

**Risposta n. 271/2023**

***OGGETTO: Applicazione del regime di call-off stock e operazioni triangolari***

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

**QUESITO**

La società Alfa (anche, "l'Istante"), attiva nel settore *automotive*, si occupa in via prevalente della progettazione, produzione e commercializzazione di componenti per autoveicoli ed autovetture. L'attività produttiva è localizzata in Italia e i beni prodotti vengono commercializzati e distribuiti in Europa.

La Società è identificata ai fini IVA anche nello Stato UE X e fa parte di un gruppo multinazionale con sede in uno Stato extra-UE.

Nell'intento di espandere la propria attività commerciale, l'Istante programma di avviare un *business* con la società Gamma, con sede nello Stato UE X ed in possesso di un identificativo IVA nello Stato UE Y.

A tal fine, l'Istante intende stipulare un contratto di fornitura con la società *provider* commerciale del gruppo in Europa, Beta con sede legale e operativa nello Stato UE Z e stabile organizzazione nello Stato UE X.

In base al predetto accordo, l'Istante consegnerebbe in Italia, con clausola di consegna FCA, i beni prodotti in Italia alla società Gamma, cliente di Beta e destinataria finale delle merci.

I beni, trasportati da Gamma o da terzi per suo conto nello Stato UE X presso un deposito controllato direttamente da Gamma o da suoi incaricati, resterebbero di proprietà dell'Istante fino al momento del prelievo da parte di Gamma, che ne curerebbe il successivo trasporto nello Stato UE Y presso il proprio stabilimento produttivo.

L'Istante rappresenta che, all'atto del prelievo, si verificherebbe il duplice e contestuale passaggio di proprietà dalla Società a Beta e da quest'ultima a Gamma.

L'intera operazione sarebbe regolata da un contratto di *call-off stock* concluso tra la Società e Beta, ai sensi del quale: *i)* i beni stoccati presso il deposito di Gamma, pur appartenendo formalmente all'Istante, sarebbero nella piena disponibilità di Gamma, che potrebbe utilizzarli in qualsiasi momento per proprie esigenze produttive e commerciali; *ii)* i rischi e le responsabilità per eventi dannosi occorsi ai beni depositati ricadrebbero su Gamma a partire dal momento della presa in consegna delle merci presso lo stabilimento della Società in Italia fino al prelievo dal deposito situato nello Stato UE X controllato da Gamma.

Come chiarito in sede di documentazione integrativa, lo sviluppo operativo dei rapporti commerciali è condizionato dalla risposta di questa Agenzia rispetto al dubbio dell'Istante in merito al trattamento IVA da riservare alla fattispecie in oggetto.

In particolare, la Società chiede se sia possibile applicare lo schema contrattuale del *call-off stock* disciplinato dall'articolo 41-*bis* del DL 30 agosto 1993 n. 331, rubricato "*Cessioni intracomunitarie in regime cosiddetto di call-off stock*", al rapporto tra primo cedente (l'Istante) e operatore intermedio (Beta) pur se tale transazione si iscrive in un'operazione più ampia riconducibile ad una triangolazione comunitaria.

L'Istante svolge alcune riflessioni in ordine alla "condizione del trasporto" nell'ambito dello schema contrattuale del *call-off stock*, rilevando che la formulazione della norma (unionale e nazionale) fa espresso riferimento alla possibilità che "*i beni siano spediti o trasportati nello Stato membro di destinazione da un terzo che agisca per conto del cedente*".

Le stesse "Note esplicative riguardanti le modifiche del sistema dell'IVA nell'UE relative al regime di *call-off stock*, alle operazioni a catena e all'esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni" (di seguito, "Note esplicative"), prosegue la Società, chiariscono che "*la semplificazione può essere applicata nel caso in cui il trasporto sia effettuato dall'acquirente destinatario per conto del fornitore in quanto il fornitore è ancora proprietario dei beni durante il trasporto e nel momento in cui i beni sono immagazzinati nel deposito*".

L'Istante osserva che, in tema di trasporto effettuato "per conto", l'amministrazione finanziaria è intervenuta nel caso di operazione triangolare nazionale (IT1, IT2, EU) specificando (cfr. la risoluzione 13 maggio 2010 n.35/E) che "*è possibile godere del regime di non imponibilità anche qualora IT2 stipuli il contratto di trasporto dei beni all'estero su mandato ed in nome e per conto del cedente IT1: a seguito, quindi, di un mandato con rappresentanza*".

Ritiene la Società che la posizione espressa dall'amministrazione finanziaria debba inquadrarsi nel contesto delineato dalle pronunce della Corte di Cassazione (si vedano le sentenze n. 20782/2013, n.14405/2014 e n. 25527/2014) secondo cui, per configurare una triangolazione non imponibile tra due operatori nazionali, occorre la presenza congiunta delle condizioni seguenti: *i)* l'operazione, sin dalla sua origine, e nella rappresentazione documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista di un trasporto al cessionario residente all'estero; *ii)* sia fornita la prova dell'avvenuta esportazione dei beni o dell'introduzione dei beni nel territorio di un altro Stato membro.

Al riguardo, la Società richiama la sentenza n. 23735/2013 con cui la Corte di Cassazione ha sottolineato l'irrilevanza, ai fini della regolarità di una esportazione triangolare, della clausola *Incoterms* "EXW" (o "franco fabbrica" o "franco deposito del venditore", ai sensi della quale gli obblighi del venditore sono limitati alla consegna della merce nei propri locali o nel cortile della propria fabbrica) in presenza delle altre condizioni essenziali (accordo *ab origine* tra le parti, trasporto dei beni all'estero, prova doganale) che rendono regolare una triangolazione.

La Società ritiene che, mancando chiarimenti specifici sul tema del trasporto nell'ambito dello schema contrattuale del *call-off stock*, appaia ragionevole rifarsi alle indicazioni di prassi e giurisprudenza in merito al tema del mandato al trasporto conferito dal cedente al cessionario (previo rispetto di tutte le condizioni previste dai medesimi documenti di prassi) eventualmente da estendere con secondo mandato al cliente ultimo.

Circa l'applicabilità del regime di *call-off stock* ad una fattispecie, come quella in esame, di triangolazione comunitaria, l'Istante rileva che la prassi vigente e, in

particolare, la risoluzione 15 febbraio 2008 n. 49/E, sembra limitare l'effetto sospensivo del contratto di *consignment stock* al solo caso di "cessione intracomunitaria bilaterale".

on è, pertanto, chiaro - conclude la Società - come la posizione espressa dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione da ultimo citata debba essere interpretata alla luce delle previsioni legislative attualmente in vigore che non contengono prescrizioni esplicite circa la possibilità di applicare il regime in commento alle operazioni triangolari.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante non prospetta alcuna soluzione stante la novità della norma introdotta dall'articolo 41-*bis* del DL 30 agosto 1993 n. 331 e l'assenza di istruzioni operative e posizioni di prassi in merito.

La Società precisa che si adegnerà alla risposta fornita dalla scrivente anche dal punto di vista operativo (con riferimento, ad esempio, alla predisposizione dei mandati e redazione dei contratti).

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

La questione in esame concerne l'ambito applicativo del *call-off stock*, schema negoziale utilizzato nella prassi commerciale, specie in ambito transfrontaliero, consistente in un accordo con cui 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 in esame disciplinato dall'articolo 17-bis della direttiva 2006/112/CE - in prosieguo 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"*.

L'istituto del *call-off stock* è stato recepito nell'ordinamento interno dal decreto legislativo 5 novembre 2021 n.191, che ha introdotto, tra gli altri, il citato articolo 41-bis del D.L. n. 331/1993, ai sensi del quale *"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 disposta dal legislatore nazionale, in conformità con la normativa unionale, 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 della spedizione o del 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.

Il legislatore prevede, inoltre, che il trasferimento di beni appartenenti al soggetto passivo sia effettuato *"dal fornitore o da un terzo per suo conto"* (cfr. articolo 17-bis, par. 2, lett. a), direttiva IVA; articolo 41-bis, comma 1, lett. a), DL n. 331/1993).

Il rigore della prescrizione legislativa, diretta a circoscrivere il perimetro dei soggetti legittimati a trasportare i beni da uno Stato membro ad un altro nell'ambito del regime di *call-off stock*, è funzionale a prevenire frodi ed utilizzi impropri dell'istituto.

Riguardo al dubbio circa l'applicabilità del regime agevolativo all'accordo di fornitura stipulato con Beta, la scrivente - nel rilevare che la Società, in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, non ha fornito alla scrivente alcuna indicazione utile per evincere che il trasferimento dei beni dall'Italia allo Stato UE X verrebbe eseguito da Gamma per conto del fornitore - ribadisce l'essenzialità di tale condizione per la corretta configurazione dello schema contrattuale di *call-off stock*.

Si rammenta, inoltre, che in virtù del predetto schema contrattuale, il fornitore trasferisce all'acquirente designato il diritto ad acquisire la titolarità sui beni successivamente al loro arrivo.

L'Istante, quindi, in qualità di fornitore, deve mantenere la proprietà sui beni spediti o trasportati nel territorio dell'altro Stato membro affinché Beta, dopo il loro arrivo, possa acquisirne la titolarità, quale destinataria designata.

L'accordo di fornitura tra l'Istante e Beta è, pertanto, riconducibile al regime agevolativo di *call-off stock* solo laddove siano puntualmente rispettate le condizioni in precedenza esposte.

In ordine all'ulteriore quesito relativo alla "estensibilità" dell'effetto sospensivo del *call-off stock* alle operazioni triangolari, la scrivente rileva che l'ambito operativo del predetto regime, introdotto per neutralizzare gli effetti previsti dall'articolo 17, par. 1 della direttiva IVA e dall'articolo 41, comma 2, lett. c) del D.L. n. 331/1993, è circoscritto all'operazione intracomunitaria tra cedente/fornitore ed acquirente-designato.

L'agevolazione in esame coinvolge esclusivamente tali soggetti non risultando possibile estenderne l'efficacia a distinte ed ulteriori transazioni.

Ne consegue, a parere della scrivente, che, laddove il contratto di fornitura concluso tra l'Istante e Beta integri le condizioni prescritte per l'applicazione del *call-off stock*, la contestuale cessione effettuata da Beta nei confronti di Gamma dovrà essere considerata come una operazione a sé stante, autonoma e distinta dalla transazione immediatamente precedente.

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