

Risposta n. 273

OGGETTO: Istanza di interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Invio di beni presso deposito situato in altro Stato membro senza vendita contestuale - Cessione intracomunitaria assimilata ex art. 41, comma 2, lettera c) del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società istante, Alfa S.P.A., opera nel settore della produzione e commercializzazione all'ingrosso di prodotti alimentari ed ha tra i propri clienti due importanti operatori della grande distribuzione organizzata (di seguito anche "GDO"): Beta con sede in Gran Bretagna e Gamma con sede in Irlanda (di seguito, denominati insieme "operatori della GDO").

In vista dell'uscita della Gran Bretagna dall'Unione Europea i citati operatori della GDO intendono modificare le modalità attraverso cui provvedono ad approvvigionarsi delle merci.

In particolare, detti operatori intendono implementare una piattaforma logistica presso il magazzino di proprietà di un proprio partner logistico, denominato "Delta", situato in Belgio, al fine di avere la merce a propria disposizione e pronta per la spedizione in Gran Bretagna ed in Irlanda 24 ore prima dell'invio dell'ordine da parte

degli operatori GDO.

La società istante provvederà ad inviare periodicamente presso la piattaforma logistica in Belgio i quantitativi di merce comunicati dagli operatori della GDO in base al proprio fabbisogno.

Le merci saranno quindi oggetto di raggruppamento e/o smistamento presso la piattaforma di Delta in Belgio e resteranno ivi temporaneamente stoccate per brevi periodi. A tal fine, la società istante sottoscriverà con Delta un apposito accordo.

Gli operatori della GDO invieranno l'ordine di acquisto della merce alla società istante, e contemporaneamente anche a Delta.

A questo punto, la società istante incaricherà Delta di effettuare il trasporto delle merci dal magazzino in Belgio presso il luogo convenuto in Gran Bretagna ed in Irlanda.

La cessione delle merci dalla società istante agli operatori della GDO avverrà:

- per Beta con clausola "DPP", in base alla quale l'istante procederà a mettere la merce a disposizione dell'acquirente nella località specificamente indicata nel paese di destinazione, debitamente sdoganata per l'importazione e non scaricata dal mezzo con cui è stata trasportata;
- per Gamma con clausola "DAP", in base alla quale l'istante provvederà a consegnare la merce in un luogo convenuto nel Paese di destinazione (nella specie, in Irlanda), a sue spese e a suo rischio.

Ciò posto, la società istante chiede di conoscere il parere della scrivente in merito al regime IVA applicabile alla fattispecie prospettata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che, ai fini IVA, l'operazione prospettata sia regolata come segue.

Al momento del trasferimento della merce dall'Italia presso la piattaforma

logistica sita in Belgio, la società istante provvede ad:

- emettere il DDT con indicazione - quali destinatari finali della merce - degli operatori della GDO ed annotazione "in transito" dal magazzino in Belgio;
- annotare in apposito registro la movimentazione delle merci ex art. 39 del DPR 633/1972.

Una volta ricevuto l'ordine di acquisto da parte degli operatori della GDO, la società istante provvede ad emettere la fattura per la (i) cessione intracomunitaria ex art. 41 decreto-legge n. 331 del 1993 se le merci sono trasportate in Gran Bretagna ante-BREXIT o in Irlanda, oppure per la (ii) cessione all'esportazione ex art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 se le merci sono trasportate in Gran Bretagna post-BREXIT.

La società istante ritiene, infatti, che, ai fini IVA, il trasferimento delle merci dall'Italia presso il magazzino di Delta in Belgio e il loro stoccaggio presso la piattaforma logistica, per brevi periodi ed in attesa dell'ordine da parte degli operatori della GDO, non configurino un'autonoma operazione rilevante ai fini IVA.

Ciò, in quanto dagli accordi intercorsi tra la società istante, gli operatori della GDO e Delta risulta chiaramente che il trasferimento delle merci presso la piattaforma logistica in Belgio è posto in essere sin dall'origine ai fini del successivo invio in Gran Bretagna ed Irlanda per la cessione delle merci, rispettivamente, a Beta e Gamma.

Al fine di avvalorare tale soluzione interpretativa, la società istante richiama i chiarimenti forniti con la circolare ministeriale 19 marzo 1980 n. 15, in cui è stato chiarito che eventuali soste dei beni oggetto di spedizione non interrompono l'originaria operazione di cessione. In particolare, "la sosta di beni presso vettori o spedizionieri ai fini del raggruppamento o smistamento dei beni stessi per la prosecuzione del loro trasporto verso il destinatario indicato nella bolla di accompagnamento, non fa venir meno la validità del documento regolarmente emesso dal mittente, a condizione che la sosta sia limitata al tempo strettamente necessario per le suddette operazioni e che nella sosta non sia configurabile l'esecuzione di un distinto

rapporto di deposito. Se la prosecuzione del trasporto avviene tramite altro vettore, tornano applicabili le disposizioni previste dall'art. 6 del D.M. 29 novembre 1978. Quanto sopra vale anche nell'ipotesi di sosta tecnica presso centri di spedizione dello stesso mittente".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base a quanto si evince dalla rappresentazione della fattispecie oggetto dell'istanza, l'operazione che la società istante intende realizzare risulta "frazionata" in più tranches.

In particolare, la società intende trasportare la merce in Belgio presso il magazzino di proprietà della società belga denominata "Delta" che provvederà al raggruppamento e smistamento della merce.

Detta merce resterà presso il magazzino soltanto temporaneamente e fino all'invio dell'ordine di acquisto della stessa trasmesso dagli operatori della GDO sia alla società istante sia a Delta.

Una volta ricevuto detto ordine, la società istante incaricherà Delta di effettuare il trasporto delle merci dal magazzino in Belgio presso il luogo convenuto in Gran Bretagna e in Irlanda.

Dagli ulteriori elementi istruttori rappresentati dalla società istante in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, è emerso altresì che il termine di pagamento della merce è fissato in 48 giorni dalla data della fattura, generalmente datata il giorno della consegna o della spedizione (*i.e.* prelievo dal magazzino di Delta).

Gli operatori della GDO non possono disporre della merce stoccata presso i magazzini di Delta prima di effettuare l'ordine. Nello specifico, gli operatori inoltrano gli ordini contemporaneamente sia all'istante che a Delta che li esegue immediatamente, provvedendo ad inviare all'istante il giorno seguente il report con la

documentazione comprovante la consegna.

I contratti stipulati dalle parti non recano alcuna previsione riguardo all'ipotesi in cui la merce inviata a Delta non venga ordinata dagli operatori della GDO. Tuttavia, la società fa presente che qualora dovesse verificarsi tale ipotesi, la merce ritornerebbe in Italia.

La società istante ha, altresì, precisato che la merce stoccata presso la piattaforma logistica in Belgio non può in alcun caso essere ceduta a soggetti diversi dagli operatori della GDO e che in condizioni ordinarie la società Delta non ha la possibilità di disporre della merce stoccata presso i propri magazzini. Ciò potrebbe accadere in circostanze estremamente remote e "patologiche".

Per determinare il trattamento fiscale, ai fini IVA, dell'operazione in questione si deve tener conto delle peculiarità della stessa, rappresentate nei termini anzidetti, nonché della circostanza che il Regno Unito - ove hanno sede i due operatori della grande distribuzione organizzata (*i.e.* Beta e Gamma) con i quali la società istante intrattiene rapporti commerciali - a partire dal 1° febbraio 2020, data in cui è entrato in vigore l'Accordo di recesso dall'Unione Europea, è diventato uno Stato terzo. L'Accordo ha, peraltro, previsto un periodo transitorio, fino al 31 dicembre 2020, nel corso del quale il Regno Unito continua a partecipare al mercato unico e all'unione doganale dell'UE. Soltanto dopo il 31 dicembre 2020, dunque, salvo diverso nuovo accordo, il Regno Unito non sarà più parte del territorio doganale e fiscale (IVA e accise) dell'Unione Europea e la circolazione delle merci tra Regno Unito e UE verrà, dunque, considerata commercio con un Paese terzo.

In via preliminare, è il caso di evidenziare che, ad avviso della scrivente, i chiarimenti forniti con la circolare n. 15 del 1980, richiamati dalla società istante, non sono pertinenti alla fattispecie in esame.

Si ritiene, infatti, che lo stoccaggio della merce presso i magazzini di Delta, siti in Belgio, non costituisca una "sosta tecnica" nell'accezione di cui alla predetta circolare, posto che nel caso in esame la sosta non è limitata al tempo strettamente

necessario per le operazioni di mero raggruppamento o smistamento della merce da parte del vettore, bensì è funzionale esclusivamente alle esigenze di approvvigionamento degli operatori della GDO che stabiliscono discrezionalmente il termine entro il quale ordinare la merce. Come rappresentato nella documentazione integrativa presentata alla società istante, infatti, non è previsto alcun termine entro il quale gli operatori devono ordinare la merce stoccata presso i magazzini di Delta (gli accordi prevedono che la società istante invii periodicamente, presso la piattaforma logistica, i quantitativi di merce indicati dagli operatori della GDO nel *forecast* predisposto con cadenza giornaliera. Gli operatori procedono all'ordine, prelevano la merce e la fanno spedire da Delta ai propri punti vendita, insieme a quella di altri fornitori, in UK e in Irlanda).

Inoltre, diversamente dalla sosta tecnica cui si riferisce la circolare n. 15 del 1980, la "sosta" presso la piattaforma logistica in Belgio della società Delta configura l'esecuzione di un distinto e autonomo rapporto di deposito tra la società istante e la società Delta.

Ad avviso della scrivente, l'operazione in esame, concretizzandosi nello spostamento fisico dei beni dall'Italia al Belgio, ove è situato il magazzino della società Delta, senza il passaggio della proprietà degli stessi, costituisce un'ipotesi di cessione intracomunitaria "per assimilazione" e, in particolare, il c.d. trasferimento a se stessi, di cui all'art. 41, comma 2, lett. c), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, in base al quale è assimilato ad una cessione intracomunitaria non imponibile, di cui al citato art. 41, comma 1, lett. a), "*l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti*". L'art. 41, comma 2, lett. c), del citato decreto-legge n. 331 del 1993 - adeguandosi al principio comunitario contenuto nell'art. 17 della direttiva 2006/112/CE - assimila alle cessioni intracomunitarie non imponibili vere e proprie - effettuate a titolo oneroso - la spedizione (senza vendita contestuale), da parte

di un soggetto passivo, di beni della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro, a condizione che i beni non siano oggetto di operazioni di manipolazione relative al perfezionamento attivo o destinati ad essere utilizzati temporaneamente per l'esecuzione di prestazioni di servizi o che beneficino dell'ammissione temporanea in totale esenzione dei dazi doganali (cfr. art. 41, comma 3).

Si ritiene che nel caso prospettato dalla società istante vi siano i presupposti per l'applicazione della disposizione contenuta nell'art. 41, comma 2, lett. c) del decreto-legge n. 331 del 1993: l'invio dei beni presso il deposito in Belgio, senza vendita, mediante trasporto o spedizione da parte della società istante è da considerare una cessione intracomunitaria assimilata (non imponibile), con debenza dell'imposta nel territorio dello Stato membro di destinazione dei beni in cui si trova il magazzino della società Delta (*i.e.* Belgio).

Conseguentemente, la società istante è tenuta a nominare un rappresentante fiscale o a richiedere l'identificazione diretta in Belgio (Paese membro di destinazione della merce) al fine di assolvere l'imposta sull'acquisto intracomunitario "per assimilazione".

Trattandosi di cessione intracomunitaria, al trasferimento di beni in Belgio deve corrispondere una fattura emessa ai sensi dell'art. 46, commi 2 e 3, del decreto-legge n. 331 del 1993. In particolare, la società istante dovrà emettere la fattura nei confronti della propria partita IVA belga.

La successiva cessione dei beni (stoccati presso i magazzini di Delta) agli operatori della GDO (vale a dire agli effettivi cessionari) sarà soggetta alle formalità e alla normativa IVA in vigore in Belgio, verosimilmente, coerente con lo status del cessionario valutato tenendo conto dei nuovi rapporti tra Regno Unito e Unione Europea.

Il presente parere prescinde dall'applicabilità al caso rappresentato del regime c.d. "*call-off stock*" previsto dall'art. 17-bis della direttiva 2006/112/CE, non espressamente invocato dalla società istante.

(firmato digitalmente)