

## CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

Laddove venga effettuata una cessione intracomunitaria di beni, l'operatore nazionale è tenuto ad emettere fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

L'esigibilità dell'imposta deve essere comunque riferita al momento di effettuazione dell'operazione, coincidente, quest'ultimo, con quello dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto a partire dal territorio dello Stato. In relazione a tali operazioni, non è, tuttavia, possibile emettere fattura in forma semplificata (ex art. 21-bis del D.P.R. n. 633/1972), mentre è applicabile il meccanismo della c.d. "fatturazione differita" (C.M. n. 13/1994).

Ad ogni modo, sul documento emesso deve essere riportato, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile, con l'eventuale specificazione della relativa norma nazionale (art. 41, comma 1, lettera a), D.L. n. 331/1993) o comunitaria:

### Ulteriori informazioni da indicare in fattura:

- Numero di identificazione attribuito al cessionario dallo Stato membro di appartenenza e ciò anche nel caso di trasferimento di beni all'estero da parte dell'azienda
- Laddove il Paese membro di destinazione sia diverso da quello appartenente all'acquirente, deve essere specificata tale situazione
- Nel caso in cui la cessione riguardi mezzi di trasporto nuovi, con le caratteristiche di cui all'art. 38 del D.L. n. 331/1993, nella fattura emessa devono essere indicati i dati di identificazione relativi a tali mezzi (\*).

(\*) Allorché il fornitore non sia un soggetto IVA, i dati identificativi del mezzo di trasporto devono risultare dall'atto di cessione o da altra documentazione equipollente.

### Attenzione

Con riferimento, poi, alla particolare ipotesi in cui i beni vengono trasferiti da un operatore nazionale in un altro paese UE presso un proprio magazzino, lo stesso è tenuto ad aprire una posizione IVA nel Paese estero, nei confronti della quale emetterà fattura non imponibile (ex art. 41, comma 2, lettera c), del D.L. n. 331/1993) e poi una fattura per cessione interna, nel momento in cui i beni verranno ceduti al cliente finale.

In caso, inoltre, di c.d. "consignment stock", l'emissione della fattura relativa all'operazione nonché gli ulteriori adempimenti dovranno avvenire soltanto all'atto del prelievo dei beni inviati presso il deposito di un proprio cliente UE da parte di quest'ultimo e, in ogni caso, non oltre un anno dalla consegna o spedizione degli stessi.

In tale ultima ipotesi, infatti, il momento impositivo si verifica soltanto in presenza delle riportate situazioni e non in base alla regola generale, ossia al momento della partenza dei beni dal nostro territorio.

Nell'ipotesi, poi, di variazione concernente la base imponibile relativa alle cessioni intracomunitarie, il soggetto passivo nazionale deve applicare, mancando una specifica norma per le operazioni intracomunitarie, l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Occorre, tuttavia, tener presente che le variazioni in diminuzione, anche se non operate, rilevano comunque sia ai fini dello "status" di esportatore abituale che dell'utilizzo del "plafond". Analogamente, laddove vengano restituiti beni dall'acquirente di un altro Stato membro, i modelli Intrastat (ai soli fini statistici) andranno presentati anche se la variazione non è stata operata ai fini fiscali.

Le fatture emesse devono successivamente essere annotate, distintamente (su apposita colonna o, in caso di contabilità meccanografica, mediante codicistica) e secondo l'ordine della numerazione, sul registro delle vendite (è possibile utilizzare anche il registro dei corrispettivi, in apposita sezione), con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

Le cessioni intracomunitarie devono, infine, essere riportate in dichiarazione annuale IVA e rilevano ai fini della formazione del volume di affari e del plafond nonché per quanto concerne il rimborso IVA.

#### **Attenzione**

*Il fornitore nazionale è tenuto a presentare il modello Intra 1-bis, relativo agli elenchi riepilogativi concernenti le cessioni intracomunitarie di beni effettuate.*

*Per queste operazioni, il modello va presentato con frequenza mensile o trimestrale, a seconda se venga superata o meno la soglia di 50 mila euro, conformemente a quanto previsto dal D.M. 22 febbraio 2010.*

*Tuttavia, in relazione ad esse l'informazione statistica non è obbligatoria per i soggetti mensili laddove questi ultimi non abbiano raggiunto, in alcuno dei quattro trimestri precedenti, un ammontare di cessioni pari ad almeno 100 mila euro.*

## In cosa consiste

---

Una cessione intracomunitaria si realizza laddove vengano ceduti a titolo oneroso beni spediti o trasportati (dal cedente italiano, dall'acquirente intracomunitario o da terzi per loro conto) nel territorio di un altro Stato membro ad acquirenti soggetti passivi d'imposta o ad enti, associazioni o altre organizzazioni non soggette all'imposta.

I beni in questione, inoltre, possono essere sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

#### **Attenzione**

*Pertanto, affinché si configuri una cessione intracomunitaria, non imponibile ad IVA, devono essere presenti:*

- *il trasporto o spedizione dei beni verso un altro Stato membro;*
- *l'onerosità della cessione;*
- *la soggettività passiva dell'acquirente.*

*In particolare, è innanzitutto necessario lo spostamento fisico (trasporto o spedizione) dei beni dal territorio nazionale a quello di un altro Stato membro, senza che rilevi, a*

*tal fine, quale soggetto effettui il trasporto o la spedizione (cedente nazionale, acquirente comunitario o terzo incaricato da una delle due parti).*

Non sono previsti, inoltre, termini specifici per l'effettuazione del trasporto, essendo sufficiente che vi sia almeno un nesso temporale e sostanziale tra la cessione e il trasporto del bene nonché una continuità nello svolgimento dell'operazione (Corte UE 18 novembre 2010, causa C\_84/2009).

La qualificazione di un'operazione come cessione o acquisto intracomunitario non può dipendere, infatti, dal rispetto di un qualsivoglia termine entro il quale debba aver inizio o concludersi il trasporto di un bene a partire dallo Stato membro di cessione verso lo Stato membro di destinazione (Corte UE, cit.).

Allo stesso tempo, per potersi avere una cessione intracomunitaria di beni, la cessione deve avvenire a titolo oneroso, ossia deve esservi un corrispettivo, per cui in caso di cessione a titolo gratuito l'operazione non potrà essere considerata una cessione intracomunitaria e si applicherà, conseguentemente, la disciplina IVA prevista per le operazioni interne.

Infine, l'acquirente di una cessione intracomunitaria deve essere necessariamente un soggetto passivo, anche extracomunitario.

Tuttavia, allorché i beni siano ceduti a enti, associazioni o altre organizzazioni non soggette all'imposta, produttori agricoli in regime speciale e operatori che effettuano solo operazioni attive esenti, l'operazione si considera effettuata soltanto laddove tali soggetti non siano esonerati dal pagamento dell'IVA sugli acquisti intracomunitari nel proprio Stato o comunque, in presenza di tale ultima situazione, non abbiano optato per l'imposizione dell'operazione.

Oltre a tali elementi, è, altresì, necessario, naturalmente, che si realizzi l'acquisizione della proprietà o di altro diritto reale di godimento sui beni mobili spediti o trasportati e che il cessionario sia iscritto nell'archivio Vies e, quindi, sia in possesso di un codice identificativo IVA, anche se tale ultimo requisito in realtà è ora considerato, alla luce di diverse sentenze della Corte UE, soltanto un requisito di natura formale (si veda innanzi).

I beni oggetto delle cessioni intracomunitarie, inoltre, devono essere originari della UE o ivi immessi in libera pratica, ossia importati da Paesi terzi con assolvimento dei dazi doganali, per cui la disciplina concernente gli scambi intracomunitari non si applica, invece, ai beni in temporanea importazione, i quali, invece, mantengono lo status di merce estera (cfr. ris. n. 127/E/1998).

Quanto, poi, alle cessioni di beni soggetti ad accisa (oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati) tra Stati europei, queste ultime costituiscono operazioni non imponibili soltanto laddove il loro trasporto o spedizione sia eseguito nel rispetto delle modalità previste, ai fini dell'applicazione delle accise, dagli articoli 6 e 8 del D.L. n. 331/1993 (concernenti la circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo).

Va rilevato, in conclusione, che le operazioni che configurano una cessione intracomunitaria di beni costituiscono, nel sistema nazionale, concorrono alla determinazione dello status di “esportatore abituale” e del plafond per gli acquisti in sospensione d’imposta (ai sensi dell’art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

### **Attenzione**

*Costituiscono operazioni assimilate alle cessioni intracomunitarie le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi da chiunque e a chiunque spediti o trasportati in un altro Stato della UE.*

*Conseguentemente, devono considerarsi tali anche le cessioni in cui il soggetto che vende, oppure quello che acquista, oppure entrambi, non siano operatori economici, ma privati consumatori.*

In particolare, facendo riferimento, per semplicità, esclusivamente ai veicoli, per mezzi di trasporto “usati”, e, quindi, non nuovi, ai fini delle operazioni di cessione si intendono i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 7,2 Kw che hanno percorso più di 6000 km e vengono ceduti successivamente al termine di 6 mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o iscrizione nei pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.

Al fine di poter considerare “usati” i veicoli, devono, pertanto, verificarsi contemporaneamente entrambe le menzionate condizioni.

Diversamente, gli stessi continueranno a far parte della categoria dei mezzi di trasporto “nuovi”.

### **VEICOLO USATO**

- ❖ *Veicolo immatricolato da più di 6 mesi con più di 6000 KM*

### **VEICOLO NUOVO**

- ❖ *Veicolo immatricolato da meno di 6 mesi con meno di 6000 KM*
- ❖ *Veicolo immatricolato da meno di 6 mesi con più di 6000 KM*
- ❖ *Veicolo immatricolato da più di 6 mesi con meno di 6000 KM*
- ❖ *Veicolo non immatricolato*

Costituisce, altresì, una cessione intracomunitaria per assimilazione l’invio di beni in un altro Stato membro per le esigenze dell’impresa.

In quest’ultima ipotesi, la base imponibile dell’operazione è costituita (ai sensi dell’art. 43, comma 4, D.L n. 331/1993), dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui viene effettuato il trasferimento.

L’assimilazione alla cessione intracomunitaria non opera, tuttavia, per i seguenti beni che l’impresa nazionale invia in un altro Stato membro:

- a) beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali (ai sensi, rispettivamente, dell’art. 1, comma 3, lettera h), del regolamento CE 16 luglio 1985, n. 1999, e dell’art. 18 del regolamento CE 25

luglio 1988, n. 2503), se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;

b) beni inviati in altro Stato membro per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni di servizi beni inviati in altro Stato membro che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali.

Come evidenziato in precedenza, inoltre, in una situazione del genere il soggetto nazionale deve disporre di una posizione IVA nell'altro Stato membro (rappresentante fiscale, identificazione diretta, stabile organizzazione) al fine di poter effettuare correttamente l'operazione di acquisto.

Sono, infine, assimilate dal legislatore nazionale anche le c.d. "vendite a distanza di beni" nonché le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assemblati da parte del fornitore o per suo conto (si veda innanzi).

#### **NOVITA'**

*Allorché i beni vengano inviati in un altro Stato membro della UE in lavorazione e le merci non vengono rispediti nel Paese di provenienza ma vengano inviate in un altro luogo, occorre necessariamente aprire una posizione IVA in tale Stato membro (Corte UE 6 marzo 2014, cause C-606/12 e C-607/12).*

In quest'ultima ipotesi, pertanto, non è possibile considerare il trasferimento di un bene in un altro Stato membro come una cessione intracomunitaria.

In virtù di tale sentenza, con art. 13, comma 1, lettera b), della legge 29 luglio 2015, n. 115, è stato modificato l'art. 41 del D.L. n. 331/1993, prevedendo che l'IVA a destinazione non si applica per i beni che l'impresa nazionale invia in un altro Stato membro oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi, rispettivamente, dell'art. 1, comma 3, lettera h), del Regolamento del Consiglio delle Comunità europee 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'art. 18 del Regolamento dello stesso Consiglio 25 luglio 1988, n. 2503, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza. Conseguentemente, nella situazione descritta l'IVA a destinazione non si applica *soltanto se, ultimata la lavorazione, i beni tornano in Italia.*

#### **Attenzione**

*In precedenza, il regime sospensivo si applicava, invece, anche se i beni erano inviati in uno Stato membro diverso oppure al di fuori della UE, senza richiedere la condizione del rientro degli stessi in Italia.*

## **SOGGETTI INTERESSATI**

---

Tutti i soggetti interessati ad effettuare una cessione intracomunitaria di beni a partire dall'Italia.

## **PROCEDURE**

---

Le cessioni intracomunitarie sono effettuate senza applicazione dell'imposta nei confronti dei cessionari che abbiano comunicato il numero di identificazione loro attribuito dallo Stato membro di appartenenza, per cui l'operazione potrà considerarsi non imponibile ad IVA esclusivamente nel caso in cui il cliente abbia preventivamente comunicato al fornitore il numero di identificazione IVA.

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, a sua volta, conferma, a seguito di apposita richiesta da parte dell'acquirente, la validità del numero di identificazione attribuito a quest'ultimo da un altro Stato UE, fornendo, altresì, i dati relativi alla ditta, denominazione e ragione sociale e, in mancanza, al nome e al cognome.

A livello unionale, il regolamento UE n. 282/2011 (relativo, tuttavia, agli scambi di servizi) fornisce alcune soluzioni operative con riferimento all'accertamento dello status di soggetto passivo del cliente nonché della "qualità" dello stesso, le quali devono ritenersi valide anche per le cessioni intracomunitarie di beni.

In particolare, qualora l'acquirente UE comunichi al fornitore soggetto IVA il proprio numero di identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, quest'ultimo, per essere esonerato da ogni responsabilità (salvo, tuttavia, che possieda informazioni differenti riguardo all'acquirente), è tenuto semplicemente a:

- verificare la validità di tale numero mediante il sistema VIES;
- controllare la corrispondenza del nome e dell'indirizzo comunicati in base alle disposizioni del regolamento comunitario n. 904/2010.

Laddove, poi, l'acquirente non abbia ancora ottenuto il numero di identificazione IVA ma, tuttavia, abbia informato il fornitore di averne fatto richiesta, quest'ultimo potrà fare riferimento a qualsiasi prova fornita dallo stesso, fermo restando che il cedente dovrà effettuare una verifica di ragionevole ampiezza, attraverso le normali procedure di sicurezza commerciali (controlli di identità o di pagamento), dell'esattezza delle informazioni fornite dall'acquirente.

Qualora, invece, il fornitore dimostri che l'acquirente UE non ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA, egli può considerare quest'ultimo privo di soggettività passiva, salvo, anche in questo caso, che disponga di informazioni contrarie relative allo status del cessionario.

Infine, relativamente alla figura dell'acquirente soggetto IVA, è previsto espressamente l'obbligo per quest'ultimo, laddove agisca in quanto tale, di comunicare immediatamente il proprio numero di identificazione al fornitore (art. 55 del regolamento UE n. 282/2011).

Quanto, poi, alla destinazione dei servizi ricevuti, è previsto che, laddove l'acquirente UE abbia comunicato al fornitore il proprio numero di identificazione IVA, quest'ultimo può considerare che i servizi siano destinati all'attività economica del destinatario anche in caso di effettiva destinazione ad uso privato, salvo che disponga di informazioni contrarie, come ad esempio, sulla natura dei servizi forniti.

Pertanto, società, enti, associazioni o società semplici devono essere sempre considerate, a tali fini, soggetti passivi, salva l'ipotesi in cui il servizio sia destinato ad un uso privato delle persone che fanno parte di tali organizzazioni ovvero dei dipendenti delle stesse (circ. n. 37/E/2011).

L'esercizio di attività imprenditoriale, artistica o professionale non è, invece, sufficiente laddove l'acquirente sia una persona fisica, per cui in questo caso il fornitore è tenuto ad effettuare una valutazione di compatibilità complessiva al fine di verificare che l'acquisto sia avvenuto nell'esercizio di tale attività (circ. n. 37/E/2011).

Nonostante quanto riportato, l'esenzione da IVA ("non imponibilità" ad IVA in Italia) non può, tuttavia, negarsi allorché il fornitore, una volta adottate tutte le misure che gli si possano ragionevolmente richiedere, non possa comunicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente ma, comunque, fornisca indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che, con riferimento all'operazione effettuata, l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale (Corte UE 27 settembre 2012, causa C-587/10).

Se, infatti, requisito essenziale delle cessioni intracomunitarie è la circostanza che il cessionario sia un soggetto passivo, anche extracomunitario, non è lo, invece, il possesso di un numero di partita IVA rilasciato da uno Stato membro.

### **Attenzione**

*Conseguentemente, secondo la Corte UE, non può subordinarsi il diritto alla non applicazione dell'IVA di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma, senza prendere in considerazione, invece, i requisiti sostanziali.*

Come accennato in precedenza, l'invio dei beni in un altro Stato membro costituisce un elemento costitutivo della cessione intracomunitaria, dal quale dipende, quindi, l'applicazione del trattamento di non imponibilità.

Spetta, tuttavia, agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi di prova idonei che il contribuente deve fornire al fine di dimostrare l'effettività della cessione intracomunitaria e, in particolare, l'invio dei beni ad un soggetto identificato ai fini IVA in altro Stato membro (Corte UE, cause C-146/05 e C-184/05), fermo restando che:

- è compito del fornitore provare che il bene è stato spedito o trasportato in tale Stato e che, in seguito alla spedizione o al trasporto, il medesimo ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (Corte UE 27 settembre 2007, causa C-409/2004)
- non è sufficiente a dimostrare l'effettiva destinazione della merce in un altro Stato membro la prova di aver richiesto ed ottenuto la conferma della validità del numero di identificazione IVA attribuito al cessionario da altro Stato membro nonché di aver indicato tale numero in fattura (Corte di Cassazione n. 20575 del 7 ottobre 2011);
- non costituisce una prova determinante ai fini dell'esenzione dall'IVA la circostanza che l'acquirente abbia presentato, nel proprio Stato membro, la dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario (Corte UE 27 settembre 2007, causa C-146/05 e 27 settembre 2007, causa C-184/05).

Ciò nondimeno, in materia di prova delle cessioni intracomunitarie, nel sistema IVA nazionale non è stata prevista alcuna disposizione, rimandando, pertanto, alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria la valutazione delle varie prove prodotte.

La prova relativa all'operazione, in particolare, potrà essere fornita con qualsiasi documento in grado di dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro (ris. n. 477/E/2008).

### **Attenzione**

Secondo l'Agenzia delle Entrate, in particolare, allo scopo di comprovare l'avvenuta spedizione di merci in altro Paese comunitario occorre conservare per il periodo previsto dalla normativa i seguenti documenti (cfr. ris. n. 345/E/07 e ris. n. 477/E/2008):

- *fattura di vendita (emessa ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993)*
- *elenchi riepilogativi Intrastat*
- *documento di trasporto "CMR" firmato dal trasportatore e dal destinatario per ricevuta;*
- *rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce*
- *contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti.*

Oltre ai documenti elencati, è stata ritenuta idonea ai fini della prova, da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche la dichiarazione del cessionario, nel caso specifico rappresentata dalla dichiarazione di ricezione e/o di trasporto in altro Stato membro (ris. n. 71/E/2014).

## **CASI PARTICOLARI**

---

Non costituiscono cessioni intracomunitarie:

- le cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale situato nel territorio della UE o una rete connessa a tale sistema
- le cessioni di energia elettrica
- le cessioni di calore o di freddo mediante reti.

Analoga sorte per le cessioni effettuate dai contribuenti che si avvalgono del regime di franchigia dall'IVA in quanto tali operazioni non configurano un'operazione intracomunitaria ma soltanto una cessione interna senza diritto di rivalsa.

Nel documento emesso, lo stesso dovrà, pertanto, aver cura di riportare che l'operazione effettuata "non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41, comma 2-bis D.L. n. 331/1993".

Allo stesso tempo, in questa ipotesi il soggetto nazionale non è tenuto nemmeno alla presentazione degli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti UE.

### **1) Beni rientranti nel regime del margine**

---

Agli scambi intracomunitari di beni usati rientranti nel regime del margine, anche laddove effettuati tra soggetti d'imposta, non si applica la disciplina di cui al D.L. n. 331/1993, relativa agli scambi intracomunitari di beni.

Tali cessioni dovranno, quindi, essere considerate semplici operazioni interne allo Stato del cedente, secondo le regole del regime del margine.

In quest'ultima ipotesi, sussiste, tuttavia, in caso di scambi di beni tra soggetti passivi di diversi Stati membri, l'obbligo di presentazione, ai soli fini statistici, degli elenchi riepilogativi (c.d. "modelli Intrastat").

## 2) Beni da installare a destinazione

---

Le forniture di beni da installare, montare o assiemare nello Stato membro di destinazione poste in essere da un soggetto passivo nazionale a favore di acquirenti comunitari vanno qualificate come cessioni intracomunitarie, a prescindere, inoltre, dallo status dell'acquirente (soggetto passivo oppure consumatore finale).

Tuttavia, tali operazioni hanno, in realtà, natura di operazioni interne e non di operazioni intracomunitarie.

L'art. 7-bis, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 prevede, infatti, che le cessioni di beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto si considerano effettuate nel nostro Paese e in relazione a tali operazioni non si configura, pertanto, un acquisto intracomunitario.

Conseguentemente, la simmetrica cessione in partenza dall'Italia dovrebbe costituire una cessione extraterritoriale nel nostro Paese.

Il legislatore nazionale considera, invece, tali operazioni cessioni intracomunitarie non imponibili, le quali vanno, altresì, ricomprese nell'elenco riepilogativo INTRA-1 bis sia agli effetti fiscali che a quelli statistici (in quest'ultimo caso, laddove l'obbligo sussista), compilando la colonna 3 (codice IVA acquirente) ogni qual volta l'acquirente comunitario dei beni risulta essere un soggetto identificato ai fini IVA nel proprio Paese (C.M. n. 13/1994).

## 3) Triangolazioni

---

Laddove il fornitore nazionale, primo cedente, trasporti direttamente i beni all'acquirente UE, senza transitare per il secondo cedente stabilito in Italia, promotore della triangolazione (c.d. "triangolazione interna"), si realizza un'operazione non imponibile, a norma dell'art. 58 del D.L. n. 331/1993.

In quest'ultima ipotesi, conseguentemente, il primo cedente nazionale effettua una vendita interna non imponibile ex art. 58 del D.L. n. 331/1993, mentre il secondo fornitore italiano effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ed è tenuto ai connessi adempimenti (es. modello Intrastat).

In caso, poi, di c.d. "triangolazione comunitaria", ossia allorquando nell'operazione siano coinvolti soggetti stabiliti in tre Stati membri diversi, avremo che, laddove il soggetto nazionale agisca come promotore di una triangolazione con due soggetti IVA comunitari, l'operatore italiano è tenuto a designare espressamente, nella fattura da lui emessa, il proprio cessionario estero come debitore d'imposta, indicando, altresì, sul documento emesso il numero di identificazione IVA appartenente allo stesso.

# DA SAPERE

## VENDITA A CATENA: QUALI RIFLESSI IVA?

### A quale operazione è imputabile il trasporto intraunionale di beni?

---

Dall'elaborazione della giurisprudenza euro-unionale si desume che, a fronte di una vendita a catena come quella in rassegna, occorre individuare l'operazione alla quale sia imputabile il trasporto intraunionale e, quindi, l'esenzione IVA prevista, per le cessioni intraunionali, dall'art. 138, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE.

Già nella sentenza EMAG Handel Eder (causa C-245/04), la Corte aveva osservato che, in linea di principio, le due cessioni consecutive potrebbero essere considerate esenti ai sensi dell'art. 28-quater, parte A, lett. a), comma 1, della VI Direttiva CEE (ora art. 138, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE), in quanto operazioni intracomunitarie, "soltanto se l'unico movimento intracomunitario di beni fosse imputato ad entrambe le cessioni insieme".

Tuttavia, "quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva. Tale interpretazione vale indipendentemente da quale dei soggetti passivi - primo venditore, acquirente intermedio o secondo acquirente - possa disporre dei beni durante la detta spedizione o il detto trasporto".

Sotto il profilo territoriale, poiché l'unico movimento intracomunitario dei beni può essere imputato ad una sola delle due cessioni consecutive, viene affermato che, ai sensi dell'art. 8, par. 1, lett. a), della VI Direttiva CEE (ora art. 32, comma 1, della Direttiva n. 2006/112/CE), "il luogo di tale cessione si considera situato nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni", mentre il luogo dell'altra cessione, non comportando una spedizione o un trasporto, si considera situato, ai sensi dell'art. 8, par. 1, lett. b), della VI Direttiva CEE (ora art. 31 della Direttiva n. 2006/112/CE), "nel luogo in cui i beni si trovano al momento della detta cessione".

In conclusione, "se la cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni, e che ha dunque come conseguenza un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro d'arrivo di tale spedizione o di tale trasporto, è la prima delle due cessioni successive, la seconda cessione si considera avvenuta nel luogo dell'acquisto intracomunitario che l'ha preceduta, cioè nello Stato membro d'arrivo. Al contrario, se la cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario di beni è la seconda delle due cessioni successive, la prima cessione, avvenuta per definizione prima della spedizione o del trasporto dei beni, si considera avvenuta nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto".

### Doppia cessione con trasporto a cura del cessionario finale: quali effetti?

---

Sulla scia dei successivi pronunciamenti in tema di vendite a catena, rappresentati dalle sentenze Euro Tyre Holding (causa C-430/09), VSTR (causa C-587/10) e Toridas (causa C-386/16), il nuovo intervento della Corte UE conferma che, nello

specifico caso sopra descritto, se la prima cessione (da DE a AT1) è “franco partenza” e la seconda cessione (da AT1 a AT2) è “franco destino”, la prima operazione dà luogo ad una cessione intraunionale esente da IVA in Germania, mentre la seconda è una cessione interna imponibile in Austria, per cui AT2 detrae l’IVA.

Se, invece, come accaduto, entrambe le cessioni (da DE a AT1 e da AT1 a AT2) sono “franco partenza”, la prima operazione diventa imponibile in Germania e, previa identificazione di AT1 in Germania, la seconda operazione configura una cessione intraunionale esente in tale Paese.

Nella fattispecie, DE, essendo stato all’oscuro che il trasporto a destinazione dell’Austria risultava organizzato dal destinatario finale (AT2), ha considerato l’operazione alla stregua di una cessione intraunionale, esente da imposta e, di riflesso, AT1 ha qualificato la propria cessione nei confronti di AT2 come imponibile.

Insomma, DE non ha addebitato l’IVA ad AT1 e, a sua volta, AT1, anziché fatturare la cessione intraunionale ad AT2 in regime di esenzione, ha applicato l’imposta ad AT2, nei cui confronti pertanto l’Autorità fiscale austriaca ha provveduto al recupero della detrazione operata.

A ben vedere, il Fisco austriaco, in base al principio contenuto nell’art. 16 del Reg. UE n. 282/2011, potrà anche esigere il versamento dell’imposta sull’acquisto intraunionale realizzato da AT2. Tale disposizione, infatti, stabilisce che “lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni nel quale è effettuato un acquisto intracomunitario di beni a norma dell’articolo 20 della direttiva 2006/112/CE esercita il proprio potere impositivo indipendentemente dal trattamento IVA applicato all’operazione nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni”.

L’Autorità fiscale tedesca, invece, benché non specificato dalla Corte, avrà diritto a pretendere l’IVA sulla cessione posta in essere da DE.