

IVA

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

di Gabriele Damascelli

Seminario di specializzazione

TUTTO TRIANGOLAZIONI E OPERAZIONI A CATENA

Scopri di più >

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**”.