

IVA**Nuove norme sulle operazioni triangolari**

di Roberto Curcu



Come abbiamo già illustrato nei [precedenti contributi](#), con il [D.Lgs. 192/2021](#) è stata recepita la [Direttiva 1910/2018](#), che disciplina in particolare alcuni aspetti relativi agli scambi intracomunitari, tra cui i requisiti per la non imponibilità delle cessioni comunitarie, il funzionamento delle operazioni a catena, ed il cosiddetto contratto di *call-off stock*.

Prima di spiegare cosa la Direttiva e la relativa norma di recepimento vanno a modificare nei casi di operazioni a catena, è opportuno riassumere il problema che doveva essere risolto, cioè quello di **capire a quale cessione attribuire il trasporto e quindi individuare la “cessione con trasporto” e la “cessione senza trasporto”**.

Infatti, **l’operazione a catena è quella situazione in cui vi sono più cessioni, ma un solo trasporto**, e pertanto diventa determinante capire a quale cessione attribuire il trasporto.

Tale problema di interpretazione della norma, a quanto risulta, era molto attuale in altri Paesi UE quali la Germania, ma **“sconosciuto”** in **Italia**. Il caso più evidente relativo a tale problema è emerso nella sentenza Tordas, causa C-386/16 della Corte di Giustizia Europea.

La **lituana Tordas vendeva del pesce congelato** a dei clienti dell'**Estonia**. Tali **clienti estoni cedevano la stessa merce a dei loro clienti tedeschi** e, nonostante dagli atti di causa ciò non si evinca, i **clienti tedeschi andavano direttamente in Lituania a ritirare la merce**.

Lo “schema di fatturazione” era il seguente:

1. **fattura esente per cessione intracomunitaria** dal lituano all'estone,
2. un'altra **fattura esente** dall'estone al tedesco, con quest'ultimo che effettuava l'acquisto intracomunitario nel suo Paese, e quindi assolveva con reverse charge l'Iva tedesca.

In sostanza, le parti avevano posto in essere un comportamento che avrebbero adottato probabilmente tutti gli italiani, i quali lo avrebbero ritenuto conforme alle indicazioni fornite dalla circolare ministeriale 13/1994. La Corte di Giustizia, invece, ha giudicato tale comportamento non conforme alla Direttiva.

Limitando il caso alle operazioni a catena con tre soggetti (triangolari) stabiliti in tre Paesi membri diversi, le indicazioni a suo tempo fornite dalla circolare 13/1994 prevedono che vi siano tre soggetti: il primo cedente, un operatore intermedio ed il cessionario finale, e l'operatore intermedio incarica il primo cedente di eseguire il trasporto direttamente al cessionario finale. In questo caso è corretto che sia il primo cedente, che l'operatore intermedio, emettano fatture senza Iva.

Nel caso in cui il trasporto è eseguito dal primo cedente, ne consegue evidentemente che il trasporto è attribuibile alla prima cessione (quella dal primo cedente all'operatore intermedio), la quale sarà quindi una cessione comunitaria non imponibile, ancorché la merce sia consegnata in uno Stato diverso da dove è stabilito l'operatore intermedio.

La cessione dall'operatore intermedio al cessionario finale è invece una cessione senza trasporto che avviene nello Stato del cliente finale, ed in questo caso solo una norma speciale prevede che non sia necessario che l'operatore intermedio si identifichi nel Paese del cessionario finale per assolvere l'Iva sulla cessione fatta nei confronti di quest'ultimo, ma è sufficiente che designi quest'ultimo come debitore dell'imposta.

Nel caso trattato dalla Corte di Giustizia nella sentenza Toridas, il trasporto è eseguito dal cessionario finale (il quale peraltro risulta già proprietario della merce quando la stessa è ancora nel Paese del primo cedente), e quindi risulta evidente che la cessione con trasporto è quella eseguita dall'operatore intermedio nei confronti del cessionario finale (la seconda cessione).

La cessione dal primo cedente all'operatore intermedio è quindi una “**cessione senza trasporto**” che avviene nel Paese del primo cedente.

In sostanza, quando il trasporto è curato dal cessionario finale, si è in presenza di una “cessione senza trasporto” dal primo cedente all'operatore intermedio, e tale cessione deve essere assoggettata ad Iva nel Paese del primo cedente; successivamente si avrà una cessione con trasporto dall'operatore intermedio al cessionario finale, e tale operazione è una cessione comunitaria non imponibile, con la particolarità che il luogo di effettuazione di tale cessione comunitaria è nel Paese del primo cedente, e quindi l'operatore intermedio deve essere qui identificato.

Chiarito quindi che **nei casi in cui il trasporto sia eseguito dal primo cedente o dal cessionario finale non dovrebbero esserci dubbi sulle modalità di determinazione di quale sia la “cessione con trasporto”**, e quindi quali siano gli adempimenti Iva da porre in essere, **non era assolutamente chiaro a quale cessione attribuire il trasporto nel caso in cui lo stesso fosse**

eseguito dall'operatore intermedio.

L'Amministrazione tedesca, ad esempio, riteneva necessario verificare se l'operatore intermedio effettuava il trasporto come **cliente del primo cedente o come fornitore del cliente finale**; da alcune sentenze della Corte di Giustizia sembrava che si potesse fare affidamento alle **clausole Incoterms** per capire chi sopporta i rischi di perdita della merce durante il trasporto, ma da altre sembrava smentito tale principio; in alcuni casi si riteneva necessario capire **chi dava l'incarico di trasportare la merce** ad un soggetto terzo, ecc...

La Direttiva recepita ha quindi risolto questo problema, ed ha chiarito **che nel caso di trasporto effettuato dall'operatore intermedio, si considera che la cessione con trasporto sia la prima, salvo che tale operatore non sia identificato nel Paese di partenza della merce e non utilizzi tale numero di identificazione, poiché in tale caso la cessione con trasporto è quella effettuata dall'operatore intermedio.**

Volendo fare un esempio pratico su un caso di operazione triangolare, se un **italiano cede la merce ad un tedesco, il quale la cede ad un francese**, e la merce viene trasportata dal tedesco in Francia, **l'italiano fattura in genere non imponibile ex articolo 41 al tedesco**, disinteressandosi quindi di chi, tra il tedesco ed il francese, sopporta i rischi di perdita della merce durante il trasporto, di quali siano gli Incoterme di tale seconda vendita (di cui l'italiano peraltro potrebbe non essere nemmeno a conoscenza), ecc... .

Qualora il tedesco, invece, sia identificato in Italia e comunichi all'italiano di voler effettuare l'operazione con la partita Iva italiana, l'italiano fattura con Iva al tedesco, e quest'ultimo, utilizzando la partita Iva italiana, fattura la cessione comunitaria non imponibile ai sensi dell'articolo 41 nei confronti del francese.

Il caso illustrato nell'esempio è forse il più semplice.

Poi si hanno le **operazioni a catena** che vedono coinvolti quattro o più soggetti, quelle in cui più soggetti sono stabiliti nello stesso Stato, quelle nelle quali avviene una lavorazione della merce ecc... In sostanza, **dovrebbero essere verificate tutte le procedure adottate per le operazioni a catena in quanto le indicazioni date finora** (ad esempio quelle della circolare 145/1998 sulle operazioni quadrangolari e sulle triangolari con lavorazione), **non sempre sono corrette**.