

CORTEDI GIUSTIZIA UE/6 *Le più importanti sentenze dell'ultimo anno in materia di Iva*

Il fisco restituisce l'Iva indebita

Al soggetto passivo. Ma anche direttamente al cliente

DI FRANCO RICCA

L'amministrazione finanziaria deve restituire l'Iva non dovuta: di regola, al soggetto passivo che l'ha applicata e versata, ancorché non risulti dalle fatture; ma anche direttamente al cliente, qualora questi non possa ottenerne la restituzione dal fornitore. E lo stesso vale per gli altri tributi regolati dal diritto dell'Ue. Questi i principi che accomunano le sentenze della Corte di giustizia riproposte oggi, che affrontano la questione del rimborso dell'Iva indebita in relazione a situazioni diverse.

Applicazione di aliquota superiore

Nella sentenza 21 marzo 2024, C-606/22, la Corte ha dichiarato che il fisco deve rimborsare al soggetto passivo l'Iva che questi ha percepito (e versato all'erario) indebitamente, anche se non risulta da fatture. Il rimborso è escluso solo qualora comporterebbe un indebito arricchimento dell'interessato, circostanza che deve essere accertata caso per caso valutando se l'onere economico sia stato completamente neutralizzato. A tal fine non è sufficiente che il commerciante abbia incorporato l'imposta nel corrispettivo ricevuto dai clienti; egli, infatti, potrebbe comunque essere stato danneggiato per avere richiesto, in virtù del maggior tributo applicato, prezzi superiori a quelli della concorrenza.

La questione, promossa dai giudici polacchi, mirava a chiarire se gli articoli 1, 73 e 78 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, alla luce dei principi di neutralità fiscale, proporzionalità e parità di trattamento, debbano interpretarsi nel senso che ostano ad una prassi amministrativa che impedisce al soggetto passivo di rettificare l'Iva applicata con un'aliquota superiore a quella dovuta nel caso in cui le operazioni imponibili non risultino da fatture, ma da scontrini fiscali.

La Corte osserva che il prezzo convenuto tra il consumatore e il fornitore dei beni o dei servizi include l'Iva che ha gravato sulle operazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano state o no oggetto di fatturazione; in assenza di fattura, pertanto, l'imposta è sempre compresa nel prezzo

convenuto, anche in caso di errore del soggetto passivo nella determinazione dell'aliquota applicabile. Questa circostanza non priva necessariamente il soggetto passivo del diritto al rimborso dell'eccedenza d'imposta riscossa presso il consumatore e versata all'erario, "in particolare quando tale soggetto passivo ha subito, a causa dell'applicazione di un'aliquota Iva errata, un danno economico connesso alla diminuzione del volume delle sue vendite". Tale diritto non può essere subordinato al previo requisito di una rettifica delle fatture recanti l'Iva errata, con conseguente diniego sistematico qualora le operazioni del soggetto passivo, tenuto conto della loro natura e del loro importo, non abbiano dato luogo ad una fatturazione, bensì al rilascio di scontrini di cassa. Una normativa che disponga un simile divieto, senza consentire una rettifica puntuale delle dichiarazioni presentate, viola il principio di effettività.

Quanto al principio secondo cui il rimborso delle imposte riscosse in violazione del diritto unionale può essere rifiutato qualora l'onere economico sopportato dal soggetto passivo a causa dell'imposta indebitamente riscossa sia stato completamente neutralizzato, onde evitare un arricchimento senza causa, spetta agli stati membri verificare tale circostanza al termine di un'analisi economica nella quale occorre tenere conto del possibile danno concorrenziale subito dal soggetto passivo per il fatto di avere praticato, a causa dell'applicazione di un'imposta superiore, prezzi più elevati.

Rimborso al cessionario

Secondo la sentenza 7 settembre 2023, C-453/22, il cessionario al quale sia stata fatturata Iva superiore a quella dovuta ha diritto di chiederne la restituzione dell'eccedenza indebita direttamente al fisco, qualora non possa ottenerla dal fornitore, anche al di fuori dell'ipotesi di insolvenza di quest'ultimo, sempreché non sussistano frode o evasione. La causa principale era stata promossa da un agricoltore tedesco che aveva detratto l'Iva del 19% addebitatagli dal fornitore sulla cessione di legname. A seguito di una sentenza che aveva invece stabilito nel 7% l'aliquota sull'ope-

razione, l'ufficio aveva contestato l'indebita detrazione dell'eccedenza d'imposta all'agricoltore, il quale, una volta soddisfatta la pretesa del fisco, aveva poi richiesto al fornitore la restituzione dell'eccedenza indebitamente fatturata. Avendo però il fornitore rifiutato tale restituzione, opponendo l'intervenuta prescrizione in base al diritto civile nazionale, l'agricoltore presentava la domanda di rimborso all'amministrazione, che però la rigettava imputando all'interessato la responsabilità della situazione.

Il giudice nazionale decideva quindi di rivolgersi alla Corte di giustizia per sapere se la direttiva e i principi di neutralità ed effettività debbano intendersi nel senso che impongono che il cessionario faccia valere direttamente nei confronti dell'amministrazione il diritto al rimborso dell'Iva indebitamente fatturata dal fornitore e da quest'ultimo versata all'erario, nonché dei relativi interessi, in circostanze in cui, in assenza di una frode, un abuso o una negligenza, da un lato, egli non può più pretendere tale rimborso dal fornitore a causa della prescrizione e, dall'altro, vi è la possibilità che il fornitore, successivamente, rettifichi le fatture originarie e pretenda dal fisco il rimborso dell'eccedenza. Al riguardo, la Corte ricorda che, in mancanza di disposizioni nella direttiva, spetta agli stati membri disciplinare il rimborso dell'Iva indebita, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività. Rammenta, poi, di avere riconosciuto conforme al diritto dell'Ue una normativa secondo cui, da un lato, il fornitore del bene può chiedere al fisco il rimborso dell'Iva indebitamente versata e, dall'altro, l'acquirente può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore; se però tale ripetizione risulta impossibile o eccessivamente difficile, "segnatamente" in caso d'insolvenza del fornitore, gli stati membri devono consentire all'acquirente di richiedere il rimborso direttamente al fisco. Questi diritti vanno tuttavia negati se risulta che sono invocati in modo fraudolento o abusivo; di contro, sarebbe sproporzionata una sanzione di diniego assoluto del diritto al rimborso dell'Iva indebita qualora non sussistano frodi o danni per l'erario, anche in ca-



so di negligenza del contribuente.

Nella fattispecie, ad avviso della Corte, contrasta con i richiamati principi la normativa che neghi al cessionario il rimborso dell'Iva indebitamente fatturatagli, qualora egli non possa ottenerne il rimborso dal fornitore in ragione della prescrizione che questi fa valere secondo il diritto nazionale, senza che gli sia addebitata frode, abuso o negligenza. L'insolvenza del fornitore, come emerge dall'uso dell'avverbio "segnatamente" nelle precedenti sentenze, è infatti solo una delle possibili circostanze che legittimano il cessionario a rivolgere la domanda di rimborso al fisco. Quanto al rischio che il fornitore, successivamente, richieda all'amministrazione la restituzione dell'eccedenza da questa già rimborsata al cessionario, la Corte osserva che tale rischio non sussiste in quanto una simile pretesa dovrebbe essere rigettata perché integrerebbe un abuso di diritto. La Corte, infine, ribadisce che qualora il contribuente non ottenga dal fisco il rimborso dell'imposta indebitamente versata in un termine ragionevole, ha diritto anche al pagamento degli interessi di mora.

Consumatore finale

I principi sopra enunciati valgono non solo per l'Iva, ma per qualsiasi tributo riscosso in base al diritto dell'Ue. Nella sentenza dell'11 aprile 2024, C-316/22, infatti, dopo avere confermato che in una controversia tra privati, in base al principio sul c.d. effetto verticale delle direttive, il giudice

non può disapplicare la normativa nazionale che istituisce un'imposta in contrasto con una direttiva Ue non recepita, salvo che il diritto nazionale lo consenta, la Corte ha tuttavia precisato che, in base al principio di effettività, il consumatore che non possa far valere nei confronti del fornitore l'illegittimità unionale della rivalsa d'imposta, deve potersi rivolgere al fisco per chiedere il rimborso del tributo indebito; la normativa nazionale che non consente questa possibilità contrasta con il diritto dell'Ue.

Le questioni erano state promosse dal Tribunale di Como in relazione ad alcune controversie civili avente ad oggetto le richieste di rimborso dell'imposta addizionale sull'energia elettrica, isti-

tuita da una norma nazionale risultata contraria con il diritto unionale, che i fornitori di energia avevano continuato a ripercuotere sui loro clienti fino alla data dell'abrogazione della norma.

La prima questione atteneva alla possibilità di riconoscere alle direttive sufficientemente preci-

se e dettagliate anche un effetto diretto "orizzontale", ossia la diretta applicabilità anche nei rapporti tra privati. Al riguardo, la Corte ricorda che, per costante giurisprudenza, una direttiva non può di per sé creare obblighi in capo a un singolo e non può quindi essere invocata nei confronti di quest'ultimo dinanzi a un giudice nazionale. Ciò non impedisce però allo stato membro di stabilire diversamente, e quindi

di conferire ai giudici il potere di disapplicare la disposizione del diritto nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Ue priva di effetto diretto; in tale ipotesi, la disapplicazione della norma non conforme, infatti, deriverebbe dal diritto interno.

Con la seconda questione si chiedeva alla Corte se il principio di effettività sia rispettato dalla normativa nazionale che non permette al consumatore di chiedere direttamente allo stato membro il rimborso dell'onere sopportato a causa della rivalsa operata da un fornitore, in base alla legge nazionale, di un'imposta indebita in quanto in contrasto con una direttiva, senza però poter far valere tale contrasto nei confronti del fornitore.

Dopo avere ricordato la giurisprudenza in tema di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto dell'Ue ed accertato che la normativa italiana non permette ai consumatori finali di chiedere allo stato il rimborso del tributo indebito in esame, per cui essi possono rivolgersi solo ai fornitori, la Corte ha risposto che il principio di effettività osta ad una norma nazionale che non contempli la possibilità di chiedere all'erario il rimborso dell'imposta indebita perché contraria alla direttiva e tale motivo non possa essere validamente invocato nell'ambito dell'azione contro i fornitori.

Sesta puntata.

**Le precedenti
sono state pubblicate
il 7, il 10, il 14, il 20 e il
23/8/2024**

— © Riproduzione riservata — ■

Cosa dice la Corte

| | |
|-----------------------------------|--|
| Iva riscossa indebitamente | L'impresa che ha applicato e riscosso sulle prestazioni ai consumatori un'Iva superiore a quella di legge ha diritto di chiederne il rimborso all'erario, anche se le operazioni non risultano documentate da fatture, bensì da scontrini (sentenza 21 marzo 2024, C-606/22) |
| Diritto del cessionario | L'acquirente al quale il fornitore abbia addebitato un'Iva superiore a quella dovuta può chiedere la restituzione dell'indebito direttamente all'autorità fiscale, qualora non possa ottenerla alla controparte, anche per motivi diversi dall'insolvenza (sentenza 7 settembre 2023, C-453/22) |
| Consumatore finale | Le disposizioni di una direttiva non possono essere fatte valere in una controversia tra privati, salvo che non lo preveda la normativa nazionale. Tuttavia il consumatore, non potendo opporre la direttiva alla controparte privata, può chiedere all'erario il rimborso dell'imposta nazionale istituita in contrasto con la direttiva (sentenza dell'11 aprile 2024, C-316/22) |