Sentenza del 27/06/2019 n. 17239 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 442/09/2014, depositata in data 3 marzo 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Toscana, respingeva l'appello proposto da L.G. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 185/01/10 della Commissione tributaria provinciale di Pisa che aveva rigettato il ricorso della suddetta società avverso il diniego opposto dall'Ufficio all'istanza di rimborso Iva versata dalla società, per l'anno 2002, in relazione all'acquisto, manutenzione e riparazione di autovetture e dei relativi carburanti e lubrificanti.

1.2. In punto di fatto, il giudice di appello, ha premesso che:1) avverso il diniego di rimborso Iva, per l'anno 2002, L.G. s.p.a aveva proposto ricorso dinanzi alla CTP di Pisa deducendo il difetto di motivazione del provvedimento; la tempestività dell'istanza di rimborso presentata già nelle date 8/02/2006 e 14/02/2006 e ripresentata l'11/11/2008, stante la assunta decorrenza del relativo termine biennale di decadenza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, dalla data - 15 novembre 2006 - di entrata in vigore della L. n. 278 del 2006 di conversione del D.L. n. 258 del 2006, con la quale si era data attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, C-228/05, che aveva dichiarato non conformi alle norme comunitarie le limitazioni alla detraibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d); 2) aveva controdedotto l'Ufficio eccependo la completezza motivazionale del diniego di rimborso e la tardività dell'istanza di rimborso avanzata oltre il termine di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, decorrente dalla data del versamento; 3) la CTP di Pisa, con la sentenza 185/01/10, aveva rigettato il ricorso, stante la insussistenza del denunciato vizio di motivazione e la intervenuta decadenza dall'istanza di rimborso, per l'anno 2002, per decorrenza del termine biennale ex citato art. 21 dalla data del versamento; 4) avverso la sentenza di primo grado, aveva proposto appello la società contribuente, riproponendo la censura di difetto di motivazione del provvedimento di diniego, per essere stata inammissibilmente integrata quest'ultima dall'Ufficio, in corso di giudizio, nonchè ribadendo la tempestività dell'istanza di rimborso, per le motivazioni già esposte in primo grado; 5) aveva controdedotto l'Ufficio chiedendo la conferma della sentenza della CTP.

1.3. La CTR - in adesione alla pronuncia di primo grado - in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) le argomentazioni difensive dell'Ufficio concernenti l'atto di diniego circa l'intervenuta decadenza del termine biennale D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, per

la proposizione dell'istanza di rimborso Iva, per l'anno 2002, avuto riguardo alle limitazioni temporali della normativa attuativa della sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006, C-228/05 - coincidevano con il dispositivo della comunicazione di cui al detto atto che escludeva il diritto al rimborso per le medesime ragioni, di poi più diffusamente articolate dall'Amministrazione in corso di causa; 2) in base alla normativa (D.L. n. 258 del 2006 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 278 del 2006) disciplinante le modalità attuative del recupero dell'Iva, versata e non detratta, in relazione agli acquisti effettuati anteriormente alla richiamata sentenza della Corte di giustizia, era rimborsabile solo l'imposta sugli acquisti successivi al 1 gennaio 2003, ciò in quanto le "sentenze interpretative o comunque le fonti normative di natura interpretativa esplicano l'efficacia retroattiva con esclusione dei rapporti esauriti", come, nella specie, era avvenuto per i rapporti antecedenti al 1 gennaio 2003.

2. Avverso la sentenza della CTR, L.G. s.p.a propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la società ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, e della L. n. 241 del 1990, art. 3, e, comunque, dei principi generali in materia di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, per avere la CTR erroneamente disatteso la censura della contribuente - già proposta in primo grado - di difetto di motivazione del diniego di rimborso Iva per l'anno 2002, avendo l'Ufficio - ad avviso della ricorrente - solo in corso di giudizio integrato inammissibilmente quest'ultima, con la precisazione della decorrenza dal giorno dell'avvenuto versamento dell'Iva del termine biennale per la proposizione della relativa istanza di rimborso.

2. Il motivo è infondato.

2.1. Va osservato, al riguardo, che, in via generale, la L. n. 212 del 2000, art. 7 - che non a caso richiama il disposto dell'art. (n.d.r.: art. 3 L. 241/90) 241/90 sulla motivazione dei provvedimenti amministrativi, costituenti, in quanto tali, esercizio di una potestà - sancisce l'obbligo di motivazione per tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria costituenti esercizio della potestà impositiva. E siffatto obbligo viene ribadito in sede di disciplina delle singole imposte, in relazione alle quali l'insussistenza di una motivazione, che evidenzi le ragioni della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, viene sanzionata dal legislatore con la nullità dell'atto (cfr. D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, rispettivamente in materia di imposte dirette e di IVA).

2.2. In tali provvedimenti, costituenti esplicazione del potere impositivo, l'indicazione delle ragioni di fatto e di diritto, con la quale si attua l'obbligo di motivazione, risponde, in verità, ad una duplice finalità. La prima - ancorata al principio di legalità dell'azione amministrativa autoritativa, espresso dall'art. 97 Cost. - è quella di assicurare il rispetto delle regole sulla formazione del convincimento dell'Ufficio, in relazione all'acquisizione e alla valutazione degli elementi che giustifichino l'emissione dell'atto impositivo. La seconda - che risponde alle esigenze più specificamente garantistiche a favore del contribuente, desumibili dal combinato disposto degli artt. 3, 23 e 53 Cost. - è incentrata sulla possibilità per il contribuente di valutare la

fondatezza delle ragioni dell'Amministrazione e, quindi, di sindacarne la legittimità attraverso una motivata impugnazione dell'atto.

2.3. La pregnanza dell'obbligo di motivazione, in relazione agli atti impositivi, si giustifica, peraltro, - com'è del tutto evidente - con la natura di atti di esercizio di una pretesa autoritativa dell'Amministrazione finanziaria, che li contraddistingue. Ne deriva un duplice corollario. Il primo, è che l'obbligo di indicare rigorosamente nell'atto, a pena di nullità, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Ufficio, esclude che si possa differire ad una fase successiva l'esplicitazione delle ragioni della pretesa tributaria (Cass. 14027/12). Il secondo, è che incombe sull'Amministrazione finanziaria - come questa Corte ha più volte affermato (cfr. ex plurimis, Cass. 14027/12; 8136/12; 2908/13) l'onere di provare in giudizio la fondatezza della pretesa tributaria azionata; per il che, se l'Ufficio non adempie tale onere probatorio, l'accertamento, seppure motivato nell'ambito del procedimento amministrativo, sarà considerato infondato nella sede processuale.

2.4. Il problema dell'obbligo di motivazione si pone, per converso, in maniera del tutto diversa per quanto concerne l'esercizio, da parte del contribuente, del diritto alla restituzione dell'importo relativo ad un'imposta che assume indebitamente versata. Il rimborso di imposta dà, invero, origine ad un rapporto giuridico nel quale - con una netta inversione dei ruoli rispetto allo schema paradigmatico del rapporto tributario - è il contribuente a rivestire il ruolo attivo, assumendo nei confronti dell'Erario la posizione di creditore di una determinata somma di denaro, per il fatto di avergliela in precedenza versata. Nelle ipotesi in cui - come nel caso concreto - detto credito nasca per effetto di un pagamento non dovuto, dunque, il divieto di arricchirsi indebitamente in danno di altri - costituente un principio generale dell'ordinamento, compreso il diritto tributario, e pure a prescindere dall'esistenza in esso di una norma specifica come quella dell'art. 2033 c.c. - comporta, infatti, un obbligo di restituzione a carico dell'Ufficio. Quest'ultimo viene, di conseguenza a rivestire nel rapporto - al contrario di quanto accade in quello impositivo, o in sede di riscossione, o nel rapporto sanzionatorio - il ruolo passivo che pertiene al debitore nel rapporto giuridico ordinario.

2.5. Se ne deve necessariamente inferire che, al pari del c.d. silenzio rifiuto, il provvedimento espresso reiettivo dell'istanza di rimborso del contribuente - non a caso accomunato al primo in sede di disciplina degli atti impugnabili in giudizio (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma, lett. g) - non può in alcun modo rivestire la valenza, sia sul piano formale che su quello sostanziale, di un provvedimento impositivo. E ciò non può non avere rilevanti ricadute anche sul tema - in discussione in questa sede - dell'obbligo di motivazione del provvedimento di diniego di restituzione dell'imposta, che il contribuente assuma indebitamente versata.

2.6. Solo nei provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva (o di quella di riscossione o sanzionatoria), invero, la motivazione dell'atto - come previsto da espresse disposizioni di legge (L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56) - non può che essere esaustiva, essendo l'Amministrazione, parte attiva del rapporto in qualità di creditore, tenuta ad esplicitare le ragioni in fatto ed in diritto della pretesa azionata, anche in vista di una possibile impugnativa giurisdizionale dell'atto da parte del

contribuente. E difatti - come dianzi detto - anche in sede giurisdizionale l'Ufficio assume il ruolo di attore in senso formale e sostanziale, ed è tenuto ad adempiere il relativo onere probatorio.

2.7. Per converso, nel rapporto - a ruoli invertiti - che si instaura tra Amministrazione e contribuente per effetto della domanda di rimborso da questi proposta, alla motivazione del provvedimento di rigetto non può attribuirsi siffatto carattere di esaustività, giacchè in tale rapporto l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che "resiste" alla pretesa creditoria del contribuente, e non è - pertanto - gravato dall'onere di motivare compiutamente le proprie ragioni. Per il che, è evidente che in siffatta ipotesi deve ritenersi sufficiente ed adeguata una motivazione del diniego di rimborso che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, anche limitandosi ad affermare l'insussistenza dei presupposti di legge per operare il rimborso richiesto (cfr., in termini, Cass. 10797/10).

2.8. Questa Corte ha, di conseguenza, più volte avuto modo di precisare, al riguardo, che ove nella controversia instaurata dal contribuente si discuta del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo, l'Amministrazione finanziaria ben può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa. La posizione dell'Ufficio, che si difende rispetto all'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso, è - difatti - diversa rispetto a quella dell'Ufficio che abbia esplicitato una pretesa impugnata dal contribuente, come un avviso di accertamento o di liquidazione o il provvedimento d'irrogazione di una sanzione, nel quale ultimo caso l'oggetto del contendere è delimitato in via assoluta dall'atto impugnato. Nel caso dell'istanza di rimborso reietta, invece, è il contribuente ad essere attore sostanziale nel giudizio di rimborso e, pertanto, l'Amministrazione ha la facoltà di controdeduzione in giudizio, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, purchè nell'ambito oggettivo della controversia (cfr. Cass. 13056/04; 225677/04; 10797/10; 29613/11).

2.9. In materia, questa Corte ha già affermato il condivisibile principio secondo cui "in tema di IVA, il provvedimento con cui l'amministrazione finanziaria neghi il diritto del contribuente al rimborso dell'eccedenza detraibile, (regolato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30), per insussistenza dei relativi fatti costitutivi indicati nella norma citata, senza contestare l'esistenza stessa di un'eccedenza d'imposta dovuta, non ha, neppure sostanzialmente, natura di avviso di accertamento (che presuppone necessariamente una pretesa tributaria nuova), sicchè l'atto non deve avere una motivazione simile a quella prevista da specifiche disposizioni di legge per gli atti costituenti esercizio della potestà impositiva" (Cass. n. 8998/14).

2.10. Con la sentenza impugnata, la CTR ha fatto applicazione dei suddetti principi, per avere disatteso la censura di difetto di motivazione osservando che "se si confrontano le argomentazioni difensive all'atto di diniego datato 3 giugno 2009, non si può non rilevare come le prime coincidano perfettamente con il dispositivo della comunicazione di cui all'atto di diniego che appunto esclude il diritto al rimborso per le medesime ragioni di poi più diffusamente articolate dall'agenzia in corso di causa", con ciò dando atto della completezza motivazionale del detto provvedimento quanto alla esplicazione delle ragioni del diniego; il che si evince direttamente dall'atto medesimo - trascritto nel ricorso dalla società contribuente in cui l'Ufficio, dopo avere precisato che il D.L. n. 258 del 2006, convertito dalla L. n. 278 del 2006, e il relativo

provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22/2/07, hanno disciplinato il recupero dell'Iva non detratta in relazione ai soli acquisti effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006, ha concluso che l'anno di imposta 2002 era rimasto fuori dalla possibilità di richiedere ed ottenere il detto rimborso.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 258 del 2006, art. 1, convertito dalla L. n. 278 del 2006 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, anche in relazione al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, nonchè dei principi generali sul dies a quo del termine di decadenza per la domanda di rimborso di tributi dichiarati incompatibili con il diritto comunitario, per avere la CTR erroneamente ritenuto tardiva la proposizione dell'istanza di rimborso Iva, per l'anno 2002, per essere il diritto al rimborso previsto dal D.L. n. 258 del 2006, art. 1, esercitabile solo per l'imposta versata e non detratta relativamente agli acquisti effettuati dal 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006, con esclusione delle precedenti annualità; ciò senza considerare il chiaro tenore dell'art. 1 secondo cui - ad avviso della ricorrente - il diritto al rimborso Iva non detratta, in base alla normativa in contrasto con il diritto comunitario, spetterebbe indifferentemente a tutti i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 abbiano effettuato, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, acquisti e importazioni di beni e servizi indicati nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis1, comma 1, lettere c) e d).

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. In materia, questa Corte, a sezioni unite, con sentenza n. 13676 del 16 giugno 2014, nel risolvere un contrasto giurisprudenziale, ha affermato il condivisibile principio di diritto secondo cui "allorchè un'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea, i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di "overruling" non sono invocabili per giustificare la decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso dalla data della pronuncia della Corte di giustizia, piuttosto che da quella in cui venne effettuato il versamento o venne operata la ritenuta, termine fissato per le imposte sui redditi dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, dovendosi ritenere prevalente una esigenza di certezza delle situazioni giuridiche, tanto più cogente nella materia delle entrate tributarie, che resterebbe vulnerata attesa la sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei relativi rapporti" e dunque "il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, e decorrente dalla "data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata", opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorchè sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche".

Peraltro, questa Corte, nella sentenza n. 16726 del 2016, ha affermato che:" Sul termine previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, non è destinata ad incidere la disciplina prevista dal D.L. n. 258 del 2006, convertito dalla L. n. 278 del 2006, la quale, unitamente al relativo provvedimento di

attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 febbraio 2007, ha previsto le modalità per il recupero della detrazione IVA in relazione agli acquisti effettuati prima della sentenza della Corte in causa C-228/05, e, precisamente, dal 1 gennaio 2003 - data alla quale, al momento di emanazione del D.L. n. 258 del 2006, non erano scaduti i termini per esercitare la detrazione - al 13 settembre 2006, ossia al giorno precedente l'emissione della sentenza succitata (espressamente in termini, vedi Cass. 10 aprile 2015, n. 7229; 12 marzo 2015, n. 5014 nonchè 12 dicembre 2014, n. 26199). E', difatti, in relazione agli acquisti compiuti a partire dal 1 gennaio 2003 che la Corte ha affermato il principio di diritto in base al quale il termine per le richieste di rimborso collegate alla sentenza della corte di giustizia del 14 settembre 2006, in C-228/05, non decorre dal pagamento dell'imposta, facendo leva sul D.L. 15 settembre 2006, n. 258, come convertito, la disciplina introdotta dal quale, nei limiti in cui è diretta ad ampliare i termini di decadenza a carico del contribuente, si applica anche ai giudizi pendenti il 14 settembre 2006 (Cass. 24 aprile 2015, n. 8373, secondo cui l'istanza va presentata entro il 20 ottobre 2007 se forfetaria, o entro due anni, decorrenti dal 15 novembre 2006, se analiticamente determinata) (...) in particolare, non si può correlare il presupposto per la restituzione, idoneo a far decorrere il termine biennale, alla pronuncia della sentenza della Corte di giustizia, o all'emanazione del D.L. n. 258 del 2006, come convertito. Ciò in applicazione del principio, di chiara portata espansiva, fissato dalle sezioni unite (Cass., sez. un., 16 giugno 2014, n. 13676)". (in termini da ultimo, vedi 21 febbraio 2018, n. 4150).

3.3. Nella specie, la CTR si è attenuta ai suddetti principi per avere ritenuto che il dies a quo della decorrenza del termine biennale di decadenza, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, per l'istanza di rimborso Iva versata e non detratta, per l'anno 2002, in relazione all'acquisto di autovetture, dovesse decorrere dal versamento dell'imposta e non dall'entrata in vigore (15 novembre 2006) della L. di conversione n. 278 del 2006 di conversione del D.L. n. 258 del 2006, con cui si era data attuazione alle statuizioni della sentenza della Corte di giustizia, del 14 settembre 2006, C-228/05 dichiarativa dell'incompatibilità con la normativa comunitaria del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d), avendo detta normativa attuativa limitato la rimborsabilità dell'Iva agli acquisti effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006, in ossequio al principio per cui le sentenze interpretative esplicano efficacia retroattiva con esclusione dei rapporti, come nella specie, esauriti, tali dovendo intendersi quelli antecedenti al 1 gennaio 2003.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

5. Le spese del giudizio di legittimità seguono il principio della soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna L.G. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 8.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza del presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore

importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 4 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza