

IVA

Cessioni a catena B2B: il punto sull'attualità dell'articolo 58

di Francesco Zuech



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

accedi al sito >

Per il caso della **triangolare nazionale** (IT1, IT2, UEX) disciplinata dall'[articolo 58 D.L. 331/1993](#) non v'è dubbio ci si trovi in presenza di una **cessione a catena** peraltro diversa dalla triangolare comunitaria semplificata (X, Y, Z di tre diversi Stati membri) di cui all'[articolo 141 e 197 della Direttiva 2006/112/CE \(DI\)](#).

I dubbi, spesso oggetto di quesito, coinvolgono la conformità e/o convivenza dell'[articolo 58](#) nazionale (e in particolare la non imponibilità nel rapporto IT1-IT2) con il nuovo [articolo 36-bis DI](#) introdotto dal legislatore unionale, dal 2020, in materia di **cessioni a catena intracomunitarie**.

L'Agenzia delle entrate non si è ancora espressa in merito tuttavia, a giudizio di chi scrive, non vi dovrebbero essere dubbi sull'**attualità**, anche successivamente alla novella, del **beneficio de quo**.

Il tutto per una serie di considerazioni che andremo ad argomentare, ferma l'avvertenza che le parti coinvolte non devono dimenticare (nell'attesa di eventuali nuove posizioni ufficiali) di muoversi all'interno dei "confini" nel tempo delineati dalla **Cassazione** e dalla **prassi** nazionale. Procediamo con ordine.

La giurisprudenza unionale e il nuovo articolo 36-bis DI

La Corte di Giustizia, com'è noto, ha da tempo inequivocabilmente precisato che **in una cessione a catena** (diversa dalla citata triangolare comunitaria semplificata) con **unico trasporto fra due Stati membri diversi solo ad una delle varie cessioni può essere attribuito il trasporto** (e quindi il beneficio della non imponibilità previsto dall'[articolo 138 DI](#) – nostro articolo 41 - per le cessioni intracomunitarie B2B) **mentre tutte le altre** (precedenti o seguenti nella medesima catena) **rappresentano cessioni** "senza trasporto" ovvero "**interne**" con conseguente obbligo/necessità di identificazione locale (cfr. sentenza 6 aprile 2006, causa

C-245/04 (EMAG); sentenza 16 dicembre 2010, causa C-430/09 (Euro Tyre); sentenza del 27 settembre 2012, C-587/2010 (VSTR); sentenza 26 luglio 2017, causa C-386/16 (Toridas); sentenza 21 febbraio 2018, causa C-628/16 (Kreuzmayr GmbH); sentenza 10 luglio 2019, causa C-273/18 (Kuršu zeme); sentenza 19 dicembre 2018, causa C-414/17 (Arex CZ); sentenza 23 aprile 2020, causa C-401/18 (Herst)).

Il legislatore unionale ha recepito i citati insegnamenti (con la Direttiva 2018/1910/UE, *quick fixes*) attraverso l'introduzione del citato [articolo 36-bis](#) nel contesto (notare) del titolo V (luogo delle operazioni imponibili), capo 1 (luogo delle cessioni di beni), sezione 2 (cessione di beni con trasporto) della **Direttiva 2006/112/CE**.

La norma - recepita nell'ordinamento nazionale ad opera del D.Lgs. 192/2021 con l'introduzione del **nuovo articolo 41-ter D.L. 331/1993** - **stabilisce** puntualmente **a quale unica cessione va attributo il trasporto intracomunitario** (aspetto che la giurisprudenza aveva invece, più genericamente, rinviato alla non semplice analisi di tutte le circostanze contrattuali sul diritto disporre del bene come proprietario) e quindi l'esenzione (*rectius*, non imponibilità) della cessione intracomunitaria.

In sintesi, la disposizione in analisi:

- prevede (come regola del § 1) che il trasporto intracomunitario (quindi l'esenzione) è imputabile *“unicamente alla cessione effettuata nei confronti* (cioè **verso l'operatore intermedio**) (che quindi, tolto il caso della triangolare comunitaria semplificata, deve essere identificato nel paese di arrivo dei beni) con l'avvertenza (§ 3) che, ai fini in analisi, detta cessione è tale **se l'operatore intermedio cura il trasporto/spedizione** e non si avvale dell'eventuale sua identificazione nello Stato di partenza dei beni; nel caso in cui l'intermedio che cura il trasporto/spedizione è identificato nel paese e (doppia condizione) comunica detta identificazione al proprio cedente allora l'esenzione è invece imputabile *“unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio”* (deroga del § 2) verso il suo cessionario (che quindi deve essere identificato nel paese di arrivo);
- non si occupa, invece, del caso in cui il trasporto *“è stato il primo cedente ad organizzarlo”* (aspetto rilevante ai fini della nostra analisi sull'articolo 58) nel qual caso *“il trasporto sarà imputato alla cessione da lui effettuata”* (in tal senso relazione illustrativa - [atto del Governo n. 283](#) - allo schema del D.Lgs. 192/2021 nonché - anche se non necessariamente vincolanti per gli Stati - § 3.6.4 delle [Note esplicative della Commissione europea del dicembre 2019](#));
- non si occupa, nemmeno, del caso in cui *“è l'ultimo acquirente ad avere organizzato il trasporto”* nel qual caso *“il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata nei suoi confronti”* (cfr. relazione e note *cit.*, nonché Corte di Giustizia 21/2/2018, causa C-628/16 Kreuzmayr, per il caso della doppia cessione franco partenza con trasporto effettuato dall'ultimo cessionario).

La triangolare nazionale con destinazione UE

Per l'[articolo 58 D.L. 331/1993](#) sono **non imponibili** anche “*le cessioni ... effettuate (leggasi da IT1) nei confronti di cessionari (leggasi IT2) ... se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente (IT1), anche per incarico dei propri cessionari (IT2) ...*” con espresso beneficio anche ai fini dell’istituto del **plafond per gli esportatori abituali** (e anche quest’ultimo, come diremo, è un aspetto di interesse ai fini della nostra analisi). Va poi sinteticamente ricordato quanto segue.

1. Nelle **cessioni intracomunitarie articolo 41 comma 1/a** (o all’esportazione ex articolo 8/a) il beneficio della triangolazione esteso al rapporto interno (IT1-IT2) “*è accordato solo nel caso in cui si sia interamente perfezionata la operazione di cessione, implicando questa il necessario trasferimento materiale del bene ceduto nel territorio dello Stato membro di destinazione (o nel Paese extracomunitario), ma non potendo invece ritenersi esaurita con il mero compimento di tale attività materiale, occorrendo che sia realizzato anche l’effetto traslativo del diritto di disposizione sul bene a favore del cessionario comunitario (od extracomunitario), solo in tal caso potendo configurarsi una “cessione di bene” ...*” (principio di diritto in Cassazione n. 22172/2013) ovvero, per dirla in termini più semplici, pur in presenza di effettivo trasporto, non può esserci l’articolo 58 nel rapporto interno se l’operazione realizzata dal promotore (IT2) verso l’estero non è una cessione articolo 41 con effetto traslativo (aggiungiamo prudentemente) immediato (visto che nella Cassazione citata l’operazione era stata censurata poiché relativa ad un trasferimento con leasing finanziario e a censure simili depone anche [la risoluzione AdE 17/E/2009](#) per il contratto estimatorio).
2. È **esclusa** l’applicazione dell’[articolo 58](#) (ipotesi nella quale IT1 non ha beneficio) per il caso del **trasporto/ritiro** (ante confine) **curato dal cliente finale estero**, come precisa la circolare 13/E/1994 (§ 16.1) a cui possiamo aggiungere anche quanto indicato nelle già citate note esplicative della Commissione UE (§ 3.6.4).
3. L’espressione letterale “a cura” o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari va interpretata in relazione allo **scopo della norma**, che è quello di evitare operazioni fraudolente che potrebbero avere luogo se il cessionario (leggasi IT2) potesse autonomamente decidere di inviare i beni in altro Stato unionale (o terzo), “*al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente*” (leggasi IT1) ed è stato precisato che pertanto “*non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest’ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l’operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero*” (fra le altre Cass. n.14406/2014, n. 1826/2019, n.606/2018, e 4098/2010); a tal riguardo, aggiungiamo, a nulla rilevando secondo l’interpretazione autentica (articolo 13 L. 413/1991) dell’articolo 8, comma 1/a, D.P.R. 633/1972 che la fattura sia emessa dallo spedizioniere o trasportatore “*nei confronti dei cedenti o altri soggetti*” (nel nostro caso IT1 o IT2) ma con la consapevolezza che:
 - da una parte l’AdE (risoluzione 35/E/2010; circolare 43/E/2010 § 5) è ferma ad una

posizione un po' più restrittiva (rispetto alla più ampia visuale della Cassazione di cui sopra) secondo cui il contratto di trasporto in altro Stato può essere stipulato dal cessionario italiano (IT2) purché *“su mandato ed in nome del cedente”* e senza acquisire la “materiale” disponibilità dei beni (quindi operando attraverso vettori terzi);

- dall'altra, se il trasporto in altro Stato è eseguito (impostazione classica) dal primo cedente IT1 che però applica (erroneamente) l'Iva (anziché la non imponibilità), il promotore IT2 (secondo la Cass. 34957/2021) potrebbe avere problemi di detrazione poiché (principio di diritto nella Cass. 34957, *cit.*) il regime di detraibilità previsto dal comma 3 dell'articolo 19 *“non è applicabile ove l'operazione a monte sia qualificata dal legislatore come non imponibile”* e fermo restando che – grazie alla recente sentenza 8/7/2022 in causa C-696/20 della Corte di Giustizia – la conclusione della Cassazione potrebbe essere censurabile in ossequio al rispetto del principio di proporzionalità e neutralità.

Le argomentazioni a sostegno dell'attualità dell'articolo 58

Ciò premesso, a giudizio di chi scrive, **l'attualità dell'articolo 58 domestico non dovrebbe essere messa in discussione per una serie di motivi** fra i quali i seguenti:

- innanzitutto il D.Lgs. 192/2021 (arrivato peraltro con 23 mesi di ritardo) in recepimento della direttiva 2008/1910/UE (*quick fixes*) non ha abrogato né modificato detto articolo 58 mentre – si osservi – il nuovo articolo 36-bis DI ha trovato pedissequa collocazione nel nuovo articolo 41-ter D.L. 331/1993; possiamo quindi osservare (aspetto tutt'altro che insignificante potremmo aggiungere) che nella normativa domestica abbiamo due distinte disposizioni che **il legislatore ha evidentemente voluto**: l'articolo 58 e l'articolo 41-ter;
- la relazione al D.Lgs. 192/2021 conferma che la disciplina del nuovo articolo 36-bis DI non si applica a tutti i casi di cessione a catena e fra le quali (come abbiamo già evidenziato) sono escluse le cessioni il cui trasporto è effettuato dal primo cedente e fra queste, a stretto rigore letterale, vi rientrano anche quelle del nostro articolo 58; in tal senso si è recentemente espressa anche Assonime (circolare 24 del 26.07.2022) secondo cui le operazioni dell'articolo 58 *“si caratterizzano per la circostanza che il trasporto o spedizione sono effettuati dal primo cedente e non – come nelle cessioni a catena – dal soggetto intermedio, detto anche, promotore della triangolazione”*;
- l'articolo 58 è norma di esenzione (“non imponibilità”) che, pur trovando alloggio nel D.L. 331/1993, è collocata nel Capo III delle disposizioni **“connesse”** con il regime degli scambi intracomunitari del Titolo II e non, invece, del Capo II della “disciplina transitoria” delle cessioni intracomunitarie;
- l'articolo 36-bis DI è collocato nel titolo V “Luogo delle operazioni imponibili” (quindi dedicato alla territorialità) e, come precisano le note della Commissione (§ 3.6.17) *“l'ambito di applicazioni dell'articolo 36 bis della DI si limita a chiarire a quale operazione della catena è imputato il trasporto”* e *“queste disposizioni non hanno alcun impatto sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le disposizioni generali”*; utile anche osservare – per inciso – che in tal senso viene espressamente

precisato che il 36-bis non ha l'effetto di compromettere la possibilità di applicare la semplificazione prevista dalla disciplina della triangolare comunitaria (articolo 141 DL) se sono soddisfatte le condizioni di detta disciplina;

- l'articolo 58 è stato introdotto in Italia fin dal 1993 (contestualmente alla triangolare comunitaria di cui sopra) in analogia all'altra **triangolare nazionale** (quella verso extra UE di cui all'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#)) e detta estensione parrebbe trovare qualche fondamento anche nell'articolo 164 § 2 della direttiva (già [articolo 16](#), par. 2, comma 2, Direttiva 77/388/CEE) secondo cui quando gli Stati introducono (con riserva di consultazione del Comitato Iva) l'istituto del *plafond*, i medesimi *“esentano allo stesso modo le operazioni inerenti alle cessioni effettuate dal soggetto passivo alle condizioni di cui all'articolo 138, entro il limite dell'importo di quelle che ha effettuato alle stesse condizioni nel corso dei dodici mesi precedenti”*;
- oltre alla già citata Cassazione, sulla natura nazionale (interna) e “agevolata” (ma non intracomunitaria) del rapporto IT1-IT2 giova evidenziare come deponga anche la circolare 13/E/1994 (§ 16) laddove afferma che quella disciplinata dall'articolo 58 rappresenta (nei termini equiparativi all'articolo 8 di cui sopra) *“una particolare operazione triangolare in cui il primo fornitore e il cedente-cessionario sono entrambi nazionali”* per la cui cessione interna (§ 16.1) la fattura è non imponibile ex articolo 58 comma 1 mentre la successiva intracomunitaria (IT2-UEX) è non imponibile ex articolo 41 comma 1 e va inserita negli elenchi Intrastat;
- infine, se il cessionario promotore (IT2) non fornisce al fornitore (IT1) una propria posizione Iva VIES in altro Stato membro ma chiede fattura su quella nazionale, è fuori dubbio che quella fra IT1 verso IT2 (residente o non residente identificato non cambia) non potrà mai più, dal 01.12.2021, essere qualificata come una cessione intracomunitari ex articolo 41 comma 1, considerato il nuovo comma 2-ter introdotto dal D.Lgs. 192/2021 in aderenza all'articolo 138 della Direttiva riformulato dalle *“quick fixes”*.