

IMPOSTE E TASSEdi **FRANCESCO ZUECH****Cessioni intracomunitarie a catena: non imponibilità da individuare**

Il fornitore nazionale, quando non vende a destino, deve essere in grado di dimostrare chi effettivamente cura il trasporto; lo stabiliscono le nuove regole dell'art. 36-bis.

Fino al 31.12.2019 la direttiva 2006/112/CE non prevedeva alcuna disposizione specifica per definire a quale cessione, in una transazione a catena, attribuire il trasporto intracomunitario, ossia la non imponibilità. A tale lacuna provvede dal 1.01 il **nuovo art. 36- bis** (introdotto dalla direttiva n. 2018/1910); norma che gli Stati membri dovevano recepire nei propri ordinamenti entro il 31.12.2019. **L'Italia al riguardo è in ritardo**, tuttavia, a giudizio di chi scrive, è opportuno tenere comunque conto della nuova disposizione giacché frutto di consolidati orientamenti della Corte di Giustizia (sentenza 21.02.2018, causa C-628/16 Kreuzmayr GmbH; sentenza 6.04.2006, causa C-245/04 EMAG; sentenza 16.12.2010, causa C-430/09 ETH). La giurisprudenza Ue ha più volte confermato che, in una transazione intracomunitaria a catena (più cessioni successive dello stesso bene con unico trasporto tra due Stati membri), diversa dalla triangolare comunitaria semplificata di cui all'art. 141 della Direttiva, **solo una delle cessioni può essere considerata intracomunitaria**, con la conseguenza che le altre devono essere considerate "interne". Presa, a titolo esemplificativo, la seguente catena dove IT1 vende ad AT1 che vende ad AT2 con trasporto/spedizione da IT1 a AT2, l'art. 36- bis individua le regole per stabilire **a quali tra le cessioni imputare il trasporto**:

- **dibase**, va imputato "unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell' **operatore intermedio**" (nel nostro esempio IT1 verso AT1);
- **inderoga**, va invece imputato "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 o trasportati" con la precisazione, al paragrafo 3, che per "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**" (nel nostro esempio AT1, con identificazione in IT, che cura il trasporto verso AT2 e con conseguente assoggettamento alla disciplina interna del precedente rapporto IT1 verso AT1). La norma, così riassunta, non è chiara e completa in tutte le sue declinazioni. Dal punto di vista letterale, infatti, non risulta agevole comprendere se possa essere considerato "intermedio" anche l'ultimo soggetto della catena, quando cura il trasporto. Il paragrafo 3 definisce infatti l'intermedio come un "cedente" diverso dal primo e l'ultimo soggetto (AT2) è solo cessionario e non anche "cedente". A tale lacuna pone rimedio il paragrafo 3.6.4 delle Note esplicative della Commissione UE laddove precisa che "né il primo cedente né l'ultimo acquirente della catena possono essere l'operatore intermedio" e che in tali casi non ci sono dubbi su chi imputare il trasporto poiché "se è stato il primo cedente ad organizzarlo, il trasporto sarà imputato alla cessione da lui effettuata" così come "se è l'ultimo acquirente ad avere organizzato il trasporto, il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata nei suoi confronti" (AT1 verso AT2). Ciò premesso, riprendendo il nostro caso, IT1 dovrà assoggettare a Iva la propria cessione verso AT1 se a curare il trasporto non è AT1 ma il cliente del suo cliente, ossia AT2. Per applicare la non imponibilità, oltre alla prova dell'uscita, dovrà invece essere in grado di dimostrare che il trasporto è stato curato da AT1.