12-GIU-2023
da pag. 8 / foglio 1 / 2

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 74000 (0006901)

DATA STAMPA
www.datastampa.it

L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate in contrasto con la posizione della Cassazione

06901 06901

Iva non dovuta, la richiesta di rimborso è sotto condizione

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

Rimborso dell'Iva indebita sotto condizione: la richiesta di restituzione dell'imposta non dovuta, entro il termine di due anni dal pagamento ai sensi dell'art. 30-ter, comma 1, del dpr 633/72, può essere presentata solo se il contribuente non ha potuto, per ragioni oggettive e non per negligenza, percorrere la "strada maestra", rappresentata dal recupero dell'imposta in contabilità mediante la procedura di variazione in diminuzione nei più ristretti termini previsti dagli articoli 26 e 19 del dpr 633/72. Questa la lettura del quadro normativo fatta propria dall'Agenzia delle entrate, che diverge tuttavia da quella fornita ancora recentemente dalla Corte di cassazione.

L'art. 30-ter, inserito dalla legge n. 167/2017, stabilisce al comma 1 che "il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione". La previsione non ha portata innovativa, giacché ricalca il precetto enunciato all'art. 21, comma 2, del dl n. 546/92 (concernente il termine per la proposizione del ricorso nel processo tributario), secondo cui la domanda di restituzione di tributi, sanzione pecuniarie ed interessi non dovuti, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Tale disposizione di carattere generale, naturalmente, non è più applicabile per il rimborso dell'Iva indebita, ora specificamente disciplinato al comma 1 dell'art. 30-ter, il quale, però, non differisce sostanzialmente dal comma 2 dell'art. 21 del dlgs n. 546/92, ragion per cui dovrebbe ritenersi confermato l'orientamento della totale autonomia e alternatività incondizionata tra il diritto al rimborso, contemplato da tale disposizione, e il diritto alla variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del dpr 633/72.

Nella risposta ad interpello n. 663/2021, invece, l'Agenzia delle entrate ha dichiarato che l'Iva erroneamente applicata in misura superiore a quella dovuta, se non recuperata attraverso l'emissione della nota di variazione in diminuzione nel termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 26, commi 2 e 3, del dpr 633/72, non può essere richiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30-ter nel termine biennale ivi previsto, salvo che l'attivazione della procedura di variazione sia stata impedita da ragioni oggettive. Né è possibile rimediare all'indebito attraverso una dichiarazione integrativa a favore, dato che il contenuto della dichiarazione originaria corrisponde alle fatture emesse e non più emendabili. Il caso era quello di una società che per cinque anni aveva fatturato i canoni di locazione di un fabbricato con l'aliquota del 22% anziché del 10%, versando all'erario una maggiore imposta non dovuta, peraltro totalmente indetraibile per il committente (in considerazione di quest'ultimo aspetto, la risposta 762/2021, segnalata nella pagina successiva, parrebbe autorizzare una soluzione differente).

Richiamando precedenti pronunce (es. risposta n. 592/2020), l'Agenzia ha osservato che, nei casi di specie, prevale l'art. 26, che consente l'emissione della nota di variazione in diminuzione entro un anno dall'effettuazione dell'operazione. Solo in caso di impossibilità oggettiva ad utilizzare tale strumento sarà possibile ricorrere all'art. 30-ter, che contempla l'azione di rimborso mediante istanza da presentare nel termine di due anni dal versamento o, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione: tale norma "residuale ed eccezionale, trova applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio" della nota di variazione in diminuzione, e non per ovviare al decorso, per colpevole inerzia del contribuente, del termine per l'esercizio del diritto alla detrazione conseguente alla nota di variazione.

E' inoltre da escludere, aggiunge l'Agenzia, l'applicabilità del comma 2 dell'art. 30-ter, che fa decorrere il termine biennale per l'istanza di rimborso dalla data di restituzione alla controparte dell'imposta addebitata in eccesso, presupponendo tale disposizione il preventivo, definitivo accertamento dell'indebito da parte dell'amministrazione.

Questa tesi, ribadita dall'Agenzia in numerose altre occasioni, è stata però rigettata dalla sentenza n. 28062/2022 della Corte di cassazione, secondo cui il soggetto passivo che ha erroneamente fatturato con l'applicazione dell'Iva una prestazione non soggetta al tributo ha diritto al rimborso dell'imposta facendone richiesta nel termine di decadenza di due anni, ancorché non abbia azionato, nel più breve termine di un anno dall'emissione della fattura, la differente procedura di recupero mediante la variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26, secondo e terzo comma, del dpr 633/72. La Corte ha respinto tutti i motivi di ricorso dell'Agenzia, che lamentava tra l'altro la violazione e falsa applicazione dell'art. 26 in quanto la società interessata aveva restituito alla propria cessionaria l'Iva applicata per errore oltre il termine di un anno previsto dalla norma per rettificare l'imposta indebita e recuperarla mediante detrazione ai sensi degli artt. 26 e 19 del dpr 633/72. Osserva la Corte che la fattispecie non rientra affatto nelle ipotesi di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, sicché il ragionamento dell'ufficio riguardo alla presunta irregolarità della nota di credito ultrannuale che la società aveva emesso per restituire l'imposta alla controparte, naturalmente senza portarla in detrazione, non è pertinente, riguardando la controversia la differente ipotesi della richiesta di rimborso dell'Iva indebita.

Quanto alla pretesa erroneità della statuizione del giudice

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1601 - T.1677

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 74000 (0006901)

DATA STAMPA
www.datastampa.it

di merito, laddove ha ritenuto applicabile la disciplina del c.d. rimborso anomalo ai sensi dell'art. 21, dlgs n. 546/92, che secondo l'ufficio regolerebbe solo ipotesi residuali, non rientranti nell'art. 26 citato, la Corte ricorda di avere già dichiarato che nel caso in cui il contribuente abbia erroneamente versato l'imposta non dovuta per carenza del presupposto della territorialità, il termine entro il quale va avanzata la richiesta di rimborso è quello biennale di cui al citato art. 21, decorrente dal momento in cui è stato effettuato il versamento, in quanto l'errore in cui il contribuente è incorso legittima l'esercizio del diritto al rimborso, non ostandovi preclusione alcuna.

Le disposizioni effettivamente nuove. Nell'ambito della disciplina introdotta dall'art. 30-ter, hanno invece contenuto innovativo le disposizioni dei successivi commi 2 e 3. Il comma 2, accogliendo i rilievi formulati dalla Commissione europea, stabilisce che "nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata definitivamente dall'amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa". E' stata così prevista una speciale decorrenza del termine per la domanda di rimborso per il caso in cui l'indebita applicazione dell'Iva sia stata accertata dall'amministrazione, che può verificarsi, di regola, in sede di recupero della detrazione indebitamente fruita dal cessionario/committente (sebbene non possa escludersi che l'indebito assoggettamento all'imposta sia accertato direttamente nei confronti del cedente/prestatore). Diversamente dal comma 1, la disposizione del comma 2 non attribuisce il diritto alla restituzione d'indebito al "soggetto passivo", bensì al "cedente" o "prestatore"; una lettura testuale parrebbe quindi escludere (in contrasto con la giurisprudenza unionale) la possibilità che la domanda all'erario sia avanzata dal cessionario/committente. Privilegiando però la tutela del principio di neutralità cui è improntata la disposizione, rispetto alla sua formulazione letterale, l'Agenzia ha ammesso l'azione di rimborso da parte del cessionario/committente. Il caso era quello di un'impresa che aveva emesso nei confronti del proprio cessionario una nota di variazione in diminuzione oltre il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, in violazione del terzo comma dell'art. 26. Avendo l'ufficio recuperato l'imposta indebitamente detratta con la nota di variazione tardiva, l'impresa ne chiedeva la restituzione al cessionario, che a sua volta presentava interpello per sapere se, dopo avere restituito l'imposta al cedente, potesse chiederne il rimborso ai sensi dell'art. 30-ter, comma 2, del dpr 633/72. Nella risposta n. 858/2021, l'Agenzia ha osservato che detta disposizione, nell'ipotesi in cui l'amministrazione abbia definitivamente accertato l'applicazione dell'imposta non dovuta ad una cessione di beni o a una prestazione di servizi, attribuisce "al cedente o prestatore" il diritto di presentare la domanda di restituzione dell'imposta indebitamente applicata. Ciononostante, l'Agenzia ha però espresso l'avviso che la disposizione possa essere applicata, specularmente, anche nel caso di specie, in cui è il cessionario o committente a dover chiedere all'erario il rimborso dell'Iva a debito erroneamente versata, una volta restituita al cedente o prestatore l'imposta accertata in via definitiva dall'amministrazione, che quest'ultimo gli aveva corrisposto per effetto della nota di variazione. Il comma 3, infine, dichiara inapplicabili le disposizioni dei commi 1 e 2 "qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

La previsione suscita qualche perplessità. Secondo la Corte di giustizia Ue, la ripetizione dell'imposta indebita non trova fondamento nella direttiva Iva, bensì nel "diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno stato membro in violazione di norme del diritto dell'Ue". Va inoltre ricordato che, sempre secondo i giudici unionali, il diritto del soggetto passivo di rettificare l'imposta indebitamente fatturata non può essere subordinato al requisito della buona fede qualora non sussistano o siano stati eliminati i rischi di perdita di gettito.

© Riproduzione riservata

L'Agenzia Entrate sull'Iva indebita

- Il rimedio ordinario per recuperare l'Iva fatturata indebitamente è l'emissione della nota di variazione in diminuzione, nei termini degli artt. 26 e 19 del dpr 633/72
- In via eccezionale, qualora non sia stato possibile emettere tempestivamente la nota di variazione per causa non imputabile all'avente diritto, può essere chiesto il rimborso all'agenzia entro due anni dal pagamento, ai sensi dell'art. 30-ter
- La condizione dell'impossibilità incolpevole di emettere la nota di variazione non vale nel caso in cui l'imposta indebita sia stata assolta con il meccanismo dell'inversione contabile e nel caso in cui non sussista rischio per l'erario

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1601 - T.1677