

Le regole per il caso in cui le merci formano oggetto di plurime transazioni internazionali

Cessioni a catena, solo una è intraUe

L numero di partita Iva influenza anche l'individuazione della cessione intracomunitaria nell'ambito delle cosiddette "cessioni a catena": se l'operatore intermedio, in fase di acquisto, utilizza un numero attribuito dallo stato membro in cui si trovano i beni, si qualifica cessione intracomunitaria quella da lui posta in essere verso il proprio cliente, anziché quella posta in essere dal fornitore nei suoi confronti. Così dispongono le regole specificamente introdotte con l'articolo 36-bis della direttiva Iva, inserito dalla direttiva 1910 del 2018, recepita in Italia con l'articolo 41-ter del dl n. 331/1993, aggiunto dal dlgs 5 novembre 2021, n. 192.

La problematica, risolta dalle nuove regole, sorge nel caso in cui, come spesso si verifica nella prassi, le merci formano oggetto di plurime transazioni commerciali internazionali, alle quali non corrispondano però altrettanti trasferimenti materiali, bensì un unico spostamento da un paese Ue ad un altro: per esempio, l'impresa italiana Alfa acquista beni in Germania da Beta e li rivende in Italia a Gamma, organizzando la consegna diretta dei beni dal magazzino del fornitore tedesco al proprio cliente. Poiché le due cessioni concatenate, quella tra Beta e Alfa e la successiva tra Alfa e Gamma, danno luogo ad un solo trasferimento fisico dei beni, soltanto una delle due è qualificabile come cessione intracomunitaria (in Germania) e, di riflesso, acquisto intracomunitario (in Italia). Come osservato infatti dalla Corte di giustizia nella sentenza 6 aprile 2006, C-245/04, quando due cessioni successive relative agli stessi beni danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario, tale spedizione o trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata. Ciò vale indipendentemente da quale dei soggetti passivi (primo venditore, acquirente intermedio o secondo acquirente)

te) possa disporre dei beni durante la spedizione o il trasporto. Di conseguenza, l'altra cessione, non qualificabile come intracomunitaria, costituisce una cessione interna, alternativamente:

- nel paese di partenza dei beni, se la cessione intracomunitaria è la seconda della catena (nell'esempio, quella tra Alfa e Gamma)

- nel paese di arrivo, se la cessione intracomunitaria è la prima (quella tra Beta e Alfa).

Il problema, però, è stabilire quale delle due cessioni debba essere qualificata come intracomunitaria, considerato che il trasporto o la spedizione possono essere eseguiti, indifferentemente, dal cedente, dal cessionario oppure da terzi per loro conto. In proposito, nella successiva sentenza 16 dicembre 2010, C-439/09, la Corte ha dichiarato che la soluzione dipende da una valutazione globale di tutte le circostanze che consenta di determinare quale cessione soddisfi tutte le condizioni relative ad una cessione intracomunitaria.

L'esenzione della cessione intracomunitaria di un bene diviene applicabile solo (i) quando il potere di disporre del bene è stato trasmesso all'acquirente, (ii) quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro stato membro e (iii) quando, in seguito a tale spedizione o trasporto, detto bene ha lasciato fisicamente il territorio dello stato membro di cessione. La Corte ha quindi concluso che, in circostanze come quelle della causa principale, nelle quali il primo acquirente, avendo ottenuto il diritto di disporre del bene nel territorio dello stato membro della prima cessione, manifesta il suo intento di trasportare tale bene in un altro stato membro e si presenta al fornitore con il suo numero di partita Iva attribuito da quest'ultimo stato, il trasporto intracomunitario dovrebbe essere imputato alla prima cessione, purché il diritto di disporre del bene come

un proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario.

In aderenza ai contributi della Corte, il citato art. 36-bis della direttiva disciplina le cessioni a catena prevedendo:

- al paragrafo 1 la regola principale, secondo cui qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio

- al paragrafo 2 un'eccezione per il caso in cui l'operatore intermedio abbia comunicato al proprio fornitore un numero di identificazione Iva attribuitogli dallo stato membro di partenza dei beni, dovendosi in tal caso imputare la spedizione o il trasporto unicamente alla cessione effettuata dall'operatore intermedio.

Il paragrafo 3 definisce operatore intermedio "un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto".

Il paragrafo 4, infine, esclude dall'applicazione delle suddette disposizioni le situazioni di cui all'art. 14-bis della direttiva, ossia le vendite a distanza facilitate da gestori di piattaforme elettroniche.

La suddetta disciplina è stata recepita con l'art. 41-ter del dl 331/93, inserito dal dlgs n. 192/2021, che regola ai commi 2 e 3 le cessioni a catena il cui trasporto ha, rispettivamente, inizio o termine nel territorio dello stato.

Nelle cessioni a catena in cui il trasporto o la spedizione iniziano nel territorio dello stato e sono effettuati da un operatore intermedio, si considera cessione intracomunitaria non imponibile solo la cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio; se



però quest'ultimo comunica al proprio cedente un numero di identificazione attribuitogli dall'Italia, si considera cessione intracomunitaria quella effettuata dall'operatore intermedio. Non si considerano effettuate nello stato le cessioni successive a quella che costituisce cessione intracomunitaria.

Nelle cessioni a catena in cui il trasporto o la spedizione terminano nel territorio dello stato e sono effettuati da un operatore intermedio, si considera acquisto intracomunitario solo l'acquisto effettuato dall'operatore intermedio; tuttavia, se quest'ultimo comunica al proprio cedente il numero di identificazione attribuitogli dal paese Ue di inizio del trasporto o della spedizione, si considera acquisto intracomunitario quello effettuato dall'acquirente dell'operatore intermedio. Si considerano effettuate nello stato la cessione posta in essere dal soggetto che effettua l'acquisto intraco-

munitario e le cessioni successive.

Per l'applicazione delle regole sulle cessioni a catena è essenziale che i beni oggetto delle transazioni siano spediti o trasportati da o per conto dell'operatore intermedio, ossia da un soggetto che riveste nel contempo il ruolo di cedente e di cessionario, per esempio Tizio che acquista i beni da Caio e li rivende a Sempronio. E' quindi fondamentale che sia un operatore intermedio ad occuparsi di quella che i servizi fiscali della Commissione europea definiscono "l'organizzazione" del trasferimento fisico dei beni da un paese Ue all'altro. Questo non ben definito concetto, peraltro, come si evince dalle note esplicative diramate dai predetti servizi a dicembre 2019, non coincide necessariamente con l'esecuzione materiale del trasferimento dei beni, né con il sostenimento delle relative spese, mentre potrebbe coincidere, in linea di principio, con l'assunzione dei rischi di perdita o

danneggiamento, secondo le conclusioni dell'avvocato generale presentate il 3 ottobre 2019 nella causa C-401/18. Anche quest'ultimo criterio, si osserva nelle note, potrebbe comunque non essere risolutivo, potendo sussistere un accordo di ripartizione dei rischi in base alle clausole Incoterms: "in queste situazioni, per determinare chi è l'operatore intermedio, il criterio più adatto sarebbe quello del soggetto passivo della catena che trasporta personalmente i beni o che prende gli accordi necessari con un terzo per il trasporto dei beni, concludendo un contratto con tale terzo. Ciò a meno che in tali casi il soggetto passivo in questione non possa dimostrare, in modo soddisfacente per le autorità fiscali, che in realtà il trasporto è stato effettuato, o il contratto concluso, per conto di un altro soggetto passivo della catena che si è effettivamente assunto il rischio di una perdita accidentale dei beni durante l'operazione di trasporto".

— © Riproduzione riservata — ■

Triangolazione interna al test di compatibilità

Come detto nella pagina precedente, la disciplina delle operazioni a catena è compatibile con quella delle triangolazioni comunitarie. Occorre però verificare se possa dirsi altrettanto per la previsione nazionale dell'art. 58 del dl 331/93, che contempla la triangolazione interna a destinazione Ue, accordando il trattamento di non imponibilità anche alla prima cessione se i beni sono trasportati in altro stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico del proprio cessionario. Ci si chiede, quindi, se nell'ipotesi delle cessioni della catena A-B-C in partenza dall'Italia e arrivo in Francia, qualora l'operatore intermedio B comunichi

al fornitore italiano A un numero identificativo rilasciato dall'Italia, la prima cessione fra A e B, interna al territorio nazionale, possa continuare ad effettuarsi in regime di non imponibilità secondo la previsione del citato art. 58 (che, va precisato, non trova riscontro nelle disposizioni della direttiva Iva).

A prima vista, i presupposti per l'applicazione di tale disposizione parrebbero differenti da quelli della cessione a catena di cui all'art. 36-bis della direttiva, in quanto la disposizione interna richiede che il trasporto dei beni sia effettuato a cura o a nome del cedente A, mentre l'art. 36-bis richiede

che il trasporto sia organizzato dall'operatore intermedio B. Per tale motivo, infatti, nella circolare n. 24 del 22 luglio 2022 Assonime ha ritenuto "che le norme sulle cessioni a catena non trovino applicazione alle operazioni - c.d. triangolari nazionali - la cui disciplina, peculiare dell'ordinamento nazionale, è contenuta nell'art. 58 del decreto-legge n. 331", esprimendo conseguentemente l'avviso che la triangolazione nazionale continui ad essere disciplinata dall'art. 58 del dl 331/93.

Pur condividendo la conclusione di Assonime in ordine alla salvaguardia della speciale previsione nazionale, si deve tuttavia osservare che le moda-

lità operative di tale previsione non sono necessariamente in conflitto con la fattispecie della cessione a catena. Secondo quanto si legge nelle già citate note esplicative dei servizi fiscali della Commissione europea, infatti, l'art. 36-bis richiede che l'operatore intermedio curi "l'organizzazione" del trasporto, la cui materiale esecuzione, per proprio conto, può essere affidata ad un terzo, che potrebbe essere un vettore, ma potrebbe essere anche un altro operatore, compreso il primo fornitore. In tale ultima ipotesi, pertanto, si realizzerebbero i presupposti per l'applicazione dell'art. 58.

— © Riproduzione riservata — ■