

Edizione di venerdì 2 Settembre 2022

CASI OPERATIVI

Accertamento della trasparenza del trust in capo al beneficiario
di **EVOLUTION**

IVA

Documenti Iva di una importazione
di **Roberto Curcu**

ENTI NON COMMERCIALI

Lo sport e l'Iva: rapporto controverso
di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ancora sul nuovo approccio dell'Agenzia sul riporto delle perdite in caso di scissione
di **Ennio Vial**

IVA

Cessioni a catena intra UE e rispetto dei principi di proporzionalità e neutralità dell'Iva
di **Gabriele Damascelli**

CASI OPERATIVI

Accertamento della trasparenza del trust in capo al beneficiario di **EVOLUTION**



Un beneficiario di un trust fiscalmente residente in Italia si è visto notificare dall'Agenzia delle Entrate un invito al contraddittorio in cui si contesta la natura trasparente e non opaca del trust. Come posso dimostrare che il trust è opaco?

Vi sono stati casi, in questo ultimo periodo, in cui l'Agenzia ha contestato la natura trasparente di un trust in capo ai beneficiari del reddito. In particolare, questi si sono visti recapitare un invito al contraddittorio.

A quanto ci consta, gli Uffici fanno queste valutazioni dalla lettura dell'atto istitutivo.

Il trust opaco e trasparente determina la base imponibile alla stessa maniera sommando, nel caso frequente del trust ente non commerciale, le diverse categorie reddituali.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

IVA

Documenti Iva di una importazione

di **Roberto Curcu**



Quali sono i documenti che **certificano l'avvenuta effettuazione di una importazione**, e quelli che consentono quindi **l'esercizio del diritto alla detrazione**? Questi documenti sono **"cartacei o elettronici"**? Vediamo di provare a dare delle risposte, ed orientarci tra le **lacunose indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria**, in una fase di passaggio – altamente problematica – da un **sistema analogico ad uno digitale**.

Partiamo innanzitutto dal dato comunitario: l'[articolo 178 Direttiva 112/2006](#) prevede espressamente che l'Iva in importazione è **detraibile per il soggetto passivo** qualora vi sia il **"possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'Iva dovuta e ne consenta il calcolo"**.

La norma **comunitaria** è più "permissiva" di quella nazionale, posto che l'[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#) prevede che **l'Iva è detraibile previa registrazione della "bolletta doganale"**.

Parto da un presupposto che do per scontato, anche se so essere messo in discussione da molti, anche all'interno delle Agenzie fiscali. **La bolletta doganale è un documento cartaceo**. Chi sostiene il contrario fa una certa confusione tra **documento elettronico e documento trasmesso in forma elettronica**. È infatti chiaro che la bolletta doganale è **presentata mediante l'invio di un file**, e tramite un file viene comunicato dalla dogana che la stessa è stata accettata, ma oltre a questo scambio di informazioni **non esiste nulla altro che faccia propendere per considerarla un documento elettronico**, *in primis* il fatto che nessun file viene messo a disposizione dall'Amministrazione finanziaria al contribuente.

La normativa comunitaria, peraltro, ha fornito un "layout" del documento, che quindi prevede la sua **materializzazione**.

In sostanza, da un punto di vista giuridico **la bolletta doganale è cartacea come cartaceo è un modello 730**, per il quale la normativa prevede un "layout" cartaceo, ma richiede agli intermediari l'invio di un file.

Il “povero” contribuente che deve consegnare il modello 730 al patronato per fare il modello Isee consegna di certo un modello cartaceo, e non un file XML analogo a quello che il proprio CAF ha spedito all'Agenzia delle Entrate. **La premessa sulla bolletta doganale era d'obbligo, in quanto tale documento è ancora utilizzabile per detrarre l'Iva in importazione.**

Il **6 giugno** l'Agenzia delle Dogane ha pubblicato la propria **circolare 22**, con la quale ha spiegato il **nuovo sistema di reingegnerizzazione del sistema informatico di sdoganamento all'importazione**, e precisato che gli operatori doganali che hanno sempre inviato il **messaggio “IM”** per avere di ritorno i dati per poi stampare la bolletta doganale, dovranno dal 9 giugno utilizzare i **messaggi “H1/H7”**, che forniranno come ritorno tre documenti:

- un **prospetto di riepilogo ai fini contabili** (allegato 1 della circolare),
- un **prospetto sintetico** (allegato 2)
- ed un **prospetto di svincolo** (allegato 3).

L'Agenzia fornisce dei *layout* grafici, quindi appare evidente, per lo meno al sottoscritto, che **tali documenti sono “cartacei”**, e quindi l'importatore dovrà premurarsi di avere tali documenti in forma analogica, e non certo procurarsi il relativo file.

La prima anomalia di questo processo di “reingegnerizzazione”, è che l'Agenzia delle Dogane, d'accordo con l'Agenzia delle Entrate, “decide” in un primo momento che **il documento che permette l'esercizio del diritto alla detrazione è (solo) l'allegato 1, cioè il prospetto di riepilogo ai fini contabili**, nel quale viene riassunto il totale dell'Iva pagata, suddiviso per aliquote.

Nel **prospetto sintetico**, invece, l'Iva è suddivisa per singolo articolo importato, e quindi può essere più complicato individuare l'importo di Iva da indicare nei registri, distinguendolo tra le varie aliquote.

Per chi sa fare di conto, e sa anche che la normativa comunitaria è sovraordinata alla circolare dell'Agenzia delle Dogane, appariva da subito chiaro che **anche il possesso dell'allegato 2 (prospetto di sintesi) era documento idoneo per l'esercizio della detrazione.**

La **questione non era puramente teorica**, posto che il giorno dopo la pubblicazione della circolare 22, l'Agenzia delle Dogane faceva presente in particolare che **il prospetto di riepilogo ai fini contabili non sarebbe stato disponibile fino al 22 giugno.**

Dal 7 giugno si sono susseguiti una serie di “avvisi” dell'Agenzia delle Entrate, nei quali si è iniziato ad evidenziare

- che *“l'avviso del nuovo sistema è stato molto positivo” (9 giugno)*,
- che *“nonostante i risultati molto positivi dell'avvio del nuovo sistema, dal costante monitoraggio è stato constatato che alcuni utenti ancora non sono riusciti ad aggiornare i propri sistemi” (10 giugno)*,

- che “*un errato rilascio software per la produzione del prospetto di riepilogo contabile ha comportato malfunzionamenti in data odierna*” (27 giugno),
- e che “*... i sistemi dell'Agenzia sono assolutamente funzionanti. Gli errori riscontrati dagli operatori sono dovuti alle dichiarazioni inviate tramite una società di software...*” (5 luglio).

Con comunicato del **14 luglio** (il **giorno precedente quello per esercitare il diritto alla detrazione** per le importazioni avvenute nel mese di giugno), l'Agenzia delle Dogane ha comunicato di **non essere in grado, fino al 21 luglio, di produrre il prospetto di riepilogo ai fini contabili**, e che nel frattempo **la detrazione può essere esercitata da coloro che sono in possesso del prospetto di sintesi della dichiarazione (allegato 2)**.

La “telenovela” non finisce, poiché il **19 luglio** l'Agenzia precisa che per alcuni regimi contabili è possibile continuare ad utilizzare il messaggio IM, fino a poi comunicare, il **20 luglio** ed il **21 luglio**, che “***fino a successiva comunicazione sarà possibile utilizzare il messaggio IM***” e “***la disponibilità dei prospetti di riepilogo contabile (...) è rimandata a nuova comunicazione***”.

In sostanza, fino a che gli operatori doganali utilizzeranno il messaggio IM, **il documento per la detrazione è la “bolletta doganale”**. Negli altri casi la detrazione potrà essere operata con il possesso del **documento di sintesi**.

E per quanto riguarda le comunicazioni provenienti dai vettori?

Con la [Risposta ad istanza di interpello 417/2022](#) l'Agenzia delle Entrate non fornisce risposta in merito alla detrazione dell'Iva sulla base del possesso di un “**documento di cortesia**” **emesso dagli spedizionieri**, “*considerato che il contenuto è rimesso alla discrezione dei singoli emittenti e non è possibile verificare se possieda le medesime garanzie di affidabilità del documento emesso dall'Agenzia delle Dogane*”.

La **domanda** allora è la seguente: se **a posteriori** l'organo di controllo constata che gli elementi contenuti nel **documento di cortesia** (sulla base dei quali l'importatore ha esercitato il diritto alla detrazione) **coincidono con quelli dichiarati in sede di importazione, potrà essere contestato che quel documento in origine non aveva “garanzie di affidabilità”?**

ENTI NON COMMERCIALI

Lo sport e l'Iva: rapporto controverso

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'Agenzia delle Entrate, modificando un precedente orientamento favorevole, con la nota n. 393/2022 **esclude l'applicazione dell'[articolo 10, n. 20, D.P.R. 633/1972](#) rubricato "Operazioni esenti dall'imposta" ai fini Iva, ai corsi di nuoto**, anche se indirizzati all'infanzia.

La linea **restrittiva** del documento di prassi amministrativa rappresenta la trasposizione "euro-orientata" dell'interpretazione della Corte di Giustizia Europea in relazione all'[articolo 132, paragrafo 2, lettera i\), Direttiva 2006/112/Ce](#).

Infatti, l'[articolo 132, lettera i\), Direttiva 2006/112/Ce](#), annovera **l'educazione dell'infanzia o della gioventù nonché la formazione, riqualificazione professionale e tutte le prestazioni di servizi o cessioni di beni strettamente connessi**, tra le operazioni **esenti**, purché erogate da Enti di diritto pubblico od organismi riconosciuti dallo Stato.

Detta esenzione, dunque, richiede la convivenza di due requisiti:

- l'uno di carattere soggettivo, ossia che detti servizi vengano erogati da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni,
- l'altro oggettivo, ossia relativo la formazione, l'educazione, l'aggiornamento, la riqualificazione, la riconversione professionale.

Orbene, al pari delle lezioni di guida erogate da una scuola guida o delle lezioni di vela, **anche i corsi di nuoto organizzati da una Associazione sportiva dilettantistica senza scopo di lucro difettano del requisito oggettivo che osta la loro qualifica di servizi di insegnamento scolastico o universitario**, formazione o riqualificazione professionale, stante il loro scopo meramente ricreativo e sportivo.

In tal senso, vedasi la sentenza della Corte di Giustizia Europea resa nel 2021 nella causa C-373/19, che esclude espressamente, dalla locuzione **"insegnamento scolastico o universitario"** i corsi di nuoto impartiti da un ente sportivo.

Detta interpretazione restrittiva è coerente con la **natura eccezionale delle ipotesi di esenzione indicate nella Direttiva**, e con la *ratio* di armonizzazione della normativa “euro-unitaria” onde agevolare il mercato rendendolo immune da eventuali distorsioni interne.

Irrilevante, dunque, la sussistenza del solo requisito soggettivo che sussiste in capo alla Asd, del riconoscimento ottenuto dalla Federazione Italiana Nuoto e la relativa licenza di esercizio di scuola di nuoto federale.

Va anche ricordato che i precedenti documenti di prassi amministrativi, che giungevano alla conclusione opposta, erano nati nel periodo in cui le Federazioni, quali organi del Coni, svolgevano a tutti gli effetti una **funzione pubblica**.

La loro attuale natura di **associazioni di diritto privato con personalità giuridica**, sia pure con alcune **funzioni di carattere pubblico elencate nello statuto del Coni**, fa perdere un altro dei requisiti per l'utilizzo della agevolazione.

Secondo l'iter ermeneutico della nota in commento, pertanto, i **corsi di nuoto organizzati da una Associazione sportiva dilettantistica non beneficiano dell'esenzione ex [articolo 132, lettera i\), Direttiva 2006/112/Ce](#) e quindi ex [articolo 10, n. 20, D.P.R. 633/1972](#)**, poiché non rappresentano “*prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere*” e come tali **difettano del requisito oggettivo**.

A nulla rileva che i corsi stessi fossero indirizzati prevalentemente a **fanciulli**.

Di conseguenza, secondo l'Amministrazione, alle prestazioni sportivo-ricreative si applica l'aliquota ordinaria del 22%.

Ad analoga conclusione si dovrà giungere nei confronti delle società sportive di capitale dilettantistiche

Due ulteriori riflessioni, forse utili.

Attualmente, nella maggior parte dei casi, le prestazioni sportive rese da Asd/Ssd in favore dei propri **associati/partecipanti/iscritti**, sono collocate fuori campo Iva in ogni caso, ai sensi dell'[articolo 4.4 e 4.8. D.P.R. 633/1972](#).

Pertanto il **nuovo indirizzo assunto dalla Agenzia delle entrate** ha un effetto solo parziale nei confronti del mondo dello sport.

Detta situazione permane fino al 31 Dicembre 2023.

Da gennaio 2024, tuttavia, le prestazioni rese dalle sportive dietro corrispettivo (sino ad oggi considerate escluse a fini Iva), assumeranno la qualifica di operazioni esenti ai fini Iva, con tutte le dovute conseguenze in termini di adempimenti ([articolo 1, comma 638, L. 234/2021](#))

ed [articolo 5, commi da 15 quater a 15 sexies, D.L. 146/2021](#)) e non riguarderà più solo gli associati o i tesserati, ma **tutti i soggetti che partecipano ai corsi** (*“le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica”*). **Pertanto ai fini del godimento della esenzione non sarà più necessario tesserare i partecipanti ai corsi.**

Il beneficio decade, però, nel caso in cui possa “provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all’Iva”.

La condizione di accesso al **beneficio *de quo***, inoltre, è **vincolata al rispetto del divieto di distribuzione**, anche **indiretta**, di utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell’associazione, salvo i casi di legge, previo obbligo di conformare gli statuti alle clausole dettagliate nell’[articolo 10, comma 5, D.P.R. 633/1972](#).

Ad ogni buon conto, **un’ulteriore soluzione potrebbe prospettarsi entro il 31 Dicembre 2024: il neo allegato III alla Direttiva 2006/112/CE contempla, nel paniere delle possibili aliquote Iva ridotte, anche le cessioni di beni/prestazioni di servizi sportivi, riconoscendo allo Stato un margine di discrezionalità nel concedere le agevolazioni ai fini Iva.**

Un futuro con aliquota Iva al 5%. Lo auguriamo.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ancora sul nuovo approccio dell'Agenzia sul riporto delle perdite in caso di scissione

di **Ennio Vial**



Abbiamo già avuto modo di segnalare, nel [precedente contributo](#), che la [circolare 31/E/2022](#) del 1° agosto ha comportato una **rivisitazione delle tesi sostenute in passato dall'Agenzia delle entrate** in tema di riporto delle perdite fiscali in ipotesi di **scissione**.

In estrema sintesi, il mutamento di orientamento riguarda il **test di vitalità della società scissa** in ipotesi di scissione a vantaggio di beneficiaria già esistente.

Secondo il **nuovo approccio**, il test di vitalità non va fatto in relazione alla società scissa, ma in relazione al **compendio trasferito alla beneficiaria**.

In sostanza, la vitalità economica o l'assenza di detta vitalità economica della scissa non possono trasferirsi automaticamente al compendio attribuito alla beneficiaria. La **vitalità** dovrà, quindi, essere valutata **non in relazione alla scissa interamente considerata, ma in relazione al compendio assegnato alla beneficiaria**.

Abbiamo già segnalato che l'Agenzia precisa che la vitalità viene valutata con **modalità diverse a seconda della tipologia di beni trasferiti**.

In caso di trasferimento di **ramo azienda**, il conteggio va operato con riguardo ai **dati contabili relativi al compendio scisso**.

Ci possiamo chiedere se la modifica sia **positiva o negativa per il contribuente**.

Sostanzialmente, sotto un profilo concettuale, il nuovo approccio presenta **maggiori profili di coerenza rispetto al precedente**. Inoltre lo stesso **non risulta vantaggioso o svantaggioso a priori**: l'approccio è giusto. La vitalità va valutata su **quello che realmente viene trasferito**.

Se mi trasferisci un **cadavere**, la **vitalità della scissa non è sufficiente**. D'altro canto, **se la scissa non risulta vitale, ma quella nicchia che trasferisci risulta essere vitale, adesso il riporto sarà concesso**.

L'interpretazione, pertanto, è **"neutra"**, nel senso che **non risulta necessariamente penalizzante per il contribuente**.

I **problemi** sono, tuttavia, due:

- la **complessità** e la **soggettività** nei conteggi (come posso individuare in modo oggettivo, **in assenza di una contabilità separata**, il ramo trasferito negli anni precedenti al fine di operare il conteggio?);
- il **mancato rispetto del principio di affidamento del contribuente**. La circolare esclude le sanzioni, ma **non è sufficiente perché deve escludere la ripresa delle perdite**.

Il discorso si complica ulteriormente nel caso **non venga trasferito un ramo di azienda**.

L'Agenzia chiarisce che occorre individuare **criteri alternativi** (come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti) che siano **rappresentativi**, nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso e sia della sua **capacità di riassorbire le posizioni fiscali** soggettive trasferite alla società beneficiaria per effetto dell'applicazione del criterio di cui all'[articolo 173, comma 4, Tuir](#).

Anche in questo caso possiamo confermare le **osservazioni già fatte**, ma il grado di soggettività (ed il conseguente rischio di **contenzioso**) sale alle stelle!

Proviamo a dare un **contenuto** alla precisazione.

Supponiamo che venga realizzato uno **spin off immobiliare con attribuzione di un immobile in leasing**. Lo stesso avrà **evidenza contabile**, come risconto attivo e, quando verrà **riscattato** l'immobile, il **costo storico sarà modesto ed il bene plusvalente**. Il **riporto delle perdite dovrebbe, quindi, essere concesso**.

Viceversa, se l'immobile è stato **rivalutato fiscalmente prima della scissione**, il **plusvalore** viene meno. Siamo spacciati in questo caso? Non è detto perché **l'immobile potrebbe essere locato e generare in questo modo redditi utili a compensare le perdite**.

E se l'immobile fosse **locato alla scissa**? È vero che il **canone è tassabile, ma se la scissione non fosse stata implementata, il canone non ci sarebbe stato** perché l'immobile sarebbe stato utilizzato direttamente dalla scissa.

Forse, il caso della **scissione con attribuzione di beni non costituenti ramo di azienda può offrire degli spunti al contribuente che intende presentare interpello disapplicativo in caso di fusione**, quando la fusione riguarda una *holding* o una immobiliare.

Il plusvalore e i redditi conseguibili dovrebbero essere valutati come elementi **utili** al fine di valutare la **riportabilità delle perdite**.

Questo approccio **penalizzerà sensibilmente le scissioni a favore di beneficiarie già costituite**. *Quid iuris* nel caso in cui la beneficiaria sia costituita **un mese prima della scissione e non presenti alcuna operatività?**

La **casistica non è infrequente**. Ad esempio, la **beneficiaria potrebbe essere costituita per chiedere delle licenze in modo da essere pronta a ricevere una azienda dalla scissa**.

Altra utilità è quella di poter **postdatare la scissione al primo del mese in modo da evitare di predisporre due buste paga per ogni dipendente**. La **postdatazione è ammessa solo se la beneficiaria risulta già esistente**.

IVA

Cessioni a catena intra UE e rispetto dei principi di proporzionalità e neutralità dell'Iva

di **Gabriele Damascelli**



Le **cessioni a catena intra UE** (operazioni c.d. di *chain transactions*), nell'ambito delle quali rientrano anche le **operazioni triangolari** (v. le circolari 13/E/1994 e 145/E/1998), sono state introdotte a partire dal **1° gennaio 2020 a seguito della modifica della Direttiva Iva 2006/112** da parte della Direttiva 2018/1910 con l'introduzione nella prima dell'**articolo 36-bis**, il quale individua, all'interno della catena, **quale sia la cessione alla quale deve essere imputato il trasporto o la spedizione intra UE** dei beni quando ha luogo un'operazione a catena, ovvero quale cessione debba essere considerata come cessione intra UE.

Tali operazioni devono avere ad oggetto **beni ceduti in successione** e riguardare quindi **tre o più soggetti, identificati in due o più Paesi UE**; inoltre **i beni**

- **devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato membro** (sono escluse le operazioni a catena che implicano importazioni ed esportazioni, le cessioni meramente interne al singolo Stato membro, nonché le operazioni di cui all'[articolo 14-bis Direttiva 112/2006](#), ovvero le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro o le cessioni intra UE effettuate da un soggetto passivo non stabilito nella Comunità a una persona che non è un soggetto passivo),
- **devono essere trasportati o spediti direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena,**
- **devono essere oggetto di un unico trasporto intra UE**, il quale può essere **attribuito solo ad una delle cessioni della catena**, la quale ha la possibilità di beneficiare dell'esenzione (internamente è qualificata non imponibile) di cui all'**articolo 138 Direttiva 2006/112** (v. Corte di Giustizia cause C-245/04, C-430/09, C-587/10 e C-386/16).

A latere della novella introdotta dalla Direttiva 2018/1910, **finalizzata ad evitare fenomeni di**

doppia o mancata imposizione, nel dicembre 2019 la Commissione UE ha pubblicato le “*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 (soluzioni rapide 2020)*”, le quali però **non sono giuridicamente vincolanti** e si limitano a fornire orientamenti pratici della DG TAXUD, **senza sostituire gli orientamenti del Comitato Iva** che conservano il proprio ruolo.

Al ricorrere delle condizioni sopra elencate (v. articolo 36-bis, par. 1, della Direttiva 2006/112), **la spedizione o il trasporto dei beni sono imputati alla cessione effettuata nei confronti dell’operatore intermedio** (definito all’articolo 36 bis, par. 3, della Direttiva citata come “*il cedente all’interno della catena diverso dal primo cedente, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto*”).

In deroga a tale regola, per l’articolo 36 bis, par. 2, **la spedizione o il trasporto è imputato alla cessione effettuata dall’operatore intermedio** se questi ha comunicato al proprio cedente il numero di identificazione Iva attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

Quanto alla figura dell’intermediario, **né il primo cedente né l’ultimo acquirente della catena possono ricoprire tale ruolo**, essendo il primo cedente espressamente escluso e l’ultimo acquirente non essendo un cedente all’interno della catena.

Qualora siano questi soggetti ad organizzare il trasporto intra UE dei beni, **questo sarà imputato rispettivamente al cedente**, se è questo ad averlo organizzato, **viceversa se è l’ultimo acquirente ad aver organizzato il trasporto**, questo sarà imputato alla cessione effettuata nei suoi confronti.

A livello interno la novella è stata recepita, in ritardo, con il **D.Lgs. 192/2021 che ha inserito il nuovo articolo 41-ter rubricato “cessioni a catena” nel D.L. 331/1993**, in particolare introducendo la figura dell’operatore intermedio (prima assente) ed **evidenziando la necessità della “unicità” del trasporto**, in relazione al quale le “Note esplicative” sopra richiamate ribadiscono che vi debba essere continuità nell’operazione di trasporto, in modo che **l’intero itinerario possa essere considerato come un unico trasporto**, con esclusione dalla “catena” delle ipotesi di “netta interruzione” nello stesso, senza che su tale requisito possa incidere la circostanza che siano coinvolti mezzi di trasporto diversi, con trasbordo dei beni, ad esempio, da un camion a una nave o tra camion diversi.

Tale quadro giuridico, brevemente accennato, consente di **tutelare il principio di neutralità dell’imposta negli scambi intra UE**.

In argomento risultano interessanti **le argomentazioni da ultimo formulate dalla Corte di Giustizia nella [causa C?696/20 del 7 luglio 2022](#)** avente ad oggetto le cessioni da parte di una società stabilita nei Paesi Bassi, agente come intermediaria in una catena di operazioni, che aveva acquistato beni da una società con sede in Polonia e li aveva poi rivenduti ai propri

clienti situati in altri Stati membri.

Per tali acquisti **la società utilizzava il proprio identificativo Iva polacco, considerando tali cessioni come nazionali** ed applicando l'aliquota Iva del 23%, e qualificando come intra UE le cessioni ai propri clienti unitarie che dichiaravano l'Iva all'atto dell'acquisto intra UE.

La cessione relativa al trasporto, per mezzo della quale le merci venivano spedite direttamente dalla società polacca ai clienti di quella olandese, **era stata identificata come erronea secondo il fisco polacco**, dal momento che la seconda società aveva trattato la prima cessione come operazione nazionale e la seconda come un'operazione intra UE, imputando il trasporto a quest'ultima; viceversa **le autorità polacche riqualificavano l'operazione** imputando il trasporto, e di conseguenza la natura intra UE, alla prima operazione.

Ciò aveva **come conseguenza una duplicazione dell'imposta**, a seguito dell'applicazione dell'[articolo 41 della Direttiva 112/2006](#), tanto nello Stato membro di destinazione dei beni (pagata dai clienti della società olandese) quanto nello Stato di acquisto degli stessi (in Polonia da parte della medesima società acquirente).

Il giudice del rinvio, correttamente, si interrogava se la Direttiva 2006/112, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, ostasse all'ipotesi in cui l'Iva fosse stata **pagata due volte**.

La Corte si è domandata innanzitutto circa l'applicabilità dell'[articolo 41 Direttiva 2006/112](#), ai fini dell'imponibilità dell'acquisto intra UE, da parte dello Stato membro di identificazione che sia anche quello di partenza del trasporto dei beni, concludendo (richiama le conclusioni dell'A.G.) nel senso che, **nella vigenza della disciplina di cui al procedimento principale**, l'utilizzo da parte dell'operatore intermedio di un numero di identificazione Iva dello Stato membro di origine dei beni **non esclude, di per sé, il carattere intra UE dell'operazione e l'applicabilità dell'articolo 41 alla prima cessione**.

Da ultimo la Corte analizza la questione, evidenziata dal giudice del rinvio, secondo la quale nonostante la cessione dal fornitore all'intermediario sia stata riqualificata dalle autorità polacche da nazionale a intra UE, **dette autorità hanno comunque escluso l'esenzione della suddetta cessione**, portando il venditore a fatturare l'Iva, ed **escludendo l'acquirente dal diritto alla detrazione** a monte, con un'un'imposizione totale finale di Iva pari al 46%.

La Corte richiama le conclusioni dell'A.G. il quale evidenzia **che le cessioni intra UE sono, in linea di principio, esenti negli Stati membri di origine dei beni mentre gli acquisti intra UE sono tassati nello Stato membro di destinazione**, ciò al fine di consegnare il gettito fiscale agli Stati membri del consumo finale dei beni; dal momento che **un acquisto intra UE di beni ha, in linea di principio, come corollario una cessione intra UE esente**, è importante assicurarsi che l'operazione risultante sia tassata, **o nello Stato membro della registrazione Iva, o nello Stato membro dell'acquisto** (effettivo).

Di conseguenza, in assenza di esenzione della cessione intra UE di beni nello Stato membro di partenza del trasporto, **non può sussistere il rischio di evasione fiscale**, rendendo l'assoggettamento di detta operazione ad Iva nello Stato di identificazione dell'operatore intermedio contrario agli obiettivi dell'[articolo 41 della Direttiva 112/2006](#), generando un'imposizione supplementare che **contrasta con i principi di proporzionalità e di neutralità fiscale**.

La Corte conclude affermando che l'[articolo 41 Direttiva 2006/112](#) *“non osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un **acquisto intracomunitario di beni è considerato effettuato nel territorio di tale Stato membro**, allorché tale acquisto, che costituisce la prima operazione di una catena di operazioni successive, è stato **erroneamente qualificato come operazione nazionale dai soggetti passivi coinvolti**, i quali hanno utilizzato il loro numero di identificazione Iva attribuito da tale Stato membro, e l'operazione successiva, che è stata **erroneamente qualificata come operazione intracomunitaria**, è stata assoggettata a Iva in quanto acquisto intracomunitario di beni ad opera degli acquirenti dei beni nello Stato membro di arrivo del trasporto dei beni”*.

Tuttavia, nel caso in oggetto la norma citata, *“letta alla luce dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale, **osta tuttavia a una normativa siffatta** di uno Stato membro qualora l'acquisto intracomunitario di beni che è considerato effettuato nel territorio di tale Stato membro sia risultante da una cessione intracomunitaria di beni **che non è stata trattata come operazione esente in detto Stato membro**”*.