

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)
Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 28-01-2020) 03-11-2020, n. 24289

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)

Detrazioni

In genere

Fatto	Diritto	P.Q.M.
--------------	----------------	---------------

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. PERRINO Angelina - Maria -

Dott. NONNO Giacomo Maria - rel. Consigliere -

Dott. CASTORINA Rosaria Maria - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7186/2012 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

Sacbo s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via della Giuliana n. 32, presso lo studio dell'avv. Giuseppe Fischioni, che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Luigi Ferrajoli giusta procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia - Sezione staccata di Brescia n. 11/64/11, depositata l'8 febbraio 2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 28 gennaio 2020 dal Cons. Giacomo Maria Nonno.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Zeno Immacolata, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udito l'avv. Pietro Garofoli per la ricorrente, nonché l'avv. Giuseppe Fischioni per la controricorrente.

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza n. 11/64/11 del 08/02/2011, la Commissione tributaria regionale della Lombardia - Sezione staccata di Brescia (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 10/04/06 della Commissione tributaria provinciale di Bergamo (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso proposto da Sacbo s.p.a. nei confronti di due avvisi di accertamento per IVA relativa agli anni d'imposta 2000 e 2001.

1.1. Per quanto ancora interessa in questa sede e per come si evince dalla sentenza della CTR, gli avvisi di accertamento erano stati emessi, tra l'altro, per illegittima detrazione dell'IVA su operazioni erroneamente ritenute imponibili.

1.2. La CTR motivava il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle entrate osservando che l'IVA erroneamente addebitata in rivalsa con riferimento a prestazioni di servizi che godono del regime di non imponibilità in relazione al *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 9, comma 1*, n. 6, poteva essere portata in detrazione ai sensi dell'art. 19 del medesimo decreto, "a nulla rilevando la non assoggettabilità ad IVA dell'operazione o gli errori commessi dal cedente nell'addebito dell'imposta".

2. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

3. Sacbo s.p.a. resisteva con controricorso.

4. Con ordinanza, resa all'esito della camera di consiglio del 19/09/2019, questa Corte rimetteva la controversia alla pubblica udienza, prima della quale Sacbo s.p.a. depositava memoria ex *art. 378 c.p.c.*

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione del *D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 9 e 19* in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, evidenziando l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto la detraibilità dell'IVA erroneamente corrisposta dal cessionario su prestazioni non imponibili ai sensi del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1*, n. 6.

2. Il motivo è fondato.

2.1. Costituisce circostanza pacifica e non contestata tra le parti del presente giudizio che i servizi oggetto di cessione riguardano operazioni non imponibili ai sensi del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1*, n. 6, e che, erroneamente, il cedente ha chiesto e ottenuto dal cessionario Sacbo s.p.a. il pagamento dell'IVA. 2.2. Costituisce, invece, circostanza controversa la detraibilità dell'imposta erroneamente pagata dalla società contribuente: affermando la ricorrente la sua indetraibilità e sostenendo, invece, la controricorrente il contrario, analogamente a quanto statuito dalla sentenza impugnata.

2.3. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia della UE, sollecitata al riguardo anche da questa Corte (cfr. l'ordinanza interlocutoria n. 1015 del 19/01/2005), l'esercizio del diritto di detrazione è circoscritto alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA e versate in quanto dovute (CGUE 13 dicembre 1989, in causa C-342/87, Genius Holding, p.to 13; CGUE 19 settembre 2000, in causa C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG; Cofreth e Strobel, p.to 53; CGUE 6 novembre 2003, in cause riunite C-78/02, C-79/02 e C-80/02, Karageorgou e altri, p.to 50; CGUE 15 marzo 2007, in causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, p.to 23).

2.3.1. In particolare - ed anche con riferimento alla successiva direttiva n. 112/2006 CE, artt. 63, 167 e 203 - si è ritenuto che il diritto di detrarre l'IVA fatturata è connesso, come regola generale, all'effettiva realizzazione di un'operazione imponibile, ma che il suo esercizio non si estende all'IVA dovuta per il solo fatto e nella misura in cui essa sia stata indicata in fattura (CGUE 31 gennaio 2013, in causa C-643/11, LVK-56 EOOD, p.ti 34 ss.; CGUE 15 marzo 2007, cit., p.to 23; CGUE 26 maggio 2005, in causa C-536/03, Antonio Jorge, p.ti 24 e 25; CGUE 13 dicembre 1989, cit., p.ti 13 e 19).

2.4. Il menzionato orientamento della Corte di giustizia è stato recepito dalla giurisprudenza della S.C., la quale ha ripetutamente affermato che "(...) l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura" (Cass. n. 15068 del 17/06/2013; Cass. n. 12146 del 26/05/2009; Cass. n. 11110 del 16/07/2003; Cass. n. 8959 del 05/06/2003; Cass. n. 4419 del 26/03/2003; Cass. n. 12756 del 02/09/2002; Cass. n. 8786 del 27/06/2001).

2.4.1. Minoritario resta, pertanto, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia della UE, il diverso orientamento secondo il quale l'IVA addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario che ha ricevuto fatture per beni acquisiti nell'esercizio d'impresa, nonostante l'erroneo assoggettamento ad imposta dell'operazione da parte del cedente (Cass. n. 7152 del 25/05/2001; Cass. n. 1348 del 18/02/1999; Cass. n. 7689 del 23/06/1992).

2.5. L'orientamento maggioritario è stato poi esteso da questa Corte anche alla ipotesi (diversa da quella oggetto del presente giudizio) di operazione imponibile in cui l'IVA sia stata corrisposta con riferimento ad un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta, con conseguente disconoscimento del diritto alla detrazione dell'importo non dovuto (cfr. Cass. n. 24001 del 03/10/2018; Cass. n. 9942 del 15/05/2015; Cass. n. 15178 del 02/07/2014; Cass. n. 17959 del 24/07/2013).

2.5.1. Con riferimento a tale ultima fattispecie, si è anche precisato che la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile, di cui al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26](#) fa venire meno il diritto del contribuente a recuperare il credito mediante detrazione, salva la possibilità per il medesimo di presentare istanza di rimborso della maggiore imposta indebitamente versata (Cass. n. 26482 del 17/12/2014).

2.6. Va, infine, evidenziato che nel presente giudizio non può avere applicazione lo ius superveniens richiamato da Sacbo s.p.a. in memoria a sostegno della tesi della detraibilità dell'imposta. Ci si riferisce alla modifica operata dalla [L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 935](#), al [D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 6](#), laddove si afferma che "in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi del [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e ss.](#) l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 Euro e 10.000 Euro".

2.6.1. Alla menzionata disposizione è stata espressamente attribuita efficacia retroattiva dal [D.L. 30 aprile 2019, n. 34, art. 6, comma 3 bis](#), conv. con modif. dalla [L. 28 giugno 2019, n. 58](#) (efficacia retroattiva originariamente negata da questa Corte: cfr. Cass. n. 24001 del 2018, cit.).

2.6.2. Tuttavia, il [D.Lgs. n. 471 del 1997](#), citato art. 6, comma 6, come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione, trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'IVA in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi - una delle quali ricorrente nella fattispecie - di operazioni non imponibili.

2.7. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di IVA, l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dalla [L. n. 205 del 2017](#), art. 1, comma 935, al [D.Lgs. n. 471 del 1997](#), art. 6, comma 6. Invero, indipendentemente dalla sua efficacia retroattiva prevista dal [D.L. n. 34 del 2019](#), art. 6, comma 3 bis, la menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta".

2.8. La sentenza impugnata non si è attenuta al superiore principio di diritto, non potendo Sacbo s.p.a. vantare alcun diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente indicata in fattura, essendo pacifico che l'operazione dalla stessa posta in essere non sia imponibile.

3. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con riferimento alla questione relativa alla detraibilità dell'IVA indebitamente pagata; non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa può essere decisa nel merito, con il parziale rigetto dell'originario ricorso della società contribuente.

4. Quanto alle spese, la soccombenza della Sacbo s.p.a. implica la condanna di quest'ultima al pagamento delle spese del presente giudizio di cassazione, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore della lite dichiarato di Euro 140.000,00.

4.1. Sussistono giusti motivi, in ragione della peculiarità della questione affrontata e del pregresso contrasto giurisprudenziale, per la compensazione tra le parti delle spese relative ai gradi di merito del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso proposto dalla società contribuente con riferimento al diritto alla detrazione dell'IVA; condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese relative al presente giudizio, che si liquidano in Euro 7.300,00, oltre alle spese prenotate a debito; dichiara compensate tra le parti le spese relative ai gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 28 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 3 novembre 2020

Copyright 2015 Wolters Kluwer Italia Srl. All rights reserved.