

IVA***Triangolazioni con tre posizioni Iva appartenenti a due soggetti***

di Marco Peirolo

Nella [causa C-580/16](#), la Corte di giustizia ha esaminato il regime Iva della triangolazione comunitaria quando **il primo e il secondo cedente appartengono al medesimo soggetto economico e giuridico**.

Il caso è quello in cui i beni sono oggetto di una **doppia cessione**, nella specie dal soggetto dello SM1 alla propria posizione Iva dello SM2 e da quest'ultima al cliente finale dello SM3, con un unico trasporto dallo SM1 allo SM3.

La norma oggetto di interpretazione è l'[articolo 141, lett. c\), della Direttiva](#), che ai fini dell'applicazione della semplificazione prevista per la **triangolazione comunitaria** in capo all'operatore intermedio richiede che i beni acquistati da quest'ultimo "siano **direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'Iva e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva**".

Si è trattato, pertanto, di chiarire se sia di ostacolo all'applicazione della semplificazione prevista per le **triangolazioni comunitarie** la circostanza che, in qualità di soggetto intermedio, sia intervenuto un soggetto che, benché nell'operazione abbia utilizzato il numero di identificazione aperto nello SM2, **risulti stabilito e, quindi, identificato in SM1**, cioè nello Stato membro da cui i beni sono partiti a destinazione dello SM3.

Secondo la Corte, nella fattispecie esposta **si rientra nello schema della triangolazione comunitaria**, in quanto la condizione dell'[articolo 141, lett. c\), della Direttiva](#), letta alla luce dell'[articolo 265 della stessa Direttiva](#) e degli scopi perseguiti dal diritto dell'Unione, "designa uno **Stato membro diverso** da quello in cui l'**acquirente** è **identificato ai fini dell'Iva per lo specifico acquisto che realizza**" (punto 35).

Ad una diversa conclusione deve, invece, giungersi quando **al medesimo soggetto economico e giuridico appartengono il secondo e il terzo soggetto** che intervengono nella vendita "a catena".

È il caso in cui il primo cedente dello SM1 vende i beni alla posizione Iva dello SM2 del cessionario finale dello SM3, con un unico trasporto dallo SM1 allo SM3.

In tale schema, **si resta al di fuori della disciplina della triangolazione comunitaria**, perché le condizioni dell'articolo 141, lett. a) ed e), della Direttiva prevedono espressamente che il

soggetto intermedio non deve essere stabilito nello SM3 (lett. a) e che il destinatario finale dei beni sia designato come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello SM3 (lett. e).

Come osservato dall'**Avvocato generale UE** (punti 55-59), “*l'unico requisito espressamente formulato in detto articolo 141, lettere a) ed e), è che il soggetto autore di una cessione successiva nello Stato membro del luogo dell'acquisto intracomunitario dei beni, ossia il luogo della loro destinazione, non vi sia «stabilito».*

Le diverse versioni linguistiche del testo, in particolare quelle nelle lingue spagnola, tedesca, inglese, italiana e polacca, contemplano quest'unica condizione.

Essa è giustificata dalla ratio di tale disposizione. Infatti, come rammentato al punto 248 della relazione del 1994, «[lo] scopo delle misure di semplificazione è di evitare all'operatore [intermediario] di dover assolvere gli obblighi di identificazione e di dichiarazione nello Stato membro [del luogo di arrivo dei beni], allorché vi si effettui un acquisto intracomunitario di beni seguito da una cessione interna a tale stesso Stato membro, assoggettata all'Iva secondo le regole applicabili in quest'ultimo”.

Si tratta quindi di «“disattivare” il principio dell'imposizione dell'acquisto intracomunitario nello Stato membro [del luogo di destinazione del trasporto] e [di] trasferire sull'acquirente [finale] l'imposizione della vendita che gli è stata effettuata da[ll'operatore intermediario]».

Di conseguenza, qualora ricorrono tutte le condizioni previste all'articolo 141 della direttiva Iva e, in particolare, quella relativa alla designazione del soggetto passivo debitore dell'imposta, l'utilizzo di un numero d'identificazione Iva di uno Stato membro per l'acquisto intracomunitario diverso da quello dello Stato membro di arrivo dei beni non può produrre l'effetto di assoggettare tale acquisto all'imposizione nello Stato membro che abbia attribuito un numero di identificazione al soggetto passivo intermediario”.

Un'ulteriore fattispecie da considerare, benché non riconducibile “strutturalmente” allo schema della **triangolazione comunitaria**, è quella in cui il soggetto dello SM1 vende i beni nello SM2 per mezzo della propria posizione Iva dello stesso SM2, **ma con trasporto diretto al cliente ivi stabilito/identificato**.

Ipotizzando che il fornitore di altro Stato membro sia **identificato ai fini Iva in Italia**, occorre verificare se l'operazione complessivamente posta in essere sia riconducibile ad una **vendita “a catena”** quand'anche i beni siano trasportati a destinazione del cliente nazionale direttamente dal fornitore non residente.

L'Agenzia delle Entrate, con la [**circolare 36/E/2010**](#) (risposta n. 31), ha considerato **valida l'interposizione della posizione Iva italiana del cedente comunitario** per le cessioni di beni con consegna diretta al cessionario nazionale.

Nello specifico, l'operazione complessivamente posta in essere deve essere scomposta in un **acquisto intracomunitario “per assimilazione”**, ex [articolo 38, comma 3, lett. b\), D.L. 331/1993](#) (da parte della posizione Iva italiana del cedente comunitario), **imponibile Iva**, e in **un acquisto interno** (da parte del cessionario nazionale), soggetto alla procedura **reverse charge “esterno”**, di cui all'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#).

A favore del chiarimento reso dall'Agenzia è possibile richiamare le indicazioni espresse dalla Commissione europea nell'ambito delle **risposte alle istanze di VAT Cross Border Ruling (CBR)**.

Nel **caso n. 2014/10**, riguardante una transazione tra il Belgio e l'Olanda, è stata presa in considerazione l'ipotesi in cui un'impresa svizzera (A), per il tramite del proprio **rappresentante fiscale** belga (B), trasferisca direttamente i beni a favore di un'impresa olandese (C), con invio della merce dal Belgio all'Olanda.

La **Commissione** ha reso noto che: "*In principle, A carries out an exempt intra-community supply in BE (article 138.1 of Directive 2006/112) and B has to carry out an intra-community acquisition in NL.*

But it is possible to divide the intra-community supply into a transfer followed by a local supply. Hence, A could carry out an exempt transfer of goods in BE and a deemed intra-community acquisition of goods in NL (...) (Note: the possibility to divide the intra-community supply into a transfer followed by a local supply, is the application of the conclusion of the meeting of 22 and 23 February 1993 of the Working Group n°1).

Then, A carries out a local supply of goods to B in NL with application of NL VAT; there is no reverse charge as B is not established in NL (only VAT registered)".

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >