

CORTE DI GIUSTIZIA UE 8 / Le più importanti sentenze emesse in materia di Iva

06901

06901

Cessione a catena come si deve

Semplificata se in fattura è scritto "inversione contabile"

DI FRANCO RICCA

La cessione intra Ue a catena è semplificata solo se l'ultimo acquirente è correttamente designato dall'operatore intermedio come debitore dell'imposta riportando nella fattura la dicitura "inversione contabile", mentre non è sufficiente indicare genericamente "triangolazione comunitaria esente". L'inosservanza di questa prescrizione non è rimediabile con una fattura rettificativa, per cui comporta l'obbligo per l'operatore intermedio di tassare l'acquisto intracomunitario. Così ha statuito la Corte nella sentenza 8 dicembre 2022, C-247/21. Le questioni riguardavano l'interpretazione dell'art. 42 della direttiva Iva, che, al fine di semplificare le triangolazioni, consente all'operatore intermedio, registrato in un primo paese Ue, che acquista beni in un secondo paese incaricando il fornitore di trasferirli al proprio cessionario stabilito in un terzo paese, di evitare di identificarsi in quest'ultimo paese per assolvere l'Iva quivi dovuta sull'acquisto intracomunitario, a condizione che egli designi debitore dell'imposta il destinatario; designazione che, in base al combinato disposto degli articoli 197 e 226, deve effettuarsi indicando nella fattura la dicitura "inversione contabile".

Il fisco austriaco, basandosi sulla presunzione posta dall'art. 41 della direttiva, constatato che l'imposta non era stata assolta nel paese di destinazione dei beni (repubblica Ceca), aveva recuperato l'Iva a carico dell'operatore intermedio, registrato in Austria, responsabile di non avere correttamente designato debitore dell'imposta il proprio cessionario nel paese di destinazione, avendo indicato nella fattura "triangolazione comunitaria esente", anziché "inversione contabile". La prima questione mirava quindi a chiarire se, ai sensi degli artt. 42 e 197, nell'ambito di un'operazione triangolare, l'acquirente finale possa considerarsi validamente designato come debitore dell'Iva qualora nella fattura emessa dall'operatore interme-

dio sia assente la dicitura "inversione contabile".

Al riguardo, la Corte osserva che la disciplina derogatoria prevista per le triangolazioni comunitarie, che consente di trasferire il debito d'imposta esclusivamente sul destinatario finale dei beni, impone espressamente che l'operatore intermedio evidenzi nella fattura la predetta indicazione e non permette di sostituirla con un'altra, essendo indispensabile portare chiaramente a conoscenza del destinatario della fattura la natura dell'operazione e il proprio obbligo d'imposta. Di conseguenza, le disposizioni devono essere interpretate nel senso che l'acquirente finale non può considerarsi validamente designato come debitore dell'Iva qualora la fattura emessa dall'operatore intermedio non contenga la dicitura "inversione contabile".

In proposito, sembra di poter dire che, in base al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, l'inosservanza in termini letterali della formalità non dovrebbe essere pregiudizievole nel caso in cui l'Iva sia stata comunque correttamente assolta nel paese di destinazione. Incidentalmente, va osservato peraltro che la normativa italiana, nell'ambito delle cessioni intracomunitarie triangolari, non impone letteralmente tale indicazione, ma richiede che la fattura contenga il numero identificativo attribuito al cessionario dal paese di destinazione e la designazione dello stesso come debitore dell'imposta (art. 46, dl n. 331/93); l'indicazione "inversione contabile" è invece richiesta nel caso di operazioni extraterritoriali soggette ad Iva in altro paese Ue (art. 21, comma 6-bis, dpr 633/72).

L'altra questione mirava a chiarire se l'omissione della dicitura "inversione contabile" possa essere apposta in un secondo tempo, eventualmente con effetto retroattivo, in una fattura rettificativa. Negativa la risposta della Corte, secondo la quale l'adempimento a posteriori di una condizione necessaria ai fini del trasferimento del debito Iva al destinatario della cessione non costituisce una

rettifica, ma si qualifica come prima emissione della fattura prescritta e non può, pertanto, avere effetto retroattivo.

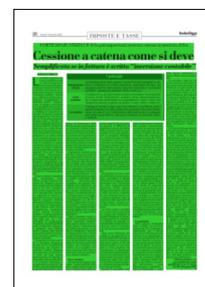
Prove tardive

Gli stati membri possono prevedere l'inammissibilità delle prove esibite tardivamente, dopo la verbalizzazione delle violazioni, rispettando però i principi generali di effettività ed equivalenza sanciti dal diritto dell'Ue. In materia di Iva, occorre inoltre tenere conto del principio di neutralità dell'imposta, a tutela del quale il rifiuto di ammettere nuove prove dovrà basarsi su circostanze particolari, per esempio il fatto che il contribuente non abbia giustificato in alcun modo il ritardo, o che quest'ultimo abbia comportato perdite di gettito fiscale. E' quanto ha stabilito la Corte nella sentenza 2 marzo 2023, C-664/21, particolarmente interessante per l'Italia a motivo delle restrizioni probatorie previste dalla normativa nazionale.

La questione era stata sollevata nell'ambito di una controversia riguardante il diniego dell'esenzione di cessioni intracomunitarie che l'interessato non aveva tempestivamente comprovato, diniego opposto dall'amministrazione sulla base della normativa nazionale che vieta l'acquisizione di nuovi elementi probatori dopo la conclusione delle operazioni di verifica fiscale, ancorché prima della notifica dell'accertamento.

La Corte osserva anzitutto che la controversia principale non attiene alla violazione di requisiti formali da cui discende l'impossibilità di dimostrare il rispetto dei requisiti sostanziali della cessione intracomunitaria, bensì al momento in cui tale prova può essere fornita.

Dopo avere richiamato per analogia la giurisprudenza in tema di rifiuto dell'amministrazione di prendere in considerazione prove tardive ai fini del rimborso dell'Iva ai non residenti, la Corte ribadisce che l'introduzione di disposizioni nazionali che limitino la produzione di prove nell'ambito di un accertamento Iva rientra nella



competenza degli stati membri, i quali devono però rispettare i richiamati principi di effettività e di equivalenza.

Quando la questione verte sulle condizioni per l'esenzione delle cessioni intracomunitarie, inoltre, la mancata considerazione degli elementi che dimostrano il diritto all'esenzione conduce alla violazione del principio di neutralità dell'imposta; di conseguenza, anche se l'esenzione può essere rifiutata, in determinate circostanze, a causa della presentazione tardiva delle prove quando il procedimento amministrativo è in fase avanzata, il discorso è diverso quando ci si trova in una fase precoce della procedura d'imposizione. Pertanto, sebbene l'amministrazione possa rifiutare nuove prove anche in una situazione in cui non ha ancora adottato l'accertamento, in tal caso il rifiuto deve essere fondato su circostanze particolari, come, segnatamente, l'assenza di qualsiasi giustificazione del ritardo oppure il fatto che il ritardo ha comportato perdite di gettito fiscale, pena la lesione dei principi di neutralità e di proporzionalità. Come si è accennato, le valutazioni espresse dalla Corte dovranno essere adeguatamente considerate, nell'ordinamento interno, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di inammissibilità di elementi probatori esibiti tardivamente, contenute negli artt. 51 e 52 del dpr 633/72.

Iva indebita

Nella sentenza 8 dicembre 2022, C-378/21, la Corte ha dichiarato che l'Iva fatturata indebitamente non è dovuta all'erario se il destinatario della fattura è un consumatore finale che non ha diritto alla detrazione, dato che in questo caso non sussiste alcun rischio di perdita di gettito. La pronuncia sottolinea nuovamente quale sia lo scopo del c.d. principio di cartolarità statuito dall'art. 203 della direttiva Iva, disposizione che costituisce debitore dell'Iva chiunque indichi l'imposta in una fattura, a prescindere dall'esistenza o meno dell'operazione imponibile e dalla corrispondenza o meno della misura dell'imposta a quella effettivamente applicabile.

La questione, sollevata dai giudici austriaci nell'ambito di una controversia promossa dal titolare di un parco giochi che aveva riscosso dai propri clienti consumatori finali, sui bi-

glietti d'ingresso documentati da fatture semplificate, l'imposta del 20% anziché del 13%, mirava a chiarire se, ai sensi dell'art. 203, in tali circostanze il soggetto passivo è comunque debitore dell'Iva fatturata, anche quando non vi sia alcun rischio di perdita di gettito fiscale in quanto i suoi clienti sono esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'imposta pagata a monte.

La Corte ricorda anzitutto di avere già chiarito che, in base al citato articolo, l'Iva indicata in una fattura è dovuta dall'emittente anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale, e che l'obiettivo di tale disposizione è di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione del destinatario. Di conseguenza, la norma trova applicazione "nel caso in cui l'Iva sia stata erroneamente fatturata e vi sia un rischio di perdita di gettito fiscale a causa del fatto che il destinatario della fattura in questione può avvalersi del proprio diritto alla detrazione", in ciò differenziandosi quindi dall'art. 193 della stessa direttiva, il quale, in combinato disposto con l'art. 220, paragrafo 1, riguarda invece l'ipotesi in cui il soggetto passivo abbia emesso una fattura con l'indicazione dell'importo corretto dell'Iva in relazione ad un'operazione imponibile effettuata nei confronti di un altro soggetto passivo. Ne discende che l'art. 203 si applica "solo a un debito d'imposta che eccede quello dovuto" nelle situazioni regolate dall'art. 193, e non riguarda quindi "le situazioni in cui l'Iva indicata nella fattura è corretta." Qualora, poi, solo una parte dell'Iva sia corretta, come nel caso di specie, l'art. 203 si applica solo all'importo dell'Iva indebitamente fatturato in eccedenza. Date queste premesse, poiché nel caso di specie il giudice del rinvio ha escluso l'esistenza di un rischio erariale in quanto i destinatari delle fatture erano esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'Iva, la Corte ha concluso che, in una tale circostanza, l'art. 203 della direttiva non può trovare applicazione.

Ottava puntata - Le precedenti sono state pubblicate il 12, 17, 19, 22, 24, 26 e 29 agosto 2023

© Riproduzione riservata

I principi

Triangolazioni intraUe	La semplificazione delle cessioni intracomunitarie triangolari si applica a condizione che l'ultimo acquirente, destinatario dei beni, sia designato debitore dell'imposta indicando nella fattura "inversione contabile" (sentenza 8 dicembre 2022, C-247/21)
Limiti probatori	In materia di Iva, gli stati membri possono precludere l'ammissibilità di prove fornite tardivamente, sebbene prima dell'accertamento, se il ritardo del contribuente non è giustificato in alcun modo o ha comportato perdita di gettito (sentenza 2 marzo 2023, C-664/21)
Iva indebita	L'obbligo di versare in ogni caso l'Iva indicata in una fattura, anche quando indebita, non vale qualora non sussistano rischi per l'erario, come nel caso in cui il destinatario della fattura sia un consumatore finale senza diritto a detrazione (sentenza 8 dicembre 2022, C-378/21)