

CORTEDIGIUSTIZIA UE3/Le sentenze in materia di Iva più importanti dell'ultimo anno

# Iva indebita, obbligo rimborso

## La restituzione può essere richiesta anche dal cliente

DI FRANCO RICCA

**L'**Iva indebita va rimborsata: il destinatario della fattura erroneamente assoggettata all'imposta non può esercitare il diritto alla detrazione, ma deve poterne ottenere la restituzione dal fornitore o, nel caso non sia possibile, direttamente dal fisco. E' quanto ha statuito la Corte di giustizia nella sentenza 13 marzo 2025, causa C-640/23. La controversia principale era stata promossa da una società alla quale era stata negata la detrazione dell'Iva che le era stata addebitata dal fornitore in relazione ad una cessione di beni che l'ufficio aveva riqualificato cessione d'azienda non soggetta all'imposta. Lo stesso ufficio, però, in un precedente controllo sul fornitore, aveva concordato sull'assoggettamento all'imposta dell'operazione quale cessione di beni. Peraltro, la società non aveva potuto ottenere il rimborso dell'Iva dal fornitore poiché, da un lato, a quest'ultimo era oramai preclusa la possibilità di rettificare la fattura a causa del decorso del termine di decadenza e, dall'altro, lo stesso ufficio, in occasione del precedente controllo, aveva ritenuto corretto l'assoggettamento all'Iva.

In questo contesto, la questione posta alla Corte mirava a chiarire se gli artt. 168 e 203 della direttiva Iva, nonché i principi di neutralità dell'imposta e di effettività, debbano interpretarsi nel senso che ostano a una normativa o a una prassi nazionale che non consente a un soggetto passivo di ottenere la detrazione dell'Iva pagata a monte su un'operazione non soggetta all'Iva, anche quando risulta impossibile o eccessivamente difficile per tale soggetto ottenere dal fornitore il rimborso dell'imposta indebita. Nella sentenza la Corte osserva che, nelle riferite circostanze, spetta in via di principio all'emittente procedere alla rettifica della fattura indebitamente assoggettata all'Iva, alle condizioni stabilite dagli Stati membri, i quali sono tenuti a contemplare nei propri ordinamenti la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata. Rammenta

poi di avere considerato in linea con i richiamati principi la normativa nazionale secondo cui, in situazioni del genere, da un lato, il fornitore che ha versato erroneamente l'Iva al fisco è legittimato a chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito contro tale fornitore. Tuttavia, ove tale restituzione risulti impossibile o eccessivamente difficile, il destinatario deve poter rivolgere una domanda di rimborso direttamente all'amministrazione.

**Iva indebita già restituita dal fornitore** Nella sentenza 5 settembre 2024, C-83/23, la Corte ha precisato che l'acquirente non può chiedere il rimborso dell'Iva indebita all'amministrazione, qualora questa l'abbia già restituita al fornitore; non è rilevante, in questo caso, che sia difficile recuperare l'imposta dal fornitore in fallimento, né che il curatore si sia rifiutato di rimettere la fattura addebitando l'imposta corretta, dovuta in un altro paese Ue. La controversia principale era scaturita dall'indebita applicazione, da parte di un'impresa al proprio committente, dell'Iva tedesca su prestazioni che dovevano invece essere assoggettate al tributo in Italia. Successivamente, il curatore fallimentare dell'impresa aveva rettificato le fatture annullando l'indicazione dell'Iva, della quale aveva ottenuto il rimborso dall'autorità fiscale senza però restituirla al committente. Quest'ultimo, data l'insolvenza del fornitore, chiedeva il rimborso dell'Iva direttamente all'amministrazione, che però rigettava la richiesta opponendo di avere già restituito l'imposta indebita al curatore fallimentare. Alla Corte veniva chiesto, pertanto, di chiarire se le disposizioni della direttiva Iva e i principi di neutralità ed effettività debbano interpretarsi nel senso che sia ammissibile, nella fattispecie, che il destinatario delle fatture richieda direttamente all'amministrazione il rimborso dell'Iva indebitamente fatturatagli, così come ammesso nella sentenza del 15 marzo 2007, C35/05. Al riguardo, la Corte osserva che nel caso



in esame l'amministrazione "ha già riversato alla massa fallimentare del prestatore di servizi l'Iva indebitamente pagata dal destinatario dei servizi", sicché la citata sentenza non è applicabile; diversamente, infatti, essa si troverebbe a rimborsare due volte l'imposta indebita. Ricorda poi di avere dichiarato che quando il fornitore ha erroneamente fatturato e versato l'Iva, questa, in linea di principio, deve essere rimborsata a tale fornitore, incombendo all'amministrazione l'obbligo di restituire le imposte percepite ma non dovute, secondo il principio della ripetizione d'indebito.

Vero è che, date le circostanze, non si poteva escludere a priori che per l'acquirente fosse impossibile o eccessivamente difficile esperire un'azione civile verso la curatela, in modo da giustificare la richiesta di rimborso direttamente all'amministrazione; tuttavia, non si può pretendere che quest'ultima tenga conto del fatto che, in una simile situazione, l'imposta rimborsata al fornitore rischiava di non essere restituita al cliente. Inoltre, esigere dall'amministrazione tedesca di accertare se il curatore abbia assolto all'obbligo d'imposta nel paese in cui questa è dovuta (Italia), va oltre quanto può essere ragionevolmente preteso dall'amministrazione nel quadro dell'attività di contrasto dell'evasione e delle frodi. Posto che la possibilità per il cliente di presentare direttamente all'autorità la domanda di rimborso dell'Iva indebitamente fatturatagli ha carattere eccezionale e presuppone che egli non abbia trascurato di far valere i propri diritti, tale possibilità va negata nella fattispecie, in quanto il cliente avrebbe potuto avviare un'azione civile contro il curatore fallimentare. Di conseguenza, il destinatario della prestazione non può chiedere direttamente all'amministrazione la restituzione dell'Iva indebitamente fatturatagli dal fornitore nel caso in cui l'autorità l'abbia già rimborsata al fornitore.

**Iva indebita applicata al consumatore** Nella sentenza 8 dicembre 2022, C-378/21, la Corte ha dichiarato che l'Iva fatturata indebitamente al consumatore finale non è dovuta all'erario, poiché non sussiste alcun rischio di perdita di gettito. Nell'ambito di una controversia promossa dal titolare di un parco giochi che aveva riscosso dai propri clienti consumatori fina-

li, sui biglietti d'ingresso documentati da fatture semplificate non contenenti la specificazione dello status dei destinatari, l'aliquota del 20% anziché del 13%, la questione sollevata dai giudici austriaci mirava a chiarire se l'art. 203 della direttiva dovesse interpretarsi nel senso che, in tali circostanze, il soggetto passivo è comunque debitore dell'Iva fatturata, anche quando non vi sia alcun rischio di perdita di gettito fiscale in quanto i suoi clienti sono esclusivamente consumatori finali. La Corte ha anzitutto dichiarato che l'art. 203 si applica "nel caso in cui l'Iva sia stata erroneamente fatturata e vi sia un rischio di perdita di gettito fiscale a causa del fatto che il destinatario della fattura in questione può avvalersi del proprio diritto alla detrazione", mentre non riguarda "le situazioni in cui l'Iva indicata nella fattura è corretta." Poiché nel caso di specie il giudice del rinvio aveva escluso l'esistenza di un tale rischio in quanto i destinatari delle fatture erano esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'Iva a monte, la Corte ha concluso che, in una tale circostanza, l'art. 203 della direttiva non dovesse trovare applicazione.

A seguito della sentenza, i giudici nazionali hanno sollevato nuove questioni, in primo luogo per sapere se l'interpretazione fornita dalla Corte sia valida nel caso in cui il soggetto passivo ha fornito prestazioni della stessa natura anche a soggetti passivi. Al riguardo, nella pronuncia dell'1 agosto 2025, C-794/23, ribadito che l'applicazione dell'art. 203 della direttiva è subordinata unicamente all'esistenza di un rischio di perdita di gettito fiscale, da valutare sulla base di una fattura specifica e non può dipendere dal fatto che le prestazioni siano state fornite non soltanto a persone che non sono soggetti passivi dell'Iva, ma anche a soggetti passivi, la Corte osserva che, ai fini della valutazione dell'esistenza di un rischio del genere, occorre verificare se il destinatario della fattura sia effettivamente soggetto passivo e possa, di conseguenza, far valere il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte. Ne segue che un soggetto passivo che ha fornito una prestazione e indicato nella relativa fattura un importo di Iva in eccesso non è de-

bitore della parte dell'Iva erroneamente fatturata a una persona che non è soggetto passivo, anche se ha parimenti fornito prestazioni della stessa natura ad altri soggetti passivi. In risposta alla seconda questione, la Corte precisa che, ai fini dell'esclusione del rischio di perdita di gettito, la nozione di "consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'Iva pagata a monte" va intesa in modo restrittivo, considerando cioè sussistente tale rischio qualora il destinatario della fattura errata sia un soggetto passivo, anche nel caso in cui questi abbia fruito della prestazione per fini privati o per altri fini che non danno diritto a detrazione. La terza e più problematica questione mirava a chiarire se, in caso di fatturazione semplificata ai sensi dell'art. 238, l'amministrazione o un giudice nazionale possa ricorrere a una stima per determinare la parte di fatture per le quali un soggetto passivo che ha erroneamente fatturato l'Iva è debitore di tale imposta in applicazione dell'art. 203. La questione verte dunque sulla determinazione del modo in cui, in tale fattispecie, si debbano individuare le fatture di modico valore per le quali il soggetto passivo è debitore dell'Iva in forza dell'art. 203, qualora i destinatari delle prestazioni e delle fatture siano tanto consumatori finali quanto soggetti passivi legittimati alla detrazione. Premesso che la direttiva non disciplina tale questione né quella dell'onere della prova, per la Corte spetta all'ordinamento interno di ciascuno Stato membro stabilire i criteri in base ai quali effettuare tale determinazione, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività. Analizzati tali principi in rapporto alla fattispecie, la Corte ha concluso che la direttiva non osta a che, in caso di fatturazione semplificata, l'amministrazione o il giudice possa ricorrere ad una stima per risolvere la questione, purché venga preso in considerazione l'insieme delle circostanze pertinenti e il soggetto passivo abbia la possibilità, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità nonché dei diritti della difesa, di rimettere in discussione i risultati di tale stima.

**Terza puntata - Le precedenti sono state pubblicate il 12/08 e il 14/08**

— © Riproduzione riservata — ■

| Cosa dice la Corte                      |                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                         | DS6901DS6901                                                                                                                                                                                                                                 |
| Rimborso dell'Iva indebita              | L'autorità deve restituire l'imposta erroneamente applicata. La relativa domanda può essere proposta direttamente dall'acquirente, qualora egli non possa ottenere il rimborso dal fornitore                                                 |
| Tutela dell'erario                      | L'amministrazione non è tenuta a rimborsare l'imposta indebita al cessionario, qualora l'abbia già restituita al cedente                                                                                                                     |
| Obbligo di versamento dell'Iva indebita | Il principio secondo cui chi indica indebitamente l'imposta in fattura è tenuto a versarla all'erario trova applicazione sono in presenza di rischio di perdite di gettito, ossia quando il destinatario della fattura è un soggetto passivo |