

07616-22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE CIVILE - T

Oggetto: TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Dott. LUCIO NAPOLITANO - Presidente -
- Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere - CC. 08/02/2022
- Dott. COSMO CROLLA - Consigliere - R.G.N. 525/2018
- Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere Rel.- Cron. 76-16
- Dott. ROBERTO SUCCIO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 525-2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (omissis) , in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

(omissis) **s.p.a.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, (omissis) , rappresentata e difesa, per procura speciale a margine del controricorso, dall'avv. (omissis) ed elettivamente domiciliata in (omissis) , presso lo studio legale dell'avv. (omissis)

- controricorrente -

1661
22

avverso la sentenza n. 55/02/2017 della Commissione tributaria di secondo grado di BOLZANO, depositata il 22/05/2017; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 08/02/2022 dal Consigliere Lucio LUCIOTTI.

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrevva, con un unico motivo, cui replicava la società intimata con controricorso, per la cassazione della sentenza n. 55/02/2017, pubblicata in data 22/05/2017, con cui la Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano aveva accolto l'appello della (omissis) s.p.a. e respinto l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 07/01/2016 della Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano, che aveva respinto il ricorso proposto dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno 2009 nella parte in cui l'amministrazione finanziaria aveva ripreso a tassazione l'IVA pagata su fatture relative a operazioni non imponibili, ritenendola indetraibile.

2. Parte contribuente, nelle more del giudizio, depositava una memoria ex art. 380-bis, secondo comma, cod. proc. civ. nonché, successivamente, istanza di sospensione del processo ai sensi dell'art. 6, commi 8 e 10, d.l. 119 del 2018, convertito con modificazioni dalla legge n. 136 del 2018, accolta da questa Corte con ordinanza n. 5769 del 2019.

4. Sulla rinnovata proposta ex art. 380 *bis* cod. proc. civ., avanzata dal relatore sul rilievo che la società contribuente non ha depositato entro il 10/06/2019, né successivamente, la copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, così non provando la regolarità della definizione agevolata della controversia, risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Considerato che:

1. Con il motivo di ricorso la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 9, comma 1, n. 6), e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché 3 del d.l. n. 90 del 1990, convertito con modificazioni dalla legge n. 165 del 1990, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., lamentando che la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, pur avendo correttamente ritenuto non imponibili le contestate operazioni ai fini IVA, per difetto del requisito di territorialità, ai sensi dell'art. 9 citato (trattandosi di spese per manutenzioni effettuate nell'aeroporto di (omissis)), ha tuttavia ritenuto spettante il diritto di detrazione dell'imposta erroneamente assolta in virtù del principio di neutralità dell'IVA, senza però considerare che detto diritto non può essere riconosciuto in relazione ad un'imposta non dovuta, come nella specie.

2. Il motivo è fondato e va accolto.

3. Va preliminarmente dato atto che sulla medesima questione e tra le medesime parti questa Corte, accogliendo le tesi dell'Agenzia, si è già pronunciata a favore della stessa con le sentenze nn. 34918, 34928, 34929, 35153 e 35500 del 2021, che questo Collegio condivide e alle quali, quindi, si riporta.

4. Come nelle citate pronunce, anche nel presente giudizio la società controricorrente ha depositato memoria per sostenere l'applicabilità dell'*ius superveniens* costituito dall'art. 1, comma 935, della legge n. 205 del 2017. Sostiene la società contribuente che, essendo stato riformulato, con detta norma, il disposto dell'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471/1997, nel senso che in caso di detrazione indebitamente fruita il contribuente è tenuto alla sola sanzione pecuniaria, mantenendo il diritto di detrazione stessa, se ne ha che la ripresa IVA per cui è causa non avrebbe comunque ragion d'essere.

4.1. L'assunto non può essere condiviso.

4.2. Come si è detto nelle sopra indicate pronunce «E' costante ed ampiamente ricevuto l'insegnamento secondo cui il diritto di detrazione non può essere esercitato in relazione ad un'imposta non dovuta, salvo che l'esercizio dell'azione restitutoria risulti impossibile o eccessivamente oneroso (v. Cass. n. 15178/2014, Cass. n. 8919/2020, nonché Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, C-342/87, Genius Holding, e ancora Corte di Giustizia, 26 aprile 2017, C-564/15, Farkas). Tuttavia, il legislatore italiano, intervenendo (ut supra) sull'art. 6, comma 6, d.lgs. 471/1997, ha attribuito il diritto di detrazione ex art. 19 d.P.R. n. 633/1972 al cessionario o committente che abbia assolto l'imposta in misura superiore a quella effettiva, se erroneamente versata dal cedente o prestatore, assoggettando però il primo alla sanzione amministrativa in misura compresa fra € 250 ed € 10.000. La disposizione si chiude con la previsione secondo cui *"la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale"*. Come sostanzialmente ritenuto sia dalla dottrina, sia dalla stessa giurisprudenza di questa Corte (in particolare, Cass. n. 23817/2020, in motivazione), attraverso l'escamotage dell'applicazione della sanzione (che denota un latente giudizio di disvalore sull'operazione, che resta evidentemente irregolare), sembra essersi attribuito con previsione innovativa il diritto di detrazione al cessionario, in un'ipotesi in cui ciò non era dapprima consentito. In tal guisa, resterebbe realizzata una sorta di semplificazione tendente ad evitare il farraginoso meccanismo delle azioni di ripetizione tra i vari soggetti coinvolti nell'operazione imponibile, sulla base della nota autonomia dei rapporti incrociati tra cedente, cessionario e fisco (su cui si veda, per tutte, Cass. n. 23288/2018). Pochi mesi dopo l'entrata in vigore della norma,

questa Corte ha affrontato il tema della sua immediata applicabilità ai giudizi pendenti (ciò in forza di un possibile ricorso al principio del *favor rei*, sancito dall'art. 3 del d.lgs. n. 471/1997, in tema di sanzioni), tuttavia negandola (Cass., 3 ottobre 2018, n. 24001, così massimata: "L'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, nella formulazione introdotta dall'art. 1, comma 935, della l. n. 205 del 2017, nella parte in cui prevede che, nell'ipotesi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi degli artt. 19 e ss. del d.P.R. n. 633 del 1972, non ha efficacia retroattiva né può ad essa riconoscersi valore di norma interpretativa, essendo priva di ogni riferimento al precedente regime ed all'esigenza di una chiarificazione del meccanismo di detrazione dell'IVA contemplato dallo stesso"), non venendo in rilievo, nella specie, il profilo sanzionatorio e non avendo la disposizione, nel resto, natura di legge di interpretazione autentica. Il legislatore è dunque ritornato sulla questione, con l'art. 6, comma 3-ter, del d.l. 34/2019, conv. con modificazioni in legge n. 58/2019, attribuendo alla disposizione stessa natura retroattiva. Tuttavia, con due ulteriori pronunce pressoché coeve (la già citata Cass. n. 23817/2020, nonché Cass. n. 24289/2020), questa stessa Corte ha preso atto della natura retroattiva della disposizione, precisando però che, in conformità al suo tenore letterale, essa trova applicazione nei soli casi in cui sia stata erroneamente applicata un'aliquota maggiore rispetto a quella prescritta, non anche in tutte le ipotesi di IVA non dovuta (ad es., per un'operazione non imponibile, come nel caso all'esame della stessa Cass. n. 24289/2020). Resta fermo che, ove il cessionario non possa richiedere il rimborso secondo la normativa in questione, può ovviamente avvalersi dell'azione di ripetizione

d'indebito verso il cedente ovvero, se soggetto IVA, richiedere il rimborso al fisco, ove l'errata applicazione dell'imposta di rivalsa indebitamente assolta si rifletta sulla liquidazione finale, determinando un'eccedenza rimborsabile (in tal senso, la citata Cass. n. 24289/2020). Sulla questione della detraibilità, per vero, si registra una pronuncia più recente e di tenore più restrittivo (Cass. n. 10439/2021), secondo cui un'interpretazione eurounitariamente orientata dell'art. 6, comma 6, cit., ne impone una lettura secondo cui la detrazione dell'imposta assolta spetta per la sola parte corrispondente all'imposta effettivamente dovuta, la disposizione solo avendo finalità tendenti a mitigare il trattamento sanzionatorio. L'asserto, che non sembrerebbe incidere direttamente sulla questione che qui occupa (concernente invece la diversa ipotesi in cui un'operazione non imponibile sia stata trattata come imponibile), finisce in realtà per rafforzare il già descritto insegnamento di Cass. n. 23817/2020 e Cass. n. 24289/2020 circa l'inapplicabilità della novella a casi come quello qui in esame, escludendosi nella sostanza *tout court* la sussistenza di un carattere d'innovazione dello stesso art. 6, comma 6, cit., circa il mero rapporto impositivo, sicché ritiene la Corte di dover dare continuità alla propria giurisprudenza sul punto».

5. Venendo, quindi, al merito del motivo di ricorso proposto dalla difesa erariale, «premesso che la vicenda si è svolta nell'egida dell'art. 7, ult. comma, d.P.R. n. 633/1972, nel testo previgente alla novella del d.lgs. n. 18/2010, per quanto già detto poc'anzi è evidente che il principio di neutralità non può affatto giustificare in ogni caso la sussistenza del diritto di detrazione, che spetta soltanto in relazione ad un'imposta effettivamente dovuta, salvi i casi di eccessiva onerosità o difficoltà del recupero, nella specie neanche dedotti (cfr. la giurisprudenza sopra

richiamata nonché la recente pronuncia di questa Corte n. 18207 del 2021).

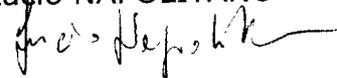
6. La contraria statuizione della C.T. di secondo grado è quindi erronea e va cassata, in accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle entrate, e la causa rinviata alla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano che, attenendosi ai superiori principi, esaminerà le eventuali questioni rimaste assorbite e provvederà anche alla regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 08/02/2022

Il Presidente
Luigi NAPOLITANO



IL CANCELLIERE ESPERTO
Simona Ferroni



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



9/3/2022

