

CORTE DI GIUSTIZIA UE 5/ Le più importanti sentenze emesse in materia di Iva

06901

06901

Recupero in capo al fornitore

Nessun trasferimento alla società che subentra nel credito

DI FRANCO RICCA

Il diritto di recuperare l'Iva non incassata rimane in capo al fornitore dei beni o dei servizi e non si trasferisce alla società che, in forza di un contratto di assicurazione, gli è subentrata nella titolarità del credito derivante dall'operazione commerciale; peraltro, l'indennizzo che la società assicuratrice versa al fornitore, deve qualificarsi come pagamento del corrispettivo dell'operazione imponibile, sicché non sussistono comunque i presupposti che giustificano la rettifica dell'imposta.

E' quanto si evince dalla sentenza depositata dalla Corte il 9 febbraio 2023 nella causa C-482/21, scaturita da una controversia promossa da un'impresa di assicurazioni che aveva versato al proprio cliente un indennizzo a causa dell'insolvenza del soggetto nei cui confronti l'assicurato aveva effettuato un'operazione imponibile, subentrandogli contrattualmente nel credito. La compagnia assicuratrice, accertata l'inesigibilità del credito, aveva presentato, basandosi sull'articolo 90 della direttiva Iva, una domanda di rimborso dell'Iva che il proprio cliente aveva applicato alla fornitura insoluta, domanda che però l'amministrazione fiscale respingeva per difetto di legittimazione, in quanto l'operazione imponibile non era stata effettuata dalla compagnia, bensì dall'assicurato.

Sulla questione sollevata dai giudici nazionali, la Corte ricorda anzitutto di avere precisato che, ai sensi del predetto art. 90, par. 1, gli stati membri, in caso di mancato pagamento totale o parziale del prezzo dell'operazione, devono consentire la riduzione della base imponibile dell'Iva, pena la violazione del principio di neutralità; principio da cui deriva che, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello stato, l'imprenditore deve essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette ad Iva.

Ciò detto, occorre verificare

se la fattispecie in esame rientri nell'ambito di applicazione della citata disposizione. In proposito, la Corte osserva che sono soggette all'Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Il requisito dell'onerosità presuppone la sussistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo, ancorché tale corrispettivo sia versato da un terzo. Nella fattispecie, la società assicuratrice ha versato al suo cliente soggetto passivo un indennizzo pari al 90% dell'importo dei crediti assicurati, Iva compresa. Di conseguenza, si deve constatare che la quota del credito indennizzato dalla società è stata effettivamente ricevuta dal cliente soggetto passivo come corrispettivo dell'operazione imponibile in questione, di modo che non si può ritenere che sia oggetto di un mancato pagamento. Tale quota, quindi, ancorché ricevuta a titolo di indennizzo, non può dar luogo alla riduzione della base imponibile per il cliente soggetto passivo, né tantomeno da parte della società assicuratrice, che non può essere identificata come il soggetto passivo titolare del diritto alla riduzione della base imponibile.

E' da osservare che la prassi italiana è conforme alla pronuncia per quanto riguarda la carenza di legittimazione del cessionario del credito (cfr. circolare n. 98/2000); non sembra esserlo, però, laddove ritiene che la cessione del credito da parte del fornitore non debba considerarsi come incasso del corrispettivo dell'operazione imponibile e non possa realizzare, quindi, l'esigibilità dell'imposta (cfr. circolare n. 1/2013).

Rimborso dell'Iva indebita

Secondo la sentenza 13 ottobre 2022, C-397/21, il soggetto passivo al quale il fornitore ha indebitamente addebitato l'Iva, versandola all'erario, ha diritto di chiederne il rimborso

all'amministrazione finanziaria se non può ottenerlo dal fornitore, per esempio perché divenuto insolvente. Se l'amministrazione non esegue il rimborso in un termine ragionevole, l'interessato ha anche diritto al pagamento degli interessi.

La controversia principale verteva sul rimborso dell'Iva erroneamente applicata e versata in Ungheria, nell'ambito di un'operazione economica tra due imprese ivi stabilite, su una prestazione di servizi immobiliari che non era però soggetta ad imposizione in tale paese per carenza del requisito della territorialità. Il destinatario della prestazione aveva presentato la domanda di rimborso direttamente all'erario anziché al fornitore, in considerazione della sopravvenuta insolvenza di quest'ultimo. Dal rifiuto opposto dall'amministrazione scaturiva una controversia nell'ambito della quale il giudice decideva di chiedere alla Corte lussemburghese se la direttiva, letta alla luce dei principi di effettività e di neutralità, osta ad una normativa nazionale in forza della quale un soggetto passivo non può chiedere direttamente all'amministrazione il rimborso dell'importo corrispondente all'Iva che gli è stata indebitamente fatturata dal prestatore e che quest'ultimo ha versato all'erario, qualora il recupero di tale importo presso detto prestatore sia impossibile o eccessivamente difficile a causa della messa in liquidazione di quest'ultimo.

Tralasciando gli aspetti poco chiari nella descrizione del caso, nella sentenza si legge comunque che, stante il richiamo del giudice del rinvio al principio di neutralità, la questione viene esaminata nel presupposto che il soggetto avesse il diritto alla detrazione. Tale precisazione non deve però trarre in inganno e va letta solo in relazione al richiamato principio, non potendo il diritto al rimborso dell'Iva indebita farsi dipendere dalla sussistenza o meno di detto diritto.

Nel merito, la Corte ricorda che, in assenza di disposizioni specifiche nella direttiva, spetta agli stati membri determina-

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1620 - T.1674



re le condizioni in cui l'Iva applicata per errore può essere regolarizzata. Dalla giurisprudenza risulta inoltre che, in tale eventualità, è conforme ai principi di neutralità ed effettività una normativa secondo cui il prestatore che ha versato erroneamente l'imposta al fisco è legittimato a chiederne il rimborso, mentre il destinatario può esercitare un'azione civile di ripetizione dell'indebito contro tale prestatore. I richiamati principi, tuttavia, esigono che se la restituzione risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del prestatore, gli stati membri devono consentire al destinatario inviare la domanda di rimborso direttamente all'amministrazione. La giurisprudenza non differenzia la circostanza della sussistenza o meno del diritto alla detrazione. Pertanto, in circostanze quali quelle rappresentate, in assenza di rischi per l'erario, la direttiva non permette agli stati membri di negare al soggetto passivo al quale sia stata fatturata indebitamente l'imposta di rivolgersi all'amministrazione per chiederne la restituzione, ove sia impossibile o eccessivamente difficile ottenerla dal fornitore. Il diritto dell'Ue, inoltre, impone allo stato membro di corrispondere gli interessi sull'imposta non dovuta, anche se percepita legittimamente in forza del principio di cartolarità di cui all'art. 203 della direttiva, se non ha effettuato il rimborso entro un termine ragionevole dal ricevimento della domanda.

Piattaforme elettroniche

In base alla sentenza 28 febbraio 2023, C-695/20, è legittima la norma unionale secondo cui si presume che il gestore della piattaforma online fornisca in nome proprio i servizi elettronici B2C, e sia quindi tenuto all'obbligo dell'Iva, se stabilisce le condizioni generali e si incarica di riscuotere i corrispettivi pagati dagli utenti e di accreditarli ai fornitori dei contenuti digitali. La questione era stata sollevata nell'ambito di una controversia riguardante la piattaforma Only Fans, alla quale l'autorità fiscale aveva chiesto l'Iva sull'intero corrispettivo pagato dagli utenti dei servizi digitali da essa veicolati, imposta che il gestore aveva invece calcolato solo sulla propria commissione. Poiché la pretesa si basava sull'art. 9-bis del regolamento Ue n. 282/2011, la società titolare del

social network aveva eccepito l'illegittimità di tale articolo, ritenendo che le relative disposizioni eccedessero i limiti propri dei regolamenti di esecuzione e costituissero, in realtà, modifiche o integrazioni delle norme primarie della direttiva Iva. L'art. 9-bis del regolamento reca disposizioni di applicazione dell'art. 28 della direttiva, il quale stabilisce che qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale (cfr. nell'ordinamento italiano l'art. 3, terzo comma, del dpr n. 633/72, sulle prestazioni rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza). In proposito, il citato art. 9-bis dispone che, ai fini dell'articolo 28, "se i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi, a meno che tale prestatore sia esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti." Affinché il fornitore dei servizi elettronici possa essere considerato come "esplicitamente designato", devono sussistere determinate condizioni, indicate nella stessa norma. E' tuttavia previsto che a un soggetto passivo che, in relazione ad una fornitura di servizi prestati tramite mezzi elettronici, autorizzi l'addebito al destinatario, oppure la fornitura dei servizi, oppure stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione, non è consentito designare esplicitamente un'altra persona quale prestatore di tali servizi. Per la Corte, quest'ultima presunzione, su cui l'autorità fiscale ha fondato l'accertamento a carico del gestore della piattaforma, non eccede i poteri del Consiglio e della Commissione Ue in tema di norme di esecuzione. Il tema è particolarmente interessante, in quanto il pacchetto di proposte sull'Iva digitale presentato a dicembre 2022 dalla Commissione prevede una consistente estensione dell'ambito di applicazione della responsabilità delle piattaforme elettroniche.

Quinta puntata - Le precedenti sono state pubblicate il 12, 17, 19 e 22 agosto 2023

I principi

	06901	06901
Mancato incasso del corrispettivo	Il diritto di rettificare l'imposta non incassata spetta al soggetto che ha effettuato l'operazione imponibile, e non si trasmette al cessionario del credito commerciale (sentenza 9 febbraio 2023, C-482/21)	
Diritto al rimborso da indebito	Il cessionario o committente può rivolgersi direttamente al fisco per la restituzione dell'Iva indebitamente fatturatagli, qualora non possa ottenerla dal fornitore (sentenza 13 ottobre 2022, C-397/21)	
Debitori sui servizi online	La norma che, a certe condizioni, considera il gestore della piattaforma elettronica come responsabile dell'Iva sui servizi scambiati online, non contrasta con il diritto dell'Ue (sentenza 28 febbraio 2023, C-695/20)	