



## IVA

### **L'applicazione dell'IVA nelle cessioni a catena**

di Marco Peirolo

OneDay Master

### Territorialità delle operazioni con l'estero

Scopri di più

Come indicato nel Considerando n. 2, Direttiva 2018/1910/UE, le **operazioni a catena** si riferiscono a cessioni successive di beni che sono oggetto di un **unico trasporto intracomunitario**.

Alla luce dell'elaborazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la movimentazione intracomunitaria dei beni deve essere **imputata a una sola cessione che è quella che beneficia dell'esenzione dall'IVA** prevista per le **cessioni intracomunitarie**. Le altre cessioni nella catena devono essere **soggette a imposizione** e possono richiedere l'**identificazione IVA del cedente nello Stato membro di cessione**.

Al fine di **evitare approcci diversi tra gli Stati membri**, che potrebbero determinare fenomeni di doppia imposizione o di non imposizione, e al fine di **accrescere la certezza del diritto per gli operatori**, è stata valutata l'opportunità di stabilire una **norma comune** secondo cui, purché siano soddisfatte determinate condizioni, il trasporto dei beni è imputato ad una **sola cessione all'interno della catena di operazioni**.

L'art. 36-bis, Direttiva 2006/112/CE, introdotto dall'art. 1, Direttiva 2018/1910/UE, stabilisce, al par. 1, che, qualora lo stesso bene sia successivamente **ceduto e sia spedito/trasportato da uno Stato membro** a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione/trasporto sono imputati unicamente alla **cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio**.

Il par. 2 aggiunge che, in deroga al par. 1, la **spedizione/trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio** se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero di identificazione IVA **attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti/trasportati**.

Infine, il par. 3 precisa che, per **"operatore intermedio"** s'intende un cedente all'interno della catena **diverso dal primo cedente della catena**, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o **tramite un terzo che agisce per suo conto**.



Le Note esplicative della Commissione europea, pubblicate nel mese di dicembre 2019, specificano che l'operatore intermedio va identificato nel cedente che, all'interno della catena, **organizza (direttamente esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto) il trasporto dei beni**; si tratta, più in particolare, del soggetto che effettua il trasporto esso stesso, per suo conto, o che lo **commissiona a un terzo che agisce per suo conto**.

Una circostanza rilevante, a questi fini, è stata attribuita all'**assunzione del rischio di perdita accidentale o di danneggiamento dei beni durante il trasporto**: il soggetto intermedio dovrebbe coincidere con quello su cui gravano tali rischi. **Non dovrebbe avere rilievo**, invece, il fatto che una delle parti assuma l'obbligo di pagare il trasporto, in quanto tale pagamento potrebbe essere considerato come **pagamento parziale della cessione**.

Dal tenore letterale dell'art. 36-bis della Direttiva n. 2006/112/CE si evince che, nell'ambito applicativo delle nuove disposizioni, **sono comprese**:

- **non solo le vendite a catena** già oggetto di numerose pronunce della Corte europea, a partire dalla sentenza EMAG Handel Eder ([causa C-245/04](#)), in cui, cioè, il **soggetto intermedio e quello finale** appartengono al **medesimo Stato membro**;
- ma anche le **vendite a catena riconducibili**, per esempio, allo **schema della triangolazione comunitaria** che, all'occorrenza, beneficeranno delle semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE.

In sostanza, considerando l'ipotesi della vendita a catena con intervento di **3 operatori localizzati nei rispettivi e diversi Stati membri**, siccome le situazioni coperte dall'art. 36-bis, Direttiva n. 2006/112/CE, sono solo quelle in cui il trasporto è curato dal soggetto intermedio, **se il trasporto è organizzato**:

- dal **primo cedente**, ad assumere natura intracomunitaria è la **prima cessione**, con applicazione delle semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE;
- dal **cessionario intermedio**, che non ha comunicato al primo cedente il proprio numero di identificazione attribuito dallo Stato membro di partenza dei beni, ad assumere natura intracomunitaria è, anche in questo caso, la **prima cessione**, con applicazione delle semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE;
- dal **cessionario finale o dal cessionario intermedio** che ha comunicato al primo cedente il proprio numero di identificazione attribuito dallo Stato membro di partenza dei beni:
  - la **prima cessione** diventa **interna** allo Stato membro di partenza dei beni; mentre
  - la **seconda cessione** assume natura **intracomunitaria** e deve essere fatturata in regime di esenzione dal soggetto intermedio previa identificazione in tale Stato membro.

In entrambi i casi, le semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE, sono **automaticamente escluse**, non assumendo carattere intracomunitaria la prima cessione.

L'[art. 41-ter, D.L. n. 331/1993](#), introdotto dall'[art. 1, comma 1, lett. c\), D.Lgs. n. 192/2021](#), nel



recepire il citato art. 36-bis, Direttiva n. 2006/112/CE, stabilisce che si considerano **cessioni a catena le cessioni successive di beni** che sono oggetto di un unico trasporto, da uno Stato membro a un altro Stato membro **direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente**.

Se tali condizioni sono soddisfatte, il trasporto è attribuito alla **cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio**, che l'[art. 41-ter, comma 1, lett. b\), D.L. n. 331/1993](#), definisce come un cedente, diverso dal primo, che trasporta/spedisce i beni direttamente o **tramite un soggetto terzo che agisce per suo conto**.

Pertanto, la **cessione nei confronti dell'operatore intermedio** assume natura intracomunitaria e si considera, quindi, **non imponibile IVA**, ai sensi dell'[art. 41, comma 1, lett. a\), D.L. n. 331/1993](#).

In **deroga alla regola generale**, secondo cui soltanto la cessione nei confronti dell'operatore intermedio assume natura intracomunitaria e beneficia della non imponibilità, l'[art. 41-ter, comma 2, D.L. n. 331/1993](#), stabilisce che, nel caso in cui l'operatore intermedio **sia identificato ai fini IVA nello Stato membro del primo cedente** e comunichi a quest'ultimo il numero di identificazione ivi posseduto, il trasporto è imputato alla **cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio**, anziché a quella posta in essere nei suoi confronti.

Nella circolare n. 24/2022 (par. 3), Assonime ha osservato che, per quanto riguarda la **modalità con cui effettuare la comunicazione**, non essendo prevista alcuna formalità specifica in proposito, dovrebbe ritenersi ammesso **qualsiasi strumento idoneo a documentare che la comunicazione è stata ricevuta dal cedente** (es. scambio di e-mail). Inoltre, tenuto conto che l'Amministrazione finanziaria potrebbe richiedere, sia al primo cedente che all'operatore intermedio, la prova che **la comunicazione in parola è stata effettuata**, appare opportuno che gli operatori economici ne **conservino evidenza**.

Come, però, chiarito dalle Note esplicative della Commissione europea, anche se l'operatore intermedio o il suo cedente **non sono in grado di presentare alcuna prova della comunicazione** del numero di identificazione IVA assegnatogli dallo Stato membro dal quale i beni sono spediti, ciò sarà considerato come avvenuto se sono soddisfatte, congiuntamente, le seguenti **condizioni**:

- il **numero di identificazione IVA** dell'operatore intermedio rilasciato dallo Stato membro da cui i beni sono spediti/trasportati è **indicato nella fattura emessa dal suo cedente**;
- l'**importo dell'IVA dovuta nello Stato membro** da cui i beni sono spediti/trasportati è **stato addebitato in fattura**.

In tali circostanze è, comunque, necessario che sia il comportamento del cedente che quello dell'operatore intermedio siano **coerenti con i dati indicati nella fattura**. Pertanto, se, ad esempio, il cedente ha addebitato l'IVA, **l'imposta deve essere inclusa nei relativi registri e nella propria dichiarazione IVA**.

