Giurisprudenza

Acquisto tramite rappresentante: no alla cessione con reverse charge

20 Marzo 2018

È illegittimo ed elusivo il comportamento della società estera che fraziona la singola operazione in diversi segmenti allo scopo di maturare un indebito credito d'imposta

Thumbnail Nell'ambito della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, ciascuna operazione deve essere considerata, di regola, come autonoma e indipendente; tuttavia, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'Iva.

Nella specie, in presenza di una operazione complessa, ma oggettivamente unitaria, avvalersi del rappresentante fiscale per acquistare beni costituenti "il primo segmento" dell'operazione (con applicazione del regime ordinario) e - in un secondo momento - agire direttamente in relazione ad altri atti o prestazioni inerenti all'unica operazione (con applicazione del regime dell'inversione contabile), dà luogo a un artificioso frazionamento.

È il principio espresso dalle sezioni unite della Corte di cassazione nella sentenza n. 3872 del 16 febbraio 2018.

I fatti di causa

Il contenzioso sottoposto all'attenzione delle sezioni unite della Corte di cassazione trae origine dall'impugnazione di avvisi di accertamento emessi nei confronti di una società residente in uno stato extra Ue, con i quali l'ufficio fiscale ha rettificato le dichiarazioni Iva presentate dal rappresentante fiscale in Italia della medesima società, con il recupero dell'eccedenza di imposta a credito per gli anni 2004 (con richiesta di rimborso) e 2005.

Il recupero consegue alla contestazione mossa alla società contribuente di aver tenuto un comportamento elusivo nell'ambito della gestione di un contratto di appalto, per la costruzione di

una piattaforma petrolifera, commissionato da alcune società italiane.

In particolare, la società estera aveva provveduto alla fatturazione degli acquisti del materiale necessario per l'esecuzione dell'appalto per il tramite del rappresentante fiscale, mentre la fornitura dei beni alle società italiane - una volta lavorati - era stata fatturata direttamente dalla società non residente senza utilizzare il rappresentante fiscale nominato, scindendo così la gestione delle operazioni attive e passive. Peraltro, si trattava di beni che si trovavano in Italia e consegnati direttamente ai clienti italiani dai fornitori italiani.

Tale comportamento, secondo l'ufficio fiscale, aveva avuto come conseguenza la maturazione, da parte della società estera, di una ingente eccedenza di Iva a credito in relazione agli acquisti effettuati, non "intaccata" da imposta "a debito" poiché le società italiane acquirenti dei beni avevano emesso autofattura; tale eccedenza era stata poi chiesta a rimborso.

Al riguardo, la società ha evidenziato di aver necessariamente tenuto tale comportamento alla luce del quadro normativo all'epoca vigente, che non consentiva al rappresentante fiscale di emettere fatture attive nei confronti dei cessionari **(1)**.

Entrambi i giudici del merito hanno accolto le doglianze della società contribuente ritenendo possibile nominare un rappresentante fiscale soltanto per alcune delle operazioni effettuate nello Stato italiano, e dunque solo per gli acquisti di beni e non anche per le cessioni poste in essere direttamente dal soggetto non residente sul territorio nazionale **(2)**.

Peraltro, a parere della Commissione tributaria regionale, nel caso di specie non appare sussistere un vantaggio fiscale in quanto l'Iva detratta viene versata dal cessionario.

L'ordinanza di rimessione della quinta sezione

Le sentenze della Ctr sono state impugnate dall'Agenzia delle entrate sotto diversi profili, sia la violazione di legge in relazione alle disposizioni del Dpr 633/1972 concernenti le operazioni dei soggetti non residenti sia l'omessa motivazione sul punto controverso della natura elusiva dell'operazione posta in essere dalla società contribuente.

La quinta sezione della Corte di cassazione (ordinanza n. 19482 del 30 settembre 2016) investita della decisione della controversia, ha ritenuto la questione oggetto del giudizio di particolare rilevanza anche alla luce dell'orientamento non pacifico espresso dalla giurisprudenza sia comunitaria che nazionale, nonché della *"impossibilità di risolvere la problematica esposta sulla base del solo dettato legislativo"*, tanto da ritenere necessario investire il primo Presidente circa l'opportunità di rimettere la questione al vaglio delle sezioni unite.

Nella specie, a parere della Corte di cassazione, non è condivisibile la posizione espressa dalla Ctr della Liguria nelle sentenze impugnate nonché dalla stessa Corte di cassazione in alcune pronunce precedenti (Cassazione, sentenze 8122/2001, 9499/2001, 10651/2001 e 7262/2009) secondo cui *“il soggetto extra UE non perde la propria soggettività fiscale allorquando provvede alla nomina di un rappresentante fiscale IVA in quanto quest’ultimo ha una <soggettività passiva parziale>, ovvero <limitata alle operazioni passive di competenza attribuitegli dal mandante non residente>, tanto che <non diviene punto di riferimento di tutte le operazioni effettuate dal mandante estero nel territorio dello Stato> restando <destinatario diretto di qualunque altra norma che non debba transitare attraverso il rappresentante fiscale>, con la conseguenza che l’operatore commerciale extra UE può continuare a compiere direttamente operazioni imponibili sottoposte al regime del reverse charge nonostante la nomina di un rappresentante fiscale”*.

Peraltro, anche se la questione si è svolta nella vigenza dell’articolo 17 del Dpr 633/1972 anteriormente alle modifiche di cui al Dlgs 18/2010, la quinta sezione evidenzia il contrasto della soluzione adottata dalla Ctr anche rispetto alla formulazione vigente *“che, pur prevedendo l’obbligatorietà del sistema del reverse charge per le operazioni di cessione da soggetto non residente ad uno residente, al terzo comma ha stabilito che per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato il soggetto non residente e senza stabile organizzazione deve adempiere agli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA nei modi ordinari direttamente, se si è identificato (ex art. 35 ter), ovvero, se ha provveduto alla nomina del rappresentante fiscale, tramite quest’ultimo”*.

Occorre, quindi, risolvere, in via preliminare, la questione se il soggetto non residente una volta che abbia provveduto alla nomina di un rappresentante fiscale abbia l’obbligo o meno di utilizzare tale rappresentante per tutte le operazioni che effettua sul territorio nazionale e se, quindi, gli sia preclusa la possibilità di compiere direttamente le operazioni di cessione nei confronti di soggetto residente nel territorio nazionale (obbligato a emettere autofattura, in applicazione del meccanismo del *reverse charge*).

Peraltro, secondo i giudici di legittimità, la questione proposta *“assume particolare rilevanza nella prevenzione di comportamenti fiscali illegittimi se non addirittura elusivi che, in quanto posti in essere da soggetti residenti in Paesi extra UE, possono presentare notevoli difficoltà di efficace contrasto da parte dell’Erario”*; invero, nel caso di specie, i giudici evidenziano che se la società estera avesse operato in maniera unitaria per tutte le operazioni compiute, non avrebbe maturato alcun credito da richiedere a rimborso, ma sarebbe risultata debitrice dell’imposta.

Le conclusioni

Le sezioni unite della Corte di cassazione hanno ritenuto fondati i motivi di ricorso formulati dalla difesa erariale nei seguenti termini.

La sentenza n. 3278 evidenzia, innanzitutto, che secondo il diritto Ue, ciascuna operazione deve essere considerata normalmente distinta e indipendente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, tenendo presente in ogni caso che *"l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA"*.

Il principio cui le sezioni unite fanno riferimento è stato espresso dalla Corte di giustizia in diverse pronunce, nelle quali la stessa ha chiarito che più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, *"devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti"*. A parere dei giudici comunitari, in particolare, *"Si tratta di un'unica operazione, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso"* (cfr, sentenza 8 dicembre 2016 emessa nella causa C-208/15).

Le medesime considerazioni si rinvengono nella giurisprudenza nazionale più recente (Cassazione, ordinanze nn. 21767 e 17838 del 2017).

Per stabilire se una pluralità di prestazioni costituisca più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi, tenendo conto *"dell'obiettivo economico di tale operazione"* nonché *"dell'interesse dei destinatari delle prestazioni"*.

Nel caso esaminato, a parere del collegio, non vi sono dubbi che le controversie si riferiscono a una medesima fattispecie *"consistita nella esecuzione di un contratto (qualificato di appalto, o subappalto) relativo alla costruzione di una piattaforma petrolifera, alla cui realizzazione ha partecipato la società contribuente attraverso lo svolgimento di attività di varia natura (acquisto dei materiali, assemblaggio, montaggio, ecc.)"*.

In particolare, a prescindere dalla qualificazione giuridica del negozio data dalle parti, l'operazione economica pur complessa si presenta oggettivamente unitaria, posto che i singoli atti posti in essere dalla società estera sono *"strettamente connessi e riconducibili ad una prestazione unica, sotto il profilo - che è quel che rileva in materia - della sua sostanza economica"*.

Deve quindi concludersi che la società estera che si sia avvalsa del rappresentante fiscale ai sensi

dell'articolo 17 del Dpr 633/1972 per acquistare i beni costituenti *“il primo segmento di una complessa ma oggettivamente unitaria operazione economica, e quindi optato, in ordine a questa, per l'applicazione dell'IVA secondo il regime ordinario”*, non può - in un secondo momento - agire direttamente (nella specie con applicazione del regime dell'inversione contabile), *“in relazione ad altri atti o prestazioni inerenti alla medesima unica operazione, attuandone in tal modo un artificioso frazionamento”*.

1) La fattispecie è riconducibile alla normativa in vigore anteriormente alle modifiche apportate dal Dlgs 18/2010 (di attuazione delle direttive 2008/8/Ce, 2008/9/Ce e 2008/117/Ce). In particolare dall'articolo 17, secondo comma, del Dpr 633/1972 vigente *ratione temporis*, ai sensi del quale *“gli obblighi e i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto, relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti possono essere adempiuti o esercitati (...) dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'art. 35ter, ovvero tramite un loro rappresentante fiscale (...)”*.

Attualmente, la disposizione prevede che *“gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti”*.

2) Secondo la Ctr *“la modifica legislativa introdotta dall'art. 1 primo comma lett. h) dlgs n. 18 del 2010 ha reso obbligatorio il meccanismo dell'inversione contabile per le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nello stato italiano. Quest'ultimo deve assolvere l'imposta mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'iva dovuta, anche qualora il cedente sia identificato in Italia ai fini iva tramite rappresentante fiscale. Il rappresentante fiscale qualora emetta fatture con addebito di iva è sanzionato ai sensi art. 6 comma 9 bis dlgs 471/97. Pertanto alla luce della nuova normativa che conferma totalmente il comportamento precedente del contribuente, posto in essere in virtù di un mandato concesso solo per l'acquisto della merce mentre la fatturazione attiva ai clienti italiani era riservata alla casa madre estera, non si può non confermare la precedente sentenza”*.

di

Letizia Berti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/acquisto-tramite-rappresentante-no-alla-cessione-reverse-charge>