

Risposta n. 574/2022

OGGETTO: Regime di call-off stock – Sostituzione dell'originario destinatario della merce.

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

QUESITO

La società ALFA (in prosieguo anche l'Istante o la Società), stabilita in Italia dove si occupa della lavorazione e commercializzazione di materiali plastici, opera anche in area UE ed intende velocizzare i tempi di consegna dei propri prodotti.

Al fine di disporre dei quantitativi di merce necessari ad evadere gli ordini dei clienti già al momento dell'effettuazione degli ordini, l'Istante intende avvalersi di una piattaforma logistica (in prosieguo, la Piattaforma) localizzata in altro Stato membro e la cui gestione verrebbe affidata ad un'azienda terza, non collegata alla società istante.

Per consentire ai propri clienti di prelevare i quantitativi di merce necessari a evadere gli ordini ricevuti, l'Istante invierebbe i beni alla Piattaforma avvalendosi del regime di *call-off stock* disciplinato dall'articolo 17-*bis* della direttiva 2006/112/CE (in prosieguo, direttiva IVA) e recepito nella normativa nazionale all'articolo 41-*bis* del D.L. n. 331/1993.

A tal fine la Società sottoscriverebbe con la società incaricata della gestione della Piattaforma un contratto per la prestazione dei servizi di logistica.

L'Istante precisa che i quantitativi di merce occorrente per ciascun cliente non sarebbero noti al momento della spedizione dei beni ma solo nella successiva fase di emissione degli ordini.

La Società chiede di conoscere se le linee operative descritte sono compatibili con il regime di *call-off stock* e, in particolare, con l'articolo 41-*bis*, comma 5, del D.L. n. 331/1993.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ritiene l'Istante che, ai fini IVA, l'operazione sopra descritta possa essere regolata come segue:

- i) la Società provvederà, personalmente o tramite terzi per suo conto, al trasporto o spedizione dei beni in altro Stato UE presso la Piattaforma gestita dalla società *partner* in regime di *call-off stock*;
- ii) la Società non avrà sede o stabile organizzazione nello Stato UE di destinazione dei beni;

iii) l'acquirente finale, in base all'accordo concluso in precedenza con la Società, risulterà identificato nello Stato UE di trasporto o spedizione dei beni e la sua identità e posizione IVA saranno note all'Istante fin dall'inizio della spedizione o del trasporto, come disposto dall'art. 41-*bis* comma 1 lettera b) del D.L. 331/1993;

iv) la Società annoterà il trasferimento dei beni nell'apposita sezione del registro previsto dall'articolo 50, comma 5-*bis* del predetto decreto, provvedendo all'inserimento dei dati del destinatario finale nell'elenco riepilogativo previsto dal successivo comma 6;

v) qualora, successivamente all'arrivo della merce presso la Piattaforma, l'originario destinatario venga sostituito da altro soggetto passivo munito dei requisiti previsti dall'articolo 41-*bis* del D.L. n. 331/1993, la Società provvederà a rilevarne la sostituzione nel registro di cui al predetto articolo 50, comma 5-*bis*;

vi) in ipotesi di successivi ordini parziali impartiti dal soggetto passivo che ha sostituito l'originario destinatario e/o qualora intervengano ulteriori ordini parziali da un nuovo ulteriore soggetto passivo o da ulteriori soggetti, sempre diversi dall'originario destinatario e rispetto ai quali continuino ad essere soddisfatte le condizioni di cui al comma 1 del predetto articolo 41-*bis*, la Società provvederà, di volta in volta e per le quantità di beni sostituite, a rilevare nel registro di cui all'articolo 50, comma 5-*bis* le sostituzioni dei precedenti destinatari con gli altri nuovi soggetti;

vii) nel caso di non integrale perfezionamento della cessione nell'arco temporale previsto dall'articolo 41-*bis*, comma 2, del D.L. n. 331/1993 (dodici mesi), la Società provvederà alla rispedizione dei beni residui nel Paese di origine e annoterà l'operazione nel registro di cui al menzionato articolo 50, comma 5-*bis*.

La Società ritiene che il descritto comportamento sia in linea con gli obblighi previsti dall'articolo 41-*bis* del decreto legge n. 331/1993 in quanto l'acquirente finale dei beni sarebbe correttamente identificato nei nuovi registri previsti dall'articolo 50, comma 5-*bis*, del richiamato decreto, a prescindere che questi sia l'acquirente identificato al momento della spedizione o del trasporto o il soggetto che lo ha sostituito. In entrambi i casi, difatti, risulterebbe correttamente effettuata l'identificazione nel registro sufficiente a qualificare la predetta operazione come una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi del citato articolo 41-*bis*, comma 5. La Società precisa, infine, che la cessione avverrebbe entro i 12 mesi previsti dalla normativa sopra menzionata o, in alternativa, i beni in deposito non ceduti verrebbero rispediti nel paese di origine.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La questione prospettata dalla società istante riguarda l'ambito applicativo degli accordi di *call-off stock* (o *consignment stock*), schema negoziale molto diffuso nella prassi commerciale, specie in ambito transfrontaliero.

Si tratta, in estrema sintesi, di un accordo grazie al quale il cedente invia la merce presso un deposito di proprietà o in uso al cessionario.

I beni stoccati restano di proprietà del cedente fino al momento del loro prelievo da parte dell'acquirente designato.

Come chiarito dalle Note esplicative pubblicate dai servizi della Commissione europea nel dicembre 2019, il regime agevolativo di *call-off stock* disciplinato dall'articolo 17-*bis* della direttiva IVA "*elimina, a favore delle imprese che trasferiscono beni tra due Stati membri in vista di una loro successiva cessione ad un acquirente*

destinatario già noto, l'onere amministrativo collegato all'obbligo di adempiere ai requisiti IVA nello Stato membro in cui si trova il deposito".

A seguito dell'entrata in vigore del regime agevolativo in esame, recepito nell'ordinamento interno dal decreto legislativo 5 novembre 2021 n.191 che ha introdotto, tra gli altri, gli articoli 38-*bis* e 41-*bis* del D.L. n. 331/1993: a) nessuna cessione intracomunitaria e nessun acquisto intracomunitario si considerano realizzati all'atto della spedizione o del trasporto dei beni in altro Stato membro; b) si configura una cessione intracomunitaria non imponibile nello Stato membro di spedizione o trasporto ed un acquisto intracomunitario imponibile nello Stato membro di arrivo dei beni solo nel momento in cui il destinatario acquisisce la proprietà dei beni ivi spediti o trasferiti.

Dettagliata è la disciplina prevista dal legislatore per l'applicazione del predetto regime.

Oltre ai presupposti di carattere soggettivo (soggettività passiva del fornitore e dell'acquirente), oggettivo (necessità che l'identità del destinatario, identificato ai fini IVA nello Stato membro di trasferimento dei beni, sia nota al fornitore sin dall'inizio del spedizione/trasporto), il legislatore richiede che il fornitore non abbia stabilito la sede della propria attività economica né disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati.

Per evitare un utilizzo distorto o, comunque, improprio dell'istituto, il legislatore dispone, altresì, che le movimentazioni (*rectius*, "il trasferimento") di beni effettuate nell'ambito del regime di *call-off stock* siano annotate dal cedente e dal destinatario della cessione in un apposito registro - la cui istituzione e tenuta sono disciplinate dall'articolo

50, comma 5-*bis*, del decreto legge n. 331/1993 - ed indicate separatamente negli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari.

Il regime di *call-off stock* è operante laddove le condizioni previste dal comma 1 dei predetti articoli 38-*bis* e 41-*ter* siano cumulativamente soddisfatte *al momento del trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario* al destinatario della cessione o, eventualmente, a un suo sostituto e tale trasferimento avvenga entro i dodici mesi successivi all'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione.

Con riferimento all'ipotesi prospettata dall'Istante di disporre sostituzioni del destinatario della merce, anche successivamente all'invio dei beni alla Piattaforma, si osserva quanto segue.

La possibilità di procedere alla sostituzione del soggetto originariamente designato quale destinatario della merce viene prevista dal legislatore unionale per favorire una più ampia fruizione del regime in esame.

L'articolo 17-*bis*, comma 5, della direttiva IVA - e le disposizioni nazionali di recepimento di cui agli articoli 38-*ter*, comma 5 e 41-*bis*, comma 5 del D.L. n. 331/1993 - prevedono, al riguardo, che il regime di *call-off stock* continua ad applicarsi se, *entro dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dell'altro Stato membro, il destinatario della cessione è sostituito da un altro soggetto passivo purché, al momento della sostituzione, siano soddisfatte tutte le condizioni previste (...) e il soggetto passivo che ha spedito o trasportato i beni indichi la sostituzione nel registro (...).*".

Al fine di prevenire frodi e/o abusi, il legislatore richiede che la sostituzione del destinatario: 1) rispetti i requisiti soggettivi richiesti; 2) avvenga entro un lasso temporale

predefinito; 3) sia tempestivamente annotata nel registro relativo alle movimentazioni dei beni in regime di *call-off stock*.

Per garantire trasparenza e certezza all'operazione, le Note esplicative redatte dai servizi della Commissione europea nel dicembre 2019 rilevano la necessità che la sostituzione dell'originario destinatario con un nuovo soggetto passivo si verifichi prima del prelievo della merce da parte di quest'ultimo (e, cioè, prima che il fornitore ceda i beni al soggetto passivo intervenuto in sostituzione del precedente).

Le Note esplicative precisano, altresì, che non deve esservi soluzione di continuità tra la cessazione dell'accordo di *call-off stock* concluso con l'originario destinatario e la stipulazione di un analogo accordo con il nuovo.

Viene, in particolare, chiarito che nel momento in cui il regime di *call-off stock* con B cessa di esistere, A deve avere già individuato l'acquirente destinatario C che sostituisce B e avere con questo concluso un contratto.

Con riferimento alla fattispecie in esame, la Società assicura che le sostituzioni avverranno, nel rispetto del limite dei dodici mesi dall'arrivo dei beni nel territorio dello Stato membro di spedizione/trasporto dei beni, con soggetti passivi ivi identificati e in possesso dei requisiti richiesti dal legislatore. Inoltre, saranno rispettati gli obblighi di rilevazione nel registro di cui all'articolo 50, comma 5-*bis*, del decreto legge n. 331/1993.

L'istante, tuttavia, non fornisce indicazioni in ordine al momento di conclusione dell'accordo di *call-off stock* tra il fornitore ed il nuovo destinatario delle merci e, soprattutto, del momento in cui quest'ultimo procede al prelievo della merce stoccata.

Con riferimento agli obblighi concernenti gli elenchi riepilogativi (c.d. "Intrastat"), si osserva che ai sensi dell'articolo 50, comma 5-*bis* del D.lgs. n.331/1993,

gli elenchi riepilogativi c.d. "Intrastat" indicano separatamente le cessioni e gli acquisti intracomunitari effettuati, rispettivamente, ai sensi degli articoli 41-*bis* e 38-*ter*.

Come esplicitato anche dall'articolo 262, paragrafo 2, della direttiva IVA, l'elenco riepilogativo deve riportare, tra le altre, le informazioni concernenti le sostituzioni dell'acquirente destinatario.

Si segnalano, al riguardo, i chiarimenti forniti nelle Note esplicative, laddove si evidenzia che *"Per le sostituzioni, ogni numero di identificazione IVA di un nuovo acquirente destinatario deve essere incluso nell'elenco riepilogativo, anche se nel corso dello stesso periodo di dichiarazione sono state effettuate più sostituzioni consecutive (...). Affinché ciascuna delle sostituzioni successive sia trattata come tale, nell'elenco riepilogativo del periodo in cui sono avvenute le sostituzioni successive deve essere fatto riferimento al numero di identificazione IVA di ciascuno dei nuovi acquirenti destinatari. Devono essere indicati sia il numero di identificazione IVA del precedente acquirente destinatario, sia il numero di identificazione IVA del nuovo acquirente destinatario."*

La analitica indicazione dei predetti dati è funzionale a garantire la trasparenza e la tracciabilità delle operazioni effettuate e, quindi, il corretto utilizzo del regime agevolativo in esame.

Ciò premesso, si osserva che, nella fattispecie descritta dall'Istante, il regime del *call-off stock* può validamente proseguire anche in caso di sostituzione del destinatario a condizione che detta sostituzione avvenga prima del prelievo della merce e non vi sia soluzione di continuità tra i rispettivi contratti.

Restano fermi gli obblighi di compilazione degli elenchi riepilogativi previsti per la disciplina in esame, come sopra sintetizzati.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**