

CORTEDI GIUSTIZIA UE 7/Le sentenze più importanti dell'ultimo anno in materia di Iva

Rimborsi Iva soggetti a imposta

Gestire la pratica di restituzione è servizio imponibile

DI FRANCO RICCA

Le somme addebitate dal fornitore per la gestione della pratica di restituzione dell'Iva all'acquirente non residente che ha dimostrato di avere esportato i beni fuori dell'Ue rappresentano il corrispettivo di una autonoma prestazione di servizi imponibile. Lo ha chiarito la Corte di giustizia nella sentenza del 1° agosto 2025, C-427/23. La controversia principale riguardava un'impresa ungherese che, in relazione alle cessioni di beni effettuate nei confronti di acquirenti extracomunitari, non imponibili ai sensi delle disposizioni dell'art. 146, lett. b) e dell'art. 147 della direttiva Iva (cfr. l'art. 38-quater del dpr n. 633/1972), emetteva fatture con addebito dell'imposta, che provvedeva poi a rimborsare agli acquirenti che avessero provato l'avvenuta esportazione dei beni. A titolo di spese amministrative per la gestione della pratica di rimborso, l'impresa addebitava inoltre ai clienti una somma che essa considerava esente, anzitutto in quanto operazione accessoria alle cessioni di beni non imponibili, in subordine in quanto operazione relativa ai pagamenti. La tesi della società non era stata però condivisa dall'autorità tributaria, che aveva qualificato tali somme come il corrispettivo di prestazioni di servizi imponibili.

La prima questione mirava a chiarire se l'attività di gestione delle pratiche di rimborso, nelle circostanze descritte, costituisca una prestazione distinta e indipendente dalle sottostanti cessioni di beni esenti. Al riguardo, la Corte riconosce che sussiste una certa connessione tra le due operazioni. Tuttavia, tale connessione, nel caso di specie, non è sufficiente a ritenere che si tratti di un'operazione complessa unificabile in base al principio di accessorialità; la cessione di beni, che interviene prima del completamento del servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'Iva, non dipende infatti in alcun modo da tale servizio, la fornitura del quale può esse-

re dissociata dalla cessione, perseguendo tra l'altro una finalità autonoma. La predetta attività di gestione delle pratiche di rimborso costituisce quindi una prestazione di servizi distinta e indipendente dalla cessione di beni esente, e deve pertanto essere assoggettata ad Iva.

La Corte ha poi escluso che detta prestazione possa rientrare nell'art. 135, par. 1, lett. d), della direttiva, che esenta dall'imposta le operazioni relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ricordando di avere chiarito che tali operazioni, in particolare quelle relative ai pagamenti, rientrano tra le operazioni finanziarie che implicano un trasferimento di denaro. L'esenzione non riguarda invece le prestazioni materiali, tecniche o amministrative che non implicano trasferimenti di fondi e modifiche giuridiche ed economiche. Nella fattispecie, la società non ha trasferito, in modo effettivo o potenziale, la proprietà di fondi agli acquirenti, ma si è limitata a trattenere gli importi dell'Iva sulle vendite in attesa che essi fornissero la documentazione atta a provare la sussistenza delle condizioni per l'esenzione prevista per le esportazioni. Pertanto, sebbene il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'Iva abbia implicato, in linea di principio, la consegna di importi in denaro, tale prestazione deve essere considerata non già finanziaria, bensì amministrativa. La Corte ha poi escluso che i controlli effettuati precedentemente dall'autorità fiscale senza contestazioni possano fondare un legittimo affidamento in capo a un operatore economico prudente e accorto, essendosi in tali occasioni l'autorità limitata a prendere atto che la società aveva regolarmente emesso fatture esenti per le prestazioni in esame; nessuno può infatti invocare una violazione del principio di tutela del legittimo affidamento in assenza di precise garanzie fornite dall'amministra-

zione. Spetta quindi al giudice nazionale accertare se i verbali di controllo contenessero tali "assicurazioni precise".

Sull'ultima questione, la Corte ha chiarito che l'Iva pretesa dal fisco sulle prestazioni indebitamente fatturate in esenzione deve essere calcolata scorporandola dal corrispettivo percepito, e non aggiungendola al medesimo, essendo per il fornitore impossibile, nella fattispecie, recuperare tale imposta dai destinatari delle prestazioni, privati contribuenti residenti all'estero.

Cessione di opere d'arte. Sempre in data 1° agosto 2025, la Corte, nella causa pregiudiziale C-433/24, ha dichiarato che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta e del regime del margine, le opere d'arte possono considerarsi cedute dall'autore anche nel caso in cui quest'ultimo agisce per il tramite di una società, disattendendo sul punto la diversa interpretazione del fisco francese.

Premesso che la questione non mira a chiarire se una persona giuridica possa rientrare nella nozione di autore ai sensi dell'art. 316, par. 1, lettera b), della direttiva Iva, bensì se possa rientrare nella disposizione la cessione di opere d'arte effettuata dall'autore o dai suoi aventi causa che agiscono tramite una persona giuridica soggetta all'Iva, la Corte osserva che quando la cessione di un oggetto d'arte è effettuata, come sembra nel caso di specie, da una persona giuridica che l'autore o i suoi aventi causa hanno costituito allo scopo di commercializzare gli oggetti d'arte da lui creati, si può presumere che detta cessione sia imputabile all'autore o ai suoi aventi causa, nella misura in cui avviene nell'ambito delle modalità che l'autore o i suoi aventi causa hanno predisposto ai fini di tale commercializzazione. Tale interpretazione va però circoscritta alle cessioni che costituiscono la prima introduzione di un oggetto d'arte sul mercato dell'Ue, per cui occorre che non vi siano prove di una precedente cessione soggetta ad



Iva.

Secondo la Corte, la disposizione della direttiva va dunque interpretata nel senso che include la cessione, da parte di soggetti passivi-rivenditori, di opere d'arte loro cedute dall'autore o dai suoi aventi causa che agiscono tramite una persona giuridica, a condizione che, da un lato, la cessione da parte della persona giuridica sia imputabile all'autore o ai suoi aventi causa, il che si verifica quando essi stessi hanno fondato tale persona giuridica per commercializzare le opere d'arte create dall'autore, e, dall'altro, la cessione di tali opere al soggetto passivo-rivenditore costituisca la prima loro immissione sul mercato dell'Ue. A margine della sentenza, occorre ricordare che la questione in esame non si pone più ai fini dell'aliquota ridotta, la cui applicazione è ora svincolata dalla natura del cedente, ma solo ai fini dell'applicazione del regime del margine.

Ricarica veicoli elettrici

La fornitura di energia per la ricarica dell'auto elettrica è una cessione di beni. Se l'operazione è effettuata utilizzando una card o una applicazione messe a disposizione da una società diversa dal titolare della stazione di ricarica, si concretizzano due cessioni: una tra detto titolare e la società, l'altra tra quest'ultima e gli utenti. I servizi collaterali resi dalla società, a fronte dei quali gli utenti pagano un importo fisso mensile, costituiscono una prestazione autonoma. Lo ha chiarito la Corte nella sentenza del 17 ottobre 2024, C-60/23. All'origine della causa, la vicenda di una società tedesca che consente agli utenti di veicoli elettrici in Svezia l'accesso a una rete di stazioni di ricarica mediante una card o un'applicazione informatica che permettono di ottenere anche una serie di informazioni (il prezzo, la disponibilità di stazioni, ecc.). Le stazioni di ricarica sono gestite da operatori con i quali la società ha concluso contratti per permettere ai propri clienti di rifornirsi. Il titolare della stazione fattura mensilmente alla società il corrispettivo dell'energia prelevata dagli utenti, ai quali la società, a sua volta, fattura il pezzo della quantità di energia elettrica da essi acquistata in ciascun mese e, separatamente, un corrispettivo fisso per l'accesso alla rete e alle prestazioni connesse.

La prima questione mirava a chiarire se, ai sensi degli artt. 14, par. 1 e 15, par. 1 della direttiva Iva, la fornitura di energia elettrica per la ricarica dei veicoli presso una rete di stazioni pubbliche costituisca una cessione di beni. Affermativa la risposta della Corte, che osserva come l'operazione concretizzi una cessione di beni materiali, tra i quali rientra l'energia elettrica. La seconda questione riguardava la natura e gli effetti del ruolo della società sulla qualificazione delle descritte operazioni concatenate. In base a precedenti pronunce della Corte, il fisco riteneva che la società fornisse ai propri clienti servizi di finanziamento per l'acquisto di energia elettrica presso le stazioni di ricarica. Al riguardo, evidenziate le differenze della fattispecie in esame, la Corte ha osservato che la cessione di beni non richiede la detenzione e la consegna materiale del bene stesso, il quale può pertanto formare oggetto di due cessioni successive pur essendo trasferito, su ordine del secondo venditore, dal primo venditore all'acquirente finale. Detto ciò, alla luce della realtà economica, la Corte ritiene sussistenti i requisiti per inquadrare la fattispecie nell'art. 14, par. 2, lettera c), della direttiva, che disciplina il trasferimento di un bene in base ad un contratto di commissione all'acquisto o alla vendita, vale a dire (i) l'esistenza di un accordo tra le parti, in forza del quale il commissionario interviene in nome proprio ma per conto del committente, e (ii) l'identità del bene oggetto del duplice trasferimento. I rapporti di cui trattasi possono pertanto essere qualificati come contratti di commissione all'acquisto di energia elettrica conclusi tra gli utenti, in qualità di committenti, e la società in veste di commissionaria, con la conseguenza che vi è una prima cessione dell'energia tra le stazioni di ricarica e la società, seguita da una seconda cessione da quest'ultima agli utenti. Quanto agli ulteriori servizi resi dalla società, in considerazione degli elementi della fattispecie, la Corte ritiene che non costituiscano un'unica operazione con le cessioni di energia, ma prestazioni soggette autonomamente all'Iva.

Settima puntata - Le precedenti sono state pubblicate il 12/08, 14/08, 19/08, 20/08, 22/08 e 26/08

— © Riproduzione riservata —

Cosa dice la Corte	
	DS6901DS6901
Rimborso Iva agli acquirenti extraUe	Il compenso per la gestione della pratica di restituzione dell'Iva agli acquirenti di beni esportati fuori dell'Ue è imponibile in quanto corrispettivo di una prestazione di servizi autonoma (sentenza 1° agosto 2025, C-427/23)
Autore delle opere d'arte	Le cessioni di opere d'arte possono considerarsi effettuate dall'autore anche quando questi agisce per il tramite di una persona giuridica da esso stesso costituita per la commercializzazione (sentenza 1° agosto 2025, C-433/24)
Ricarica auto elettriche	La fornitura di energia per la ricarica di veicoli elettrici costituisce una cessione di beni, anche se effettuata nell'ambito di un contratto di commissione