

Triangolari comunitarie: il trasporto detta le regole della non imponibilità

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Le operazioni triangolari in ambito comunitario assumono sempre più un interessante rilievo per l'esigenza di dimostrare l'effettiva realizzazione dell'operazione ed evitare possibili frodi. La circostanza che nelle transazioni triangolari intraunionali siano esentate le prime due operazioni e solo la terza sia tassata nel Paese di destinazione impone un'analisi accurata del ruolo del trasporto. In diverse occasioni la Corte di Giustizia europea ha sottolineato che lo stretto legame tra operazione effettuata e trasporto dei beni in altro Stato membro consente di poter attribuire un regime di non imponibilità alla operazione a monte. Tuttavia, l'interpretazione della Corte, in tema di operazioni triangolari intraunionali, pone numerosi problemi sull'individuazione corretta dell'operazione cui si riferisce il trasporto e le operazioni che possono, eventualmente, beneficiare della semplificazione.

1. Premessa

Il regime transitorio degli scambi intracomunitari, come delineato dalla Direttiva 91/680/CEE del 16 dicembre 1991, non prendeva in considerazione **transazioni a catena** tra soggetti passivi stabiliti in Stati membri diversi. Solo con la Direttiva 92/111/CEE del 14 dicembre 1992, c.d. di *nettoyage*, che introdusse modifiche alla Direttiva 91/680/CEE, fu dato spazio, tra l'altro, alle semplificazioni relative alle operazioni triangolari, che riguardavano transazioni che coin-

volgevano **tre Stati membri**. In questo modo, si tentava di conciliare un sistema fondato sostanzialmente su scambi che coinvolgevano due soli Stati membri, con un sistema più agevole che teneva conto della realtà economica ed evitava, in particolare, ai soggetti interessati di dover nominare un **rappresentante fiscale** (ovvero di doversi identificare) in più Stati con notevoli aggravii di natura finanziaria e di complessità delle procedure operative.

Attualmente, negli artt. 138, paragrafo 1 (1), 140, lett. a) (2), e 141 (3) della Direttiva IVA

(*) Pubblicista.

(**) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) L'art. 138, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che: "1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni."

(2) La lett. a) dell'art. 140 citato prevede l'esenzione per "a) gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio".

(3) L'art. 141 della Direttiva 2006/112/CE completa la disciplina che qui interessa, disponendo che: "Ciascuno Stato mem-

bro prende misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio, a norma dell'art. 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

a) l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro;

b) l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);

c) i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva;

2006/112/CE del 28 novembre 2006, si rinvengono le regole che riguardano le transazioni triangolari tra operatori economici (primo cedente, cessionario/cedente - soggetto intermedio - e cliente finale) stabiliti in Stati membri diversi; da tale assetto normativo emerge la necessità che i beni (oggetto di cessione nel primo Stato membro) siano trasportati/spediti nello Stato membro di destinazione, ove risiede il **cliente finale soggetto passivo**, che assume la veste di “**designato debitore dell’imposta**” da parte del soggetto intermedio.

Alla stessa stregua, le norme nazionali disciplinano il rapporto tra tre soggetti passivi comunitari, prevedendo il **non assoggettamento ad imposta delle operazioni antecedenti all’ultima**, che sconta l’IVA nel Paese di destinazione dei beni sulla base di un’operazione analoga ad un acquisto intracomunitario. Segnatamente, dalla lettera del comma 7 (4) dell’art. 38 del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, emerge una costruzione di rapporti su base pressoché bilaterale che coinvolge tre soggetti. Se si esamina attentamente la disposizione, al di là di una formulazione non proprio chiarissima, si rileva che il soggetto intermedio (cessionario/cedente) realizzerebbe un acquisto intracomunitario in Italia (nel rispetto di una impostazione bilaterale del rapporto), ma “non deve” l’imposta in Italia, a condizione che designi il proprio cliente ivi stabilito come debitore dell’imposta. Invero, sarà quest’ultimo soggetto a dover “pagare” l’IVA, come se fosse egli stesso a realizzare l’acquisto intracomunitario.

2. La costruzione dell’operazione triangolare

Da quanto detto sopra, emerge che sia sulla base delle norme comunitarie, che di quelle nazionali, il **primo cedente** effettua una cessione intracomunitaria senza applicazione dell’IVA ed il cliente finale realizza di fatto un acquisto intracomunitario nel proprio Stato, ivi assolvendo l’imposta. Entrambe le operazioni comportano

una movimentazione fisica dei beni che dallo Stato di stabilimento del cedente arrivano direttamente nello Stato di residenza del cliente finale.

Per contro, il **soggetto intermedio** considererà che la cessione, effettuata nei suoi confronti (senza IVA), genera per lui un acquisto intracomunitario nel proprio Stato di stabilimento, pur senza che i beni arrivino in quest’ultimo Stato; mentre la successiva cessione al cliente finale è qualificata come cessione intracomunitaria, pur senza la movimentazione fisica dei beni dal Stato del cessionario/cedente verso lo Stato di destinazione finale (5). Al riguardo, per quanto concerne il suddetto acquisto intracomunitario, l’art. 40, comma 2, secondo periodo, del D.L. n. 331/1993, specifica che “(è) comunque effettuato senza pagamento dell’imposta l’acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro Stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d’imposta nel territorio di tale Stato o ad ente ivi assoggettato ad imposta per acquisti intracomunitari e se il cessionario risulta designato come debitore dell’imposta relativa” (6).

A completamento di questa particolare costruzione del sistema, per individuare che ci si trova nell’ambito di un’operazione triangolare, il soggetto intermedio deve evidenziare nei modelli riepilogativi delle operazioni comunitarie tale circostanza, mediante l’obbligo di compilare la **colonna 5 del Mod. INTRA-1-bis** e la **colonna 6 del Mod. INTRA-2-bis**, entrambe relative alla “natura della transazione”, utilizzando un codice alfabetico (nel caso di specie la lettera “A”), in luogo di quello numerico (1 = acquisto o vendita) di cui alla Tabella B, allegata alle istruzioni per la compilazione dei citati modelli.

Nella realizzazione delle operazioni triangolari, come già accennato, un ruolo fondamentale è svolto dal trasporto dei beni, che dal Paese del primo cedente devono giungere al Paese del cliente finale. Sul punto, l’art. 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE sottolinea che le cessioni

d) il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell’IVA nello Stato membro in questione;

e) il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all’art. 197, come debitore dell’imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l’imposta è dovuta.”.

(4) “7. L’imposta non è dovuta per l’acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte di soggetto passivo d’imposta in altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e spediti o trasportati nel territorio dello

Stato a propri cessionari, soggetti passivi d’imposta o enti di cui all’art. 4, quarto comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, assoggettati all’imposta per gli acquisti intracomunitari effettuati, designati per il pagamento dell’imposta relativa alla cessione.”.

(5) Come ripetuto più volte, la movimentazione fisica dei beni riguarderà lo Stato del primo cedente e quello dell’acquirente finale.

(6) È appena il caso di ricordare che tutti e tre i soggetti che partecipano alle transazioni a catena sono soggetti passivi, muniti di numero identificativo IVA e iscritti al VIES.

di beni spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato UE (“fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità”) beneficiano del **non assoggettamento ad IVA**, qualora il trasporto sia effettuato dal cedente o dall’acquirente (ovvero da un terzo per loro conto) ed i beni sono destinati ad un altro soggetto passivo (o soggetto assimilato) “che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni”.

Da ciò si evince che nelle operazioni triangolari per beneficiare del non assoggettamento ad imposta (“esenzione” nella terminologia delle norme dell’Unione) il trasporto non può mai essere effettuato dal cliente finale.

3. Il ruolo del trasporto nell’interpretazione della CGE

Nel corso degli anni la Corte di Giustizia dell’Unione Europea ha rivolto sempre maggiore attenzione proprio al trasporto, intervenendo in diverse occasioni con decisioni che, talora, pongono notevoli dubbi sull’esistenza stessa delle operazioni triangolari nel tessuto delle operazioni intraunionali. Invero, l’interesse della Corte è quello di evitare che queste transazioni a catena possano generare delle frodi con conseguente riduzione di gettito per gli Erari nazionali; pur tuttavia, non può trascurarsi la necessità di semplificare, ove possibile, gli adempimenti per gli operatori.

3.1. Il caso Emag

La prima storica sentenza su questa tematica è la C-245/04, caso Emag, del 6 aprile 2006, che si riferisce ad una situazione, alquanto peculiare, in cui il soggetto intermedio ed il cliente finale risiedevano entrambi nel Paese di destinazione dei beni. In questo caso, seguendo il ragionamento della Corte, sarebbe stato illogico ritenere che il luogo di acquisto dei beni da parte dell’acquirente intermedio fosse situato all’interno dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni stessi, mentre, successivamente, questo stesso soggetto effettuava una cessione nei confronti del destinatario finale dei medesimi beni “a partire dallo Stato membro di partenza di tale spedizione o di tale trasporto”

(cfr. punto 39 della sentenza in esame). La Corte, tuttavia, aggiungeva 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 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” (cfr. successivo punto 45). Dalla descritta sentenza già emerge il principio che è il trasporto a dettare le regole per individuare quali debbano essere le operazioni non assoggettate ad imposta ed anche gli adempimenti del soggetto intermedio che potrebbe essere costretto ad identificarsi nel Paese di partenza dei beni.

3.2. La sentenza Euro Tyre

La seconda sentenza che interessa la questione in esame è la C-430/09 del 16 dicembre 2010, caso Euro Tyre. In questa decisione la Corte, nel sottolineare quanto già detto nella sentenza Emag sul fatto “che l’acquirente intermedio può trasferire al secondo acquirente il potere di disporre di un bene come un proprietario solo dopo averlo ricevuto dal primo venditore” (cfr. punto 31), aggiunge che è, altresì, necessario verificare se il trasporto dei beni inizi prima o dopo il trasferimento del potere di disporre degli stessi beni nei confronti dell’acquirente finale (7). In particolare la Corte pone l’accento sulla circostanza che se l’acquirente intermedio ritira i beni presso i magazzini del primo cedente e si preoccupa lui stesso del trasporto dei beni nello Stato membro di destinazione è necessario tener conto delle intenzioni del soggetto intermedio per individuare se il trasferimento del potere di disporre del bene avvenga nel primo Stato ed è necessario poter disporre di adeguati mezzi di prova oggettivi. Questo comporta che, in presenza di **due cessioni successive con un unico trasporto** di beni, è necessaria una valutazione globale delle circostanze di fatto per de-

(7) In tal senso al punto 33 della sentenza C-430/09, viene affermato che “non si può escludere che il secondo trasferimento del potere di disporre del bene come un proprietario possa altresì avere luogo nel territorio dello Stato membro della prima

cessione, e ciò prima che il trasporto intracomunitario abbia luogo. In un caso siffatto, il trasporto intracomunitario non potrebbe più essere imputato a tale cessione”.

terminare a quale delle due cessioni possa essere attribuito il trasporto, per individuare, cioè, se la prima cessione possa essere considerata come cessione intracomunitaria “esentata” o se, invece, questa qualità debba essere attribuita alla seconda cessione, riqualificando la prima come cessione interna soggetta ad IVA. Invero, potrebbe considerarsi realizzato il quadro ordinario di operazione triangolare qualora “il diritto di disporre del bene come un proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario” (8).

3.3. La sentenza Toridas

Con la recente sentenza C-386/16 del 26 luglio 2017, caso Toridas, la Corte di Giustizia UE interviene nuovamente sul tema, soffermando la propria attenzione sulla circostanza che il cessionario/cedente (stabilito in uno Stato membro diverso da quello del cedente), prima di realizzare il proprio acquisto, informava il fornitore del fatto che i beni sarebbero stati rivenduti immediatamente a un soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro, prima di farli uscire dal primo Stato membro e trasportarli a destinazione presso tale terzo soggetto passivo.

I dubbi che sorgono si appuntano sul momento in cui al primo cedente deve essere comunicata la destinazione dei beni. Infatti, riprendendo il costante orientamento giurisprudenziale in merito, la Corte afferma, al punto 30 della decisione in esame, che “l’esenzione di una cessione di un bene ai sensi del suddetto articolo [N.d.R. art. 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE] diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all’acquirente, quando il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, detto bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione”.

Anche questa fattispecie si incentra sul fatto che, da un lato, il primo cedente, per poter qua-

lificare come cessione intracomunitaria la sua operazione, deve avere la certezza che il bene sia stato trasportato o spedito a destinazione dell’acquirente in altro Stato membro (9), dall’altro, trattandosi di **due cessioni successive con un unico trasporto**, è necessario individuare a quale delle due operazioni sia imputabile il trasporto stesso. Come già detto in precedenza, una situazione complessa formata da più operazioni impone di effettuare una **“valutazione globale”** di tutte le circostanze di fatto allo scopo di “determinare in quale momento sia avvenuto, in favore dell’acquirente finale, il secondo trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario” (10). Detta valutazione, infatti, è diretta a verificare se la seconda cessione sia stata effettuata prima dell’inizio del trasporto intracomunitario, in quanto in tal caso quest’ultimo dovrà essere imputato alla seconda cessione e non più alla prima cessione (in favore del soggetto intermedio), facendo, di conseguenza, considerare solo la seconda cessione come “cessione intracomunitaria” non imponibile, dalla quale deriverebbe un solo acquisto intracomunitario, realizzato da parte del cliente finale.

Su questa linea, la sentenza in parola perviene alla conclusione che “la cessione di beni da parte di un soggetto passivo stabilito in un primo Stato membro non è esentata dall’imposta sul valore aggiunto in base alla suddetta disposizione [N.d.R. art. 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE] nel caso in cui, prima di concludere tale operazione di cessione, l’acquirente, identificato ai fini dell’imposta sul valore aggiunto in un secondo Stato membro (11), informi il fornitore del fatto che i beni saranno immediatamente rivenduti a un soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro, prima di farli uscire dal primo Stato membro e trasportarli a destinazione presso tale terzo soggetto passivo, purché tale seconda cessione sia stata effettivamente realizzata e i beni siano stati in seguito trasportati dal primo Stato membro a

(8) Cfr. punto 45 della sentenza in esame.

(9) Dall’esame dei punti 32 e 33 della sentenza Toridas emerge il seguente quadro “32. (...) risulta dall’art. 20 della menzionata Direttiva che un acquisto può essere qualificato acquisto intracomunitario solo a condizione che il bene sia stato trasportato o spedito a destinazione dell’acquirente.

33. Occorre quindi ritenere che i requisiti di applicazione dell’art. 138, paragrafo 1, della Direttiva IVA non possano essere soddisfatti se il bene oggetto della cessione non è trasportato o spedito a destinazione dell’acquirente il cui acquisto determi-

na la cessione di cui trattasi.”

(10) Cfr. punto 36 della sentenza Toridas.

(11) Peraltro, sempre a parere della Corte, la circostanza che il soggetto intermedio (primo acquirente) sia identificato ai fini IVA in uno Stato membro differente da quello del luogo della prima cessione o da quello del luogo dell’acquisizione finale non costituisce un criterio idoneo per la qualificazione di un’operazione come “intracomunitaria”, per cui non è sufficiente ad assurgere ad elemento di prova diretto a dimostrare il carattere intracomunitario di un’operazione.

destinazione dello Stato membro del terzo soggetto passivo” (12).

4. Le triangolari comunitarie

Come si evince dall'ultima sentenza sopra citata, la linea di demarcazione, sulla corretta qualificazione delle operazioni successive, è piuttosto sottile ed è costituita dalla **comunicazione** fatta nei confronti del primo cedente che i **beni oggetto di cessione saranno ceduti** ad altro soggetto stabilito in altro Stato membro. A nostro avviso l'interpretazione della Corte UE non appare del tutto soddisfacente e rischia di essere foriera di non poche difficoltà di qualificazione delle operazioni.

All'inizio, si è detto che la realizzazione di operazioni triangolari, che coinvolgono tre Stati membri, si fonda sulla circostanza che i beni sono acquistati nel Paese 1, da un soggetto identificato ai fini IVA nello Stato membro 2, e sono consegnati o spediti al cliente, soggetto passivo, stabilito nel Paese 3; il trasporto può essere effettuato solo dal primo cedente o dal soggetto intermedio o per loro conto.

La corretta realizzazione dell'operazione fa sì che le **prime due cessioni** sono effettuate **senza applicazione dell'IVA**, la quale sarà dovuta solo dal cliente finale all'atto della realizzazione dell'acquisto intracomunitario.

Orbene, il primo cedente per poter effettuare una cessione “non imponibile” (“esentata”) deve avere la **prova** che i beni sono stati trasportati o spediti in altro Paese dell'Unione, che potrebbe anche non coincidere con quello del suo acquirente, per cui gli dovrebbe essere comunicato che sono spediti ad altro soggetto passivo (stabilito nel Paese 3), al quale sono stati ceduti (13). Il soggetto intermedio necessariamente dovrebbe aver ceduto i beni al suo cliente e non solo avere l'intenzione di inviare i beni in un diverso Stato membro per ivi effettuare una successiva cessione. Si correrebbe il rischio, in questo caso, che il soggetto intermedio ponga in essere

un *transfer* (un invio a se stesso, senza avere ancora individuato il suo cliente), con la conseguenza che sarebbe costretto ad identificarsi anche in questo Stato per effettuare un acquisto intracomunitario e poi procedere ad una cessione interna soggetta ad imposta.

Il problema diventa ancora più ampio qualora il **trasporto** sia effettuato **a cura del primo cedente**. A questi, il cessionario/cedente dovrà comunicare (14) necessariamente la destinazione finale del bene ed il destinatario, e questo farebbe supporre che il “potere di disporre del bene” sia già stato trasferito al cliente finale, impedendo così che possa parlarsi di operazione triangolare.

5. Conclusioni

Dai ragionamenti sin qui svolti, il quadro che ne risulta delineato non appare del tutto chiaro nei rapporti tra normativa comunitaria ed interpretazione della Corte di Giustizia (15) per ciò che concerne le operazioni triangolari, in quanto il pensiero della Corte sembrerebbe ridurre i benefici che il legislatore intendeva accordare a questo istituto.

Seguendo il filo logico tracciato dalla Corte emerge, abbastanza chiaramente, come il momento in cui avviene il trasporto acquisti un ruolo importante per definire quali delle prime due cessioni (la prima o la seconda o entrambe) possano essere detassate nel Paese di origine dei beni.

Da ciò discende che è necessaria, anche, una attenta analisi di chi sia il **soggetto che cura il trasporto** (primo cedente o soggetto intermedio). Infatti, appare abbastanza agevole considerare che se il trasporto viene effettuato dal soggetto intermedio, direttamente o tramite un terzo per suo conto, l'operazione possa rientrare in un disegno triangolare, ove si consideri che la prima cessione si sia conclusa con la consegna del bene al cessionario e la susseguente presa in carico del bene per il suo trasporto verso

(12) Vale anche la pena di ricordare che nella citata sentenza Toridas viene, tra l'altro, affermato il principio per cui “una trasformazione dei beni, durante una catena di due successive cessioni (...) sulla base delle istruzioni dell'acquirente intermedio ed effettuata prima del trasporto verso lo Stato membro dell'acquirente finale, non incide sulle condizioni dell'eventuale esenzione della prima cessione, allorché tale trasformazione è posteriore alla prima cessione”.

(13) A quest'ultimo soggetto deve essere stato trasferito il potere di disporre del bene. Ma quando?

(14) In proposito, non può trascurarsi come il soggetto intermedio sia piuttosto restio a far conoscere al suo fornitore le ge-

neralità dell'acquirente finale, e ciò, sia per una questione di *privacy*, sia per evitare che la conoscenza del cliente finale da parte del primo cedente possa, per il futuro, creargli problemi di esclusione dalle successive transazioni che potrebbero essere effettuate direttamente dal primo fornitore nei confronti del cliente finale.

(15) Al riguardo, non bisogna trascurare la circostanza che secondo quanto più volte ricordato dalla stessa Corte, essa costituisce l'interprete autentico delle norme unionali, per cui le sue sentenze esplicano effetti diretti in tutti gli Stati membri, anche quando non siano stati parte nelle cause giudicate.

altro Stato membro. In tal caso, infatti, lo stesso cessionario/cedente potrebbe disporre/definire che la destinazione dei beni debba essere il Paese UE di stabilimento dell'acquirente finale, nei cui confronti la cessione verrebbe perfezionata dopo l'inizio del trasporto. Tuttavia, nel rispetto del dettato della sentenza Toridas, il soggetto intermedio deve aver cura di non comunicare al proprio fornitore la sua intenzione di voler cedere i beni immediatamente a un soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro (16).

Per contro, qualora il trasporto sia effettuato dal **primo cedente** o per suo conto (17), per poter rientrare nello schema delle operazioni triangolari e far sì che la prima cessione risulti non imponibile, è necessario che la successiva cessione e la destinazione dei beni nel terzo Stato membro di stabilimento del cliente finale si configuri come mera intenzione del cessionario/cedente di rivendere il bene ad un terzo, per cui, all'atto della partenza dei beni, la seconda cessione non si deve essere ancora perfezionata. La prospettata soluzione, soprattutto nell'ultimo caso descritto, fa emergere le notevoli criticità che accompagnano una catena di due cessioni successive, che fanno riferimento ad un unico trasporto; poiché la non imponibilità delle due cessioni non si presenta del tutto pacifica, è necessario che il promotore della triangolare (cessionario/cedente) presti particolare attenzione al momento in cui trasferisce "il **potere di disporre del bene**" al proprio cliente, momento che deve, sempre, risultare posteriore all'inizio del trasporto, indipendentemente dal soggetto che lo effettua. Sarebbe quanto mai opportuno, in questo campo così impervio, un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate.

Per contro, qualora il trasporto sia effettuato dal **primo cedente** o per suo conto (17), per poter rientrare nello schema delle operazioni triangolari e far sì che la prima cessione risulti non imponibile, è necessario che la successiva cessione e la destinazione dei beni nel terzo Stato membro di stabilimento del cliente finale si configuri come mera intenzione del cessionario/cedente di rivendere il bene ad un terzo, per cui, all'atto della partenza dei beni, la seconda cessione non si deve essere ancora perfezionata. La prospettata soluzione, soprattutto nell'ultimo caso descritto, fa emergere le notevoli criticità che accompagnano una catena di due cessioni successive, che fanno riferimento ad un unico trasporto; poiché la non imponibilità delle due cessioni non si presenta del tutto pacifica, è necessario che il promotore della triangolare (cessionario/cedente) presti particolare attenzione al momento in cui trasferisce "il **potere di disporre del bene**" al proprio cliente, momento che deve, sempre, risultare posteriore all'inizio del trasporto, indipendentemente dal soggetto che lo effettua. Sarebbe quanto mai opportuno, in questo campo così impervio, un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate.

(16) Naturalmente, come si è più volte detto, al primo cedente dovrà essere comunicato, successivamente, che i beni sono stati ricevuti in uno Stato membro diverso da quello di cessione, a nulla rilevando quale sia quest'ultimo Stato.

(17) L'ipotesi potrebbe presentarsi solo teorica, proprio per

la necessaria riservatezza che avrebbe il cessionario/cedente nel non voler far conoscere il proprio cliente al primo cedente, al quale, peraltro, dovrebbe, comunque dare la prova dell'arrivo dei beni in altro Stato membro, ma limitando, eventualmente, le informazioni di dettaglio.