

GIUSTIZIA EUROPEA/4 Le sentenze più rilevanti di Corte e Tribunale in materia di Iva

Data Stampa 6901 Data Stampa 6901

Trasferimenti beni, prove a 360°

Esenzione della cessione intraUe: non soltanto presunzioni

DI FRANCO RICCA

Il trasferimento dei beni da un paese membro all'altro, ai fini dell'esenzione della cessione intracomunitaria, può essere provato con ogni mezzo idoneo, e non soltanto con le prove presuntive previste dall'art. 45-bis del regolamento Ue n. 282/2011 del 15 marzo 2011, aggiunto dal regolamento Ue 1912 del 2018. Di conseguenza, l'autorità fiscale è tenuta a valutare l'efficacia di qualsiasi prova offerta dagli interessati. Lo ha stabilito la Corte di giustizia Ue nella sentenza 13 novembre 2025, C-639/24. La questione verteva sulla portata delle disposizioni del citato art. 45-bis, che hanno definito un corredo documentale in presenza del quale il trasporto dei beni da un paese Ue all'altro si presume avvenuto, salva la facoltà dell'autorità di confutare tale presunzione legale qualora sia in possesso di elementi contrari. I giudici nazionali si erano rivolti alla Corte di giustizia per sapere se le predette disposizioni consentano di negare l'esenzione per il solo fatto che non sono stati forniti gli elementi probatori indicati dall'art. 45-bis e l'autorità fiscale abbia rifiutato di valutare qualsiasi altro elemento di prova offerto dall'interessato, però opporre alcun elemento di segno contrario. La sentenza della Corte osserva che, ai sensi dell'art. 138 della direttiva, gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nell'Ue, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le condizioni ivi previste. Riguardo alla prova del trasferimento fisico dei beni, il predetto art. 45-bis prevede che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati da un paese Ue all'altro nei casi contemplati al paragrafo 1, lettere a) o b), ossia se il venditore è in possesso dei documenti ivi menzionati, salva la possibilità del fisco di confutare tale presunzione. Per la Corte, la norma non elenca tuttavia in modo esaustivo gli elementi di prova necessari per dimostrare l'esistenza di una cessione intracomunitaria. Di conseguenza, qualora le condizioni di applicazione

della presunzione non siano soddisfatte, le autorità fiscali sono tenute a valutare qualsiasi elemento fornito dal venditore al fine di determinare se quest'ultimo sia riuscito a dimostrare che i beni sono stati oggetto di una cessione intracomunitaria. Rammenta infine la Corte che l'inservanza dei requisiti formali previsti dalla legge non può portare ad escludere il diritto all'esenzione della cessione intraUe qualora siano soddisfatte le condizioni sostanziali, salvo che sussista una situazione di frode o che sia impedito l'accertamento di tali condizioni. Donde la soluzione anticipata in apertura, peraltro già statuita precedentemente in relazione alle cessioni all'esportazione.

Presupposti della triangolazione intraUe

L'allungamento della catena commerciale non interferisce sulla triangolazione intraUe: il soggetto promotore dell'operazione, che acquista i beni in un altro Stato membro incaricando il fornitore di consegnarli in un terzo Stato membro, ove li ha rivenduti al proprio cessionario designato debitore dell'Iva, non perde il beneficio della detassazione dell'acquisto intracomunitario nel caso in cui i beni siano stati consegnati, anziché al proprio cessionario, direttamente ad un cliente di quest'ultimo, salvo che sia consapevole dell'esistenza di una frode all'imposta. Lo ha stabilito il Tribunale Ue nella sentenza del 3 dicembre 2025, T-646/24. La questione principale verteva sui presupposti per l'applicazione della semplificazione prevista dall'art. 42 della direttiva per le triangolazioni intraUe, in forza della quale l'imposta è dovuta solo nel paese membro di destinazione dei beni nel caso in cui l'operatore intermedio, stabilito nel paese membro A (nella fattispecie, la Slovenia), li abbia acquistati nello Stato membro B (Germania) per rivenderli nello Stato membro C (Danimarca) al proprio cessionario designato come debitore dell'imposta, ed i beni abbiano formato oggetto di un unico trasporto dal paese B al paese C. Accertato che l'imposta non era stata assolta in alcun paese, l'autorità slo-

vena ne aveva richiesto il pagamento al promotore dell'operazione, identificato nel proprio territorio. Sosteneva infatti l'inapplicabilità dell'art. 42 della direttiva in quanto, essendo i beni stati consegnati in Danimarca ad un quarto operatore, non erano stati rispettati i requisiti della norma, che contempla l'intervento di tre operatori. Interpellato dal giudice nazionale, il Tribunale Ue osserva che nella fattispecie la catena di cessioni ha in effetti coinvolto quattro soggetti passivi identificati in tre Stati membri differenti. Alla luce della formulazione letterale e dell'obiettivo delle disposizioni di riferimento, però, secondo il Tribunale l'art. 141, lettera c), della direttiva Iva, che detta le condizioni alle quali gli Stati membri non assoggettano all'Iva gli acquisti intraUe effettuati sul loro territorio nell'ambito delle triangolazioni, si interpreta nel senso che il fatto che i beni ceduti nell'ambito di un'operazione triangolare non siano fisicamente trasportati a destinazione della persona per la quale è effettuata la cessione successiva, bensì a destinazione del cliente al quale essa li ha rivenduti e che è identificato ai fini dell'Iva nello stesso Stato membro del rivenditore, non impedisce di ritenere soddisfatta la condizione prevista da detta disposizione. A nulla rileva la circostanza che il promotore della triangolazione fosse a conoscenza del fatto che i beni sarebbero stati consegnati non al proprio cessionario designato debitore dell'Iva, ma al cessionario di quest'ultimo, salvo che risulti che il promotore era o avrebbe dovuto essere a conoscenza di partecipare ad una frode all'Iva.

Luogo delle prestazioni oggetto di mandato

La finzione giuridica secondo cui, ai fini Iva, la prestazione resa per conto del mandante dà luogo a due prestazioni autonome di contenuto identico, una fra il mandante e il mandatario e un'altra fra quest'ultimo e il terzo, implica che le due prestazioni possano essere assoggettate all'imposta in Stati membri diversi, in applicazione delle regole di territorialità previste dalla



legge. Pertanto, se il terzo è un privato consumatore, la prestazione resagli dal mandatario segue il criterio previsto per i servizi B2C, mentre nel rapporto con il mandante si applica il criterio delle prestazioni B2B. Il soggetto che ha fatturato al privato l'Iva "sbagliata" ha diritto di recuperarla, non potendo in tale ipotesi verificarsi un danno erariale connesso all'esercizio della detrazione. E' quanto chiarisce la Corte Ue nella sentenza del 9 ottobre 2025, C-101/24. Questa si riferisce a fatti verificatisi prima del 2015, quando era in vigore la precedente normativa sul luogo dei servizi elettronici; il principio assume però valenza generale nelle ipotesi in cui una delle prestazioni oggetto del mandato sia B2B e l'altra B2C. Una società tedesca realizzava applicazioni di giochi per dispositivi mobili, commercializzandole tramite una piattaforma digitale gestita da un'impresa irlandese (app store). I clienti, consumatori finali, scaricavano gratuitamente l'app dalla piattaforma, nella quale potevano poi acquistare miglioramenti o vantaggi inerenti tali giochi, pagandone il prezzo tramite la stessa app. Soltanto dopo avere completato il pagamento i clienti venivano informati, attraverso un'e-mail, che l'acquisto era stato effettuato presso la società svi-

luppatrice dei giochi e che il prezzo lordo era comprensivo dell'Iva tedesca. Il gestore dell'app store, dal canto suo, fatturava mensilmente a tale società le proprie commissioni sugli acquisti. In un primo momento la società, ritenendo di essere il fornitore dei servizi ai consumatori, versava l'Iva in Germania in applicazione del criterio per i servizi B2C di cui all'art. 45 della direttiva. Successivamente, però, essa aveva ritenuto di avere concluso con il gestore dell'app store un contratto di commissione per l'erogazione dei servizi, ai sensi dell'art. 28 della direttiva, per cui i propri servizi dovevano considerarsi forniti a detto gestore, che a sua volta li erogava ai clienti finali. La società non avrebbe quindi dovuto pagare l'Iva in Germania, bensì in Irlanda, ai sensi dell'art. 44 della direttiva, che disciplina le prestazioni B2B, per cui provvedeva a rettificare il debito dichiarato in Germania, in relazione all'imposta indebitamente versata. Avendo l'autorità tedesca respinto tali rettifiche, sorgera un contenzioso nell'ambito del quale il giudice nazionale sollevava alcune questioni davanti alla Corte di giustizia. La prima mirava a chiarire se, nel caso di specie, debba escludersi l'applicazione dell'art. 28 della direttiva in quanto le e-mail inviate dal ge-

store della app ai clienti finali designano la società sviluppatrice quale prestatore dei servizi e indicano l'aliquota Iva tedesca. Al riguardo, la Corte ha risposto negativamente, dichiarando che l'applicazione dell'art. 28 non può essere esclusa per il solo motivo di cui sopra. Sulla seconda questione, la Corte ha dichiarato che, qualora trovi applicazione l'art. 28 citato, il luogo della prestazione fornita dal mandante al mandatario va determinato ai sensi dell'art. 44 della direttiva, anche se la prestazione resa da quest'ultimo al terzo privato consumatore segue invece l'art. 45. Nella fattispecie, quindi, la prestazione fornita dalla società al gestore dell'app store era soggetta all'Iva in Irlanda, paese di stabilimento di quest'ultimo. La Corte ha infine dichiarato che l'Iva indebitamente pagata dalla società in Germania sulle prestazioni inizialmente fatturate ai privati non può considerarsi dovuta ai sensi dell'art. 203 della direttiva; tale disposizione, infatti, non si applica in assenza di danno connesso all'esercizio della detrazione da parte del destinatario della fattura, non rilevando invece il danno derivante dall'eventuale salto d'imposizione.

**Quarta puntata - Le
puntate precedenti sono
state pubblicate il 7, 11 e
14/8/2026**

— © Riproduzione riservata —

I principi	
Prova del trasporto intraUe	Il trasferimento dei beni da un paese Ue all'altro, ai fini dell'esenzione della cessione, può essere provato con qualsiasi mezzo idoneo, qualora non sussistano i requisiti della "prova presuntiva" ai sensi dell'art. 45-bis del regolamento Ue n. 218/2011 (sentenza 13/11/2025, C-639/24)
Triangolazione Ue "allungata"	La semplificazione prevista per le triangolazioni intraUe non viene meno se i beni, nel paese di destinazione, sono consegnati non al cessionario del promotore dell'operazione, ma direttamente ad un cliente di quest'ultimo, anch'esso identificato in tale paese, salvo che il promotore fosse consapevole di una frode all'Iva (sentenza 3/12/2025, T-646/24)
Mandato senza rappresentanza e recupero dell'Iva indebitamente applicata	Le due prestazioni identiche oggetto di un rapporto di mandato seguono criteri differenti di territorialità se il mandatario che riceve la prestazione dal mandante è un soggetto passivo mentre il terzo al quale la rivende è un privato (sentenza 9/10/2025, C-101/24)