

# Trasferimento di beni a catena e momento di effettuazione della cessione intracomunitaria

La CGUE, nella sentenza del 23 aprile 2020, causa C-401/18, *Herst s.r.o.*, affronta il tema della realizzazione di una cessione intracomunitaria di beni nell'ambito di un trasferimento a catena degli stessi



**Domenico Stranieri**  
Dottore in Giurisprudenza,  
specializzando in Diritto Tributario dell'Impresa

*Il presente contributo ripercorre il contenuto della sentenza della CGUE, del 23 aprile 2020, causa C-401/18, *Herst s.r.o.* nella quale i giudici sono stati chiamati a pronunciarsi sul soggetto passivo che effettua un trasporto intracomunitario unico di beni nell'ambito di una cd. "cessione a catena", il quale abbia l'intenzione di acquistare i beni trasportati ai fini della sua attività economica una volta immessi in libera pratica nello Stato di destinazione. La questione interpretativa sottoposta alla CGUE è di estrema rilevanza operativa, dal momento che rilascia agli operatori una corretta interpretazione dell'art. 20 Direttiva n. 2006/112/CE sull'acquisizione del potere di disporre dei beni "come proprietario" che integra il momento a partire dal quale l'operazione deve considerarsi effettuata.*

- soggettività passiva degli operatori coinvolti;
- trasporto o spedizione dei beni verso un altro Stato membro;
- trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale;
- onerosità della operazione;
- il soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA.

Il successivo par. 1-bis dell'art. 138 dispone, inoltre, che il regime della non imponibilità è vincolato all'obbligo, per il cedente, di presentare gli elenchi riepilogativi Intrastat, a meno che questi non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

<b>I. La nozione di cessione intra-comunitaria in generale e...</b>	<b>542</b>
<b>II. ...quella di cessione intracomunitaria a catena, in particolare</b>	<b>543</b>
<b>III. La sentenza della CGUE, del 23 aprile 2020, causa C-401/18, <i>Herst s.r.o.</i></b>	<b>544</b>
<b>IV. Conclusioni</b>	<b>545</b>

## I. La nozione di cessione intra-comunitaria in generale e...

Ai sensi della normativa euro-unitaria in materia di imposta sulla cifra d'affari, una cessione intracomunitaria si realizza in presenza di un'operazione a titolo oneroso, mediante la quale è acquisito il potere di disporre "come proprietario" su beni che sono spediti o trasportati fuori dal territorio di uno Stato membro dell'Unione europea (UE) in direzione di un altro soggetto passivo dislocato in un altro Stato membro. Queste operazioni di cessione, al fine di poter essere qualificate come non imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), devono rispettare una serie di requisiti, così come previsti dall'art. 138 Direttiva n. 2006/112/CE<sup>[1]</sup>:

[1] Sulla base delle ultime modifiche dalla Direttiva n. 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018.

Quindi, a partire dal 1° gennaio 2020, la mancata comunicazione del numero identificativo IVA o la mancata compilazione del modello Intrastat fa venire meno il diritto alla non imponibilità della cessione intracomunitaria. Gli operatori devono, perciò, verificare che il cessionario disponga di un codice identificativo IVA<sup>[2]</sup>, sia iscritto al VAT information exchange system (VIES) e si devono ricordare di presentare il modello Intrastat.

[2] Il considerando n. 7 della Direttiva UE n. 2018/1910 prevede che: "per quanto riguarda il numero di identificazione IVA in relazione all'esenzione per le cessioni di beni nell'ambito di scambi intracomunitari, si propone che l'inserimento del numero di identificazione IVA dell'acquirente nel sistema di scambio di informazioni sull'IVA (VIES), assegnato da uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni, diventi, oltre alla condizione di trasporto dei beni al di fuori dello Stato membro di cessione, una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione anziché un requisito formale. L'inserimento nell'elenco VIES è inoltre essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio ed è pertanto un elemento chiave nella lotta contro la frode nell'Unione. Per questo motivo gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applichi, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle autorità fiscali competenti la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo, il che potrebbe anche comprendere, in quel momento, la comunicazione da parte del cedente delle informazioni corrette come prescritto a norma dell'articolo 264 della direttiva 2006/112/CE".

### II. ...quella di cessione intracomunitaria a catena, in particolare

A differenza delle operazioni descritte sopra, le cessioni a catena costituiscono, invece, operazioni in cui più imprese, di due o più Stati membri, concludono, in successione, contratti di compravendita di beni soggetti ad un unico trasporto intracomunitario, dal primo fornitore all'ultimo acquirente.

Nell'ambito di tali cessioni, che si caratterizzano proprio per il fatto di avere un solo trasporto, al fine di evitare doppie imposizioni o non imposizioni – dovute ad approcci diversi tra i vari Stati membri – il trasporto della merce deve essere imputato ad una sola cessione all'interno delle operazioni a catena. Ne consegue, pertanto, che al soddisfarsi di determinate condizioni, solo una delle cessioni può beneficiare del regime di non imponibilità IVA previsto per le cessioni intracomunitarie. Tutte le operazioni, intervenute prima o dopo, sono, invece, cessioni di beni avvenute all'interno di un solo Stato ed in quanto tali assoggettabili ad IVA nello Stato in cui sono effettuate.

La Corte di Giustizia dell'UE (CGUE) è intervenuta più volte in materia di transazione a catena (C-245/04, *Emag*[3]; C-430/09, *Euro Tyre*; C-386/16, *Toridas*; C-414/17, *AREX CZ a.s.*) stabilendo proprio il principio sopra enunciato, ovvero che nell'ambito delle transazioni a catena solo una delle cessioni di beni e, precisamente, quella che ha condotto ad un acquisto intracomunitario ed alla quale è attribuibile il trasporto intracomunitario, può beneficiare del regime della non imponibilità previsto per le cessioni intracomunitarie stesse.

Tale principio trova le sue fondamenta nella *ratio* della disciplina relativa agli scambi intracomunitari. Le cessioni intracomunitarie di beni devono essere, infatti, tassate una sola una volta e segnatamente nel Paese di destinazione. Come si legge nelle conclusioni dell'Avvocato generale alla causa C-245/04: “[t]ale obiettivo può essere raggiunto solo se [...] si tratta come cessione esente[4] intracomunitaria soltanto una delle cessioni di beni, e precisamente soltanto quella che ha condotto ad un acquisto intracomunitario”, ovvero quella a cui il movimento intracomunitario è attribuito. Chi ordina il trasporto di una merce, decide, in linea di massima, dove questa si deve trovare in un determinato momento e la decisione relativa ai movimenti della merce è, infatti, espressione del potere di disporre del bene quale proprietario, elementi questi (trasporto e potere di disposizione sul bene) rilevanti al fine di dare vita ad un acquisto intracomunitario.

Il considerando n. 6 della Direttiva UE n. 2018/1910 prevede inoltre che: “[l]e operazioni a catena si riferiscono a cessioni

successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto intracomunitario. La circolazione intracomunitaria dei beni dovrebbe essere imputata a una sola delle cessioni e solo detta cessione dovrebbe beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni intracomunitarie. Le altre cessioni nella catena dovrebbero essere soggette a imposizione e potrebbero necessitare dell'identificazione IVA del cedente nello Stato membro di cessione. Al fine di evitare approcci diversi tra gli Stati membri, che possono avere come conseguenza la doppia imposizione o la non imposizione, e al fine di accrescere la certezza del diritto per gli operatori, è opportuno stabilire una norma comune secondo cui, purché siano soddisfatte determinate condizioni, il trasporto dei beni dovrebbe essere imputato a una sola cessione all'interno della catena di operazioni”.

Nell'obiettivo di dare attuazione a tale considerando, a partire dal 1° gennaio 2020, è stato aggiunto[5] alla Direttiva n. 2006/112/CE l'art. 36-bis che, al par. 1, dispone quanto segue: “[q]ualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio”[6].

Pertanto, affinché l'art. 36-bis trovi applicazione, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

- devono essere coinvolte almeno tre soggetti passivi;
- le merci devono essere spedite o trasportate da uno Stato membro all'altro Stato membro (le transazioni a catena che coinvolgono importazioni ed esportazioni, o che riguardano solo forniture nel territorio di uno Stato membro, sono escluse dalla disposizione);
- le merci devono essere trasportate o spedite direttamente dal primo fornitore all'ultimo cliente della catena.

La finalità consta nell'identificare la transazione di cessione intracomunitaria, con la conseguenza che solo tale operazione sarà non imponibile, così come previsto dalla normativa vigente. Al contrario, le altre cessioni saranno considerate come vendite interne di beni o nello Stato membro di cessione della merce ovvero nello Stato membro di arrivo della stessa;

[5] Introdotto ad opera dalla Direttiva UE n. 2018/1910 del Consiglio del 4 dicembre 2018 che modifica la Direttiva n. 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri.

[6] Per “operatore intermedio” si intende un cedente all'interno della catena diverso dal primo, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto. Secondo le *explanatory notes* sulle Quick Fixes 2020 (VEG 084-rev1 del 15 novembre 2019): “As stated in section 3.3, Article 36a(3) VD defines the “intermediary operator” as a supplier within the chain other than the first supplier who dispatches or transports the goods either himself or through a third party acting on his behalf”. Inoltre è necessario dimostrare il suo status di operatore intermedio: “The intermediary operator needs to keep evidence that the goods have been transported or dispatched by himself (on his own behalf) or by a third party on his behalf. Such evidence is necessary to determine that he is the intermediary operator and therefore, to which transaction in the chain the transport is ascribed.[...] there are two different proofs that are necessary: the proof of the organization of the transport (meaning the proof that the transport has been made “by or on behalf” of a certain taxable person) and the proof of the transport itself (meaning the proof that the goods have indeed been transported from one Member State to another)”.

[3] Prima pronuncia della CGUE in materia fu la sentenza C-245/04 del 6 aprile 2006, ove la CGUE stabilì che “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”, mentre l'altra – o le altre – è tassabile nello Stato di partenza o di arrivo, a seconda che si tratti della prima o della seconda delle due cessioni successive.

[4] In Italia l'esenzione è stata declinata come “non imponibilità”.

con la necessità, da parte di un operatore della catena, di identificarsi ai fini IVA nello Stato membro di cessione[7].

### III. La sentenza della CGUE, del 23 aprile 2020, causa C-401/18, *Herst s.r.o.*

Nelle causa C-401/18, *Herst s.r.o.*, è sorto il problema circa l'interpretazione dell'art. 20 Direttiva n. 2006/112/CE[8] nel caso in cui il soggetto passivo che effettua un trasporto intracomunitario di beni (in regime di sospensione dall'accisa) abbia l'intenzione di acquistare tali beni ai fini della sua attività economica una volta immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione. Ci si chiede se tale soggetto acquisisca o meno il potere di disporre di detti beni come proprietario, ai sensi della disposizione, sebbene, durante il loro trasporto, gli stessi beni siano stati successivamente rivenduti ad altri operatori economici[9].

Occorre tener presente che ai fini comunitari, la CGUE ha precisato che *"la nozione di cessione di beni non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario"*[10].

Inoltre, la CGUE al punto 38 ricorda *"che il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario non richiede che la parte alla quale tale bene è trasferito lo detenga fisicamente né che detto bene sia fisicamente trasportato verso la stessa e/o fisicamente ricevuto dalla stessa"*[11]; è inoltre ricono-

sciuto a detta parte la possibilità di adottare decisioni atte ad incidere sulla situazione giuridica del bene di cui trattasi, tra cui, in particolare, la decisione di venderlo[12].

Pertanto, in tale contesto, risulta fondamentale stabilire il momento in cui è avvenuto il trasferimento, a favore dell'acquirente finale, del potere di disporre del bene come proprietario, sulla base delle valutazioni previste dall'art. 138, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE e tenuto conto della valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie[13]. Compito questo, che spetta, conformemente alla giurisprudenza della CGUE, al giudice del rinvio, il quale deve effettuare una valutazione globale di tutte le circostanze particolari della fattispecie di cui al procedimento principale.

Conclude, infatti, la CGUE, alla luce delle considerazioni effettuate, che:

- *"l'articolo 20 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il soggetto passivo che effettua un trasporto intracomunitario unico di beni in regime di sospensione dall'accisa, con l'intenzione di acquistare tali beni ai fini della sua attività economica una volta che essi siano stati immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione, acquisisce il potere di disporre di detti beni come proprietario, ai sensi della disposizione in parola, a condizione che egli abbia la possibilità di adottare decisioni atte ad incidere sulla situazione giuridica dei medesimi beni, tra cui, in particolare, la decisione di venderli";*
- *"la circostanza che tale soggetto passivo avesse fin da subito l'intenzione di acquistare tali beni, ai fini della sua attività economica una volta che essi siano stati immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione, costituisce una circostanza che deve essere presa in considerazione dal giudice nazionale nell'ambito della sua valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie sottopostogli al fine di determinare a quale degli acquisti successivi debba essere imputato detto trasporto intracomunitario".*

*membro verso un secondo Stato membro, non può essere considerata decisiva al fine di determinare se il potere di disporre di un bene come proprietario sia stato trasferito, al di fuori di qualsiasi altra circostanza che possa far presumere che un siffatto trasferimento abbia avuto luogo alla data di tale trasporto (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, ALEX CZ, C 414/17, EU:C:2018:1027, punto 78)".*

[12] Continua al punto 41: *"Ciò vale in una situazione, come quella in esame nel procedimento principale, in cui i carburanti, sia prima che durante il loro trasporto, sono stati acquistati e successivamente rivenduti da diversi operatori economici, che hanno agito come proprietari".*

[13] A tal proposito, dalla giurisprudenza relativa all'interpretazione dell'art. 138, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE risulta che, *"per quanto riguarda le operazioni che formano una catena di due cessioni successive che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario, il trasporto intracomunitario può essere imputato a una sola delle due cessioni, la quale sarà, pertanto, l'unica esentata in applicazione di tale disposizione, e che, al fine di determinare a quale delle due cessioni deve essere imputato il trasporto intracomunitario, occorre procedere a una valutazione complessiva di tutte le circostanze particolari del caso di specie. In base a tale valutazione, occorre, segnatamente, determinare in quale momento sia avvenuto, a favore dell'acquirente finale, il secondo trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario. Infatti, nell'ipotesi in cui il secondo trasferimento del suddetto potere, vale a dire la seconda cessione, abbia avuto luogo prima della realizzazione del trasporto intracomunitario, quest'ultimo non può essere imputato alla prima cessione a favore del primo acquirente";* in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, C 414/17, ALEX CZ, punto 70.

[7] In deroga a tale regola, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata dall'operatore intermedio se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero identificativo IVA assegnatogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono stati spediti o trasportati. In pratica, in tale situazione, sarà l'operazione effettuata dall'operatore intermedio ad essere considerata cessione intracomunitaria.

[8] Al punto 34 la CGUE ricorda che *"l'acquisto intracomunitario di un bene, ai sensi dell'articolo 20 della direttiva IVA, si verifica quando il diritto di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e il fornitore dimostra che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di partenza (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a., C 409/04, EU:C:2007:548, punti 27 e 42, nonché del 19 dicembre 2018, ALEX CZ, C 414/17, EU:C:2018:1027, punto 61)".*

[9] Tale problematica è stata presentata nell'ambito della controversia C-401/18 tra la *Herst s.r.o.* e l'*Ođvolací finanční ředitelství* (direzione delle finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica Ceca), in merito alla detrazione, da parte della *Herst*, dell'IVA relativa ad acquisti di carburanti trasportati da tale società in sospensione da accisa da taluni Stati membri verso la Repubblica Ceca. Nello specifico la quarta questione pregiudiziale su cui si pronuncia la CGUE riguarda: *"se acquisisca il «potere di disporre come proprietario di un bene», ai sensi della direttiva IVA, un soggetto passivo nel caso in cui acquisti beni da un altro soggetto passivo direttamente per un cliente specifico, al fine di soddisfare un suo ordinativo preesistente (che identifica il tipo di merci, la loro quantità, il luogo di origine e i tempi di consegna), allorché esso stesso non tratta fisicamente le merci, in quanto, nell'ambito della conclusione del contratto di vendita, il suo cliente è d'accordo sul fatto che si occuperà del trasporto delle merci dal loro punto di origine, cosicché il suddetto soggetto passivo si limiterà quindi ad agevolargli l'accesso alle merci richieste attraverso i suoi fornitori e a comunicare le informazioni necessarie per la presa in carico delle merci (per suo conto o per conto dei suoi subfornitori nella catena), e il profitto derivante dall'operazione è rappresentato dalla differenza tra il prezzo di acquisto e il prezzo di vendita di tali merci, senza che, nell'ambito della catena, sia fatturato il prezzo del trasporto di merci".*

[10] CGUE, causa C-118/11, *Eon Aset Menidjmont*, punto 39.

[11] Continua al punto 39 specificando che *"a tale riguardo, un'operazione di trasporto di carburanti, vale a dire lo spostamento di tali prodotti da un primo Stato*

### IV. Conclusioni

Possiamo quindi affermare, alla luce delle considerazioni sopra effettuate, come la giurisprudenza della CGUE basi il suo giudizio su un criterio puramente temporale: la determinazione del momento in cui avviene il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario e, se questo avviene prima del trasporto, l'individuazione dell'acquisto della catena a cui il trasporto debba essere imputato, il quale sarà, pertanto, l'unico a dover essere qualificato come acquisto intracomunitario.

Ciò detto, il compito di stabilire a quale degli acquisti, di cui trattasi nel procedimento in esame, debba essere imputato l'unico trasporto intracomunitario (che, pertanto, è l'unico a dover essere qualificato come acquisto intracomunitario) spetta, conformemente alla giurisprudenza della CGUE, al giudice del rinvio, il quale deve effettuare, come precedentemente affermato, una valutazione di tutte quelle circostanze particolari che integrano la fattispecie del caso concreto.