante sottolinea che, rappresentando la Francia uno dei principali mercati di sbocco dei propri prodotti, ha avviato una collaborazione con un distributore monomandatario locale, la società Beta, per stoccare presso i locali di quest'ultima la merce spedita dall'Italia.

Alfa intende curare esclusivamente tramite proprio personale la vendita dei beni stoccati presso Beta. Quest'ultima, pertanto, figurerà come depositaria senza divenire né proprietaria né intermediaria alla vendita delle merci in questione.

L'Istante chiarisce, altresì, che i propri potenziali clienti, indicati in un elenco allegato al contratto di deposito stipulato con Beta, saranno definitivamente individuati solo a seguito dell'arrivo della merce in Francia.

Il dubbio di Alfa riguarda il trattamento IVA cui assoggettare *"il trasferimento delle merci dall'Italia al depositario e la successiva cessione delle merci al cliente finale, la cui identità esatta diventerà nota solo in un secondo momento"*.

L'Istante riferisce che l'Agenzia delle Entrate francese, interpellata sul punto, ha ritenuto che l'Istante possa differire l'emissione della fattura al momento della vendita al cliente finale francese del bene stoccato presso Beta. In particolare, l'Amministrazione finanziaria francese - pur premettendo che, in linea generale, l'articolo 256, comma 3, del proprio codice tributario prevede che *"qualsiasi trasferimento di merci senza trasferimento di proprietà tra due Stati membri è assimilato a una cessione intracomunitaria e che tale trasferimento è esente nello Stato di partenza e tassato nello Stato di arrivo"* - sottolinea che *"l'articolo 256 comma 3 al secondo paragrafo prevede 5 eccezioni al principio dichiarato sopra"* e che *"il trasferimento di uno stock di merci dalla società italiana in un locale ubicato in Francia rientra in una di queste eccezioni. Di conseguenza sarà al momento dell'uscita delle merci da questo locale ubicato in Francia e del trasferimento di proprietà che ha luogo con una fattura indirizzata dalla società italiana al suo cliente francese che ci sarà una consegna intracomunitaria da dichiarare"*.

da parte della società italiana e un imponibile intracomunitario da dichiarare da parte del cliente francese".

In buona sostanza, osserva l'Istante, l'Amministrazione finanziaria francese ritiene differibile l'emissione della fattura al momento di cessione al cliente finale in Francia a condizione che venga monitorata costantemente la consistenza del deposito in apposito registro di carico e scarico.

L'Istante chiede se, allineando il proprio operato a quello prescritto dall'Amministrazione finanziaria francese, possa emettere fattura per la cessione intracomunitaria (*ex art. 41, D.L. n. 331/1993*) unicamente all'atto del trasferimento della proprietà dei beni al cliente finale, con uscita/prelievo dei beni dal deposito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante rileva preliminarmente che il caso rappresentato differisce dalla fattispecie del "*call-off stock*" disciplinata dal legislatore unionale all'articolo 17-*bis*, della direttiva IVA, poiché al momento della spedizione/trasporto dei beni dall'Italia alla Francia non si conoscono ancora l'identità e l'identificativo IVA dei soggetti cui i beni sono destinati. Osserva l'Istante che tale diversità emerge anche dal testo dell'articolo 41-*bis*, comma 1, del D.L. n. 331/1993, norma di recepimento nell'ordinamento interno della predetta disposizione unionale.

Ai sensi del richiamato articolo, difatti, il differimento dell'emissione della fattura al momento di trasferimento della proprietà è possibile nel caso in cui i beni sono spediti nell'altro Stato "*a un altro soggetto passivo che ha il diritto di acquistarli in conformità a un accordo preesistente tra i due soggetti passivi*" ed "*il soggetto passivo destinatario*

della cessione è identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nel predetto Stato membro e la sua identità e il suo numero di identificazione sono noti al soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto".

L'Amministrazione finanziaria francese, prosegue l'Istante, adduce a fondamento del rinvio dell'emissione della fattura di vendita e della qualificazione di tale cessione come vendita intracomunitaria l'articolo 256, comma 3, del proprio codice tributario che di fatto estende il rinvio dell'emissione della fattura prescritto dalla Direttiva per il caso di *call-off stock* anche al caso in esame, di semplice rapporto di deposito in cui è noto il nome del depositario ma non quello dell'acquirente finale. Per l'Erario francese, sottolinea l'Istante, è sufficiente l'identità del depositario e, cioè, del destinatario del flusso fisico dei beni.

L'Istante auspica che l'Agenzia delle Entrate italiana - adeguandosi all'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria francese che, né prescrive l'apertura di una partita IVA in Francia (rendendo non fatturabile la cessione intracomunitaria a sé stessi), né ravvisa una cessione intracomunitaria nel semplice trasferimento al depositario dei beni - consenta di rinviare anche in Italia la fatturazione della cessione intracomunitaria alla data del trasferimento della proprietà dei beni.

L'Istante ritiene opportuno, in ossequio alla legislazione domestica dello Stato di ubicazione del deposito (Francia), estendere il regime di sospensione di cui all'articolo 41-*bis*, del D.L. n. 331/1993, anche alla presente fattispecie ravvisandovi l'esistenza di un'unitaria cessione a titolo oneroso delle merci in uscita che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo delle merci dal deposito da parte dell'acquirente individuato dopo l'arrivo dei beni in Francia.

In tal modo, conclude l'Istante, il differimento della data di emissione della fattura sarebbe sincronizzato con il trasferimento della proprietà dei beni esportati, preservando la qualificazione unitaria dell'operazione come cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, del D.L. n. 331/1993, effettuata alla data del prelievo delle merci dal deposito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si rappresenta, in via preliminare, che, come osservato anche dall'Istante, la fattispecie in esame si differenzia dallo schema negoziale del "*call-off stock*", istituito disciplinato dal legislatore unionale all'articolo 17-*bis* della direttiva IVA e recepito nell'ordinamento interno dal D.lgs. 5 novembre 2021, n. 191, che ha introdotto, tra gli altri, gli articoli 38-*bis* e 41-*bis*, del D.L. n. 331/1993. L'esistenza del predetto regime agevolativo - che consente di non ritenere realizzati né una cessione intracomunitaria né un acquisto intracomunitario all'atto dell'invio dei beni in altro Stato membro - è subordinata al ricorrere di presupposti di carattere soggettivo (soggettività passiva del fornitore e dell'acquirente) ed oggettivo (assenza di identificazione del fornitore nello Stato membro di arrivo dei beni e individuazione del destinatario della merce già al momento di inizio della spedizione/trasporto).

Nel caso in esame non risulta soddisfatta la condizione della preventiva identificazione, ai fini anagrafici e tributari, del destinatario dei beni la cui identità, come chiarito più volte dall'Istante, viene resa nota solo successivamente all'arrivo dei beni in Francia e, precisamente, al momento del prelievo delle merci dai locali della società depositaria Beta.

In assenza dei presupposti per l'applicazione del regime agevolativo di "*call-off stock*", la fattispecie in esame ricade nell'alveo applicativo degli articoli 17 e 21 della direttiva IVA.

Utili, al riguardo, appaiono le indicazioni contenute nelle Note esplicative redatte dai Servizi della Commissione europea per assicurare uniformità interpretativa ed applicativa agli istituti introdotti dalla direttiva (UE) 2018/1910.

Con riferimento al regime di "*call-off stock*" viene precisato che, in assenza delle condizioni previste per la sua applicazione, *"il trasferimento dei beni in un altro Stato membro rientrerà nell'ambito di applicazione degli articoli 17 e 21 della DI e la successiva cessione all'acquirente destinatario sarà considerata una cessione interna nello Stato membro in cui i beni sono arrivati. Ovviamente, ciò implica che il fornitore dovrà essere identificato ai fini dell'IVA in tale Stato membro. Questo numero di identificazione IVA dovrà essere utilizzato dal fornitore/soggetto passivo che trasferisce i beni da uno Stato membro verso un altro Stato membro per dichiarare l'acquisto intracomunitario (presunto) in relazione al trasferimento dei propri beni e alla successiva cessione degli stessi. sono stati trasportati"* (cfr. par. 2.5.3).

Nella normativa italiana, peraltro, non si rinviene una disposizione analoga a quella francese menzionata dall'Istante, che preveda un'eccezione a tale principio nel caso di specie.

Pertanto, fermo restando che esula dalle competenze della Scrivente ogni valutazione circa l'applicazione della normativa domestica francese, in base alla vigente normativa italiana si ritiene che, a seguito del trasferimento dei beni della propria impresa dall'Italia alla Francia, l'Istante realizzi un'operazione assimilata ad una cessione

intracomunitaria non imponibile (cfr. l'articolo 17 della direttiva IVA e la correlata disposizione nazionale, articolo 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993).

Ai sensi dell'articolo 46, comma 3, del D.L. n. 331/1993, la fattura dovrà recare anche l'indicazione del numero di identificazione attribuito all'Istante da tale Stato (Francia). L'Istante dovrà altresì osservare gli obblighi contabili di tenuta del registro e compilazione dei modelli riepilogativi previsti dall'articolo 50, commi 5 e 6, del D.L. n. 331/1993.

(firmato digitalmente)