# Sentenza del 06/03/2020 n. 6427 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

Dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla ricorrente, società con sede negli USA e esercente l'attività di tour operator, due avvisi di accertamento con i quali aveva proceduto al recupero dell'Iva assolta dalla società per l'acquisto di servizi di autonoleggio e in precedenza alla stessa rimborsata; avverso i suddetti atti impositivi aveva proposto ricorso la contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma che li aveva parzialmente accolti; avverso la suddetta pronuncia l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello principale e la contribuente appello incidentale.

La Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello principale, ritenendo che, essendo certo che la società svolgeva l'attività di tour operator ed aveva sede negli USA, i servizi di autonoleggio prestati in favore dei propri clienti, non residenti in Italia, erano da qualificarsi quali prestazioni di servizi esclusi dal campo di applicazione Iva per carenza del presupposto della territorialità.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte l'Agenzia delle entrate affidato a un unico motivo di censura, illustrato con successiva memoria.

Si è costituita la contribuente depositando controricorso contenente ricorso incidentale, illustrato con successiva memoria.

Motivi della decisione

1. Sul ricorso principale 1. Con l'unico motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 38-ter, 19 e 74-ter, nonchè della direttiva n. 77/388/Cee, art. 26, e del D.L. n. 69 del 2013, art. 55, per avere erroneamente riconosciuto, nell'ambito di attività svolte dalla società quale tour operator, il diritto al rimborso delle spese sostenute per l'acquisizione di servizi resi in favore dei propri clienti, in quanto soggetto non residente ed atteso che le prestazioni- erano state svolte in favore di soggetti anch'essi non residenti.

1.1. Il motivo è fondato.

La vicenda in esame attiene alla questione dell'applicabilità nei confronti della società Auto Europe LLC del regime speciale dell'Iva relativa alle agenzie di viaggio e turismo e, in particolare,

se in favore della stessa possa essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva corrisposta per l'acquisto, in Italia, di servizi da erogare in favore di propri clienti.

La peculiarità della vicenda deriva dalla circostanza che è pacifico che la società è soggetto estero e che i clienti avevano acquistato il pacchetto turistico all'estero, mentre, d'altro lato, le prestazioni erano state erogate in Italia.

Il dato normativo di riferimento è contenuto nel D.L. 21 giugno 2013, n. 69, art. 55, convertito dalla L. 9 agosto 2013, n. 98, che prevede che: "Alla luce di quanto previsto dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, art. 310, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come interpretata dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 74-ter, comma 3, si interpreta nel senso che l'imposta assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, di cui allo stesso articolo, comma 2, effettuate da terzi nei confronti delle agenzie di viaggio stabilite fuori dell'Unione Europea a diretto vantaggio dei viaggiatori non è rimborsabile. Fermo restando quanto previsto in materia di risorse proprie del bilancio dell'Unione Europea, sono comunque fatti salvi i rimborsi che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, siano stati eventualmente effettuati; altresì non si da luogo alla restituzione delle somme che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, risultino già rimborsate e successivamente recuperate dagli uffici dell'amministrazione finanziaria".

Va precisato che la previsione normativa in esame ha indubbia valenza interpretativa della disposizione contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, comma 3, come si evince dal tenore letterale della stessa, finalizzata espressamente a dettare l'esatta linea interpretativa della previsione in esame, peraltro fondata, come espressamente precisato, sul contenuto della Direttiva 2006/112/Cee, art. 310, e sull'evoluzione interpretativa della stessa Corte di giustizia.

1.2. Ciò precisato, va osservato che il primo periodo dell'articolo in esame dispone che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, comma 3, deve essere interpretato nel senso che non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva versata da soggetti che, operando quali agenzie di viaggio nell'offrire pacchetti turistici in favore dei propri clienti, siano stabiliti fuori dall'Unione Europea, in tal modo applicando il regime della non rimborsabilità o detraibilità dell'Iva in esame a qualunque operatore che svolga attività di agenzia di viaggio, quindi indipendentemente dal fatto che sia stabilito o meno in un Paese dell'Unione.

L'applicazione della previsione normativa di cui all'art. 74-ter, cit. esclude, dunque, che la società controricorrente possa far valere la propria pretesa al rimborso dell'Iva in rivalsa, stante la generale applicazione della stessa, come detto, nei confronti di tutte le agenzie di viaggio e turismo, indipendentemente dal fatto che siano stabilite o meno in un Paese dell'Unione.

1.3. Non convincenti sono, a questo proposito, le considerazioni espresse dalla controricorrente, essenzialmente fondate sulla non applicabilità nei propri confronti della previsione di cui al D.L. n. 69 del 2013, art. 55, in quanto lo speciale regime di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, non sarebbe riferibile ai soggetti, quale la controricorrente, che effettuano esclusivamente le proprie operazioni attive al di fuori dell'Unione ed atteso che una applicazione in tal senso sarebbe in contrasto con i principi unionali che precludono agli Stati membri di limitare il diritto alla detrazione dell'Iva e, quindi, al rimborso, nonchè con il principio di neutralità dell'Iva, poichè l'Iva

da essa versata ai fornitori italiani, ove non rimborsabile, inciderebbe in via definitiva sulla suddetta società alla stregua di un consumatore finale.

1.3.1. In primo luogo, va ribadito che la previsione di cui al D.L. n. 69 del 2013, art. 55, interpreta espressamente il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, nel senso che esso si applica anche al caso di agenzie di viaggio e turismo stabilite fuori dall'Unione Europea ed è quindi chiaro, sotto il profilo della normativa interna, che non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva versata dalla società controricorrente, ostandovi l'espressa previsione normativa in esame.

1.3.2. Si tratta, quindi, di valutare se, ferma restando l'applicabilità al caso di specie della previsione normativa in esame, siano corrette le argomentazioni difensive della controricorrente in ordine al fatto che la suddetta previsione sarebbe in contrasto con i principi unionali in materia d'Iva.

Va quindi osservato che la circostanza che la società controricorrente non ha effettuato in Italia prestazioni attive, avendo venduto i pacchetti turistici al di fuori dell'Unione Europea, non costituisce un limite all'applicabilità anche nei suoi confronti della disciplina limitativa del suo diritto al rimborso dell'Iva dalla stessa corrisposta, configurato dal D.L. n. 69 del 2013, art. 55.

La prospettiva sulla quale occorre procedere, al fine di comprendere la ratio dell'intervento normativo interpretativo e, quindi, la sua aderenza ai principi unionali sopra indicati, deve prendere le mosse dall'esame del regime speciale dell'Iva relativo alle aziende di viaggio e turismo di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, che ha recepito quanto disposto dalla sesta Direttiva Iva 77/388/Cee, art. 26 (ora Direttiva 2006/112/Cee, art. 306).

Il suddetto art. 74-ter, in particolare, prevede un regime speciale, denominato "base da base", ai fini della determinazione dell'Iva, derogatorio di quello ordinario, nel caso di operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo per la organizzazione di pacchetti turistici verso il pagamento di un corrispettivo globale.

In tal caso, piuttosto che applicare il regime ordinario di determinazione dell'Iva, si prevede che, ai fini della determinazione dell'imposta sulle suddette operazioni, il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta.

A completare la disciplina in esame, infine, è la previsione secondo cui non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi sostenuti dall'agenzia di viaggi e turismo per la cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a vantaggio diretto dei viaggiatori.

In sostanza, secondo questo regime speciale: come base imponibile, ai fini Iva, si considera solo il margine realizzato dall'agenzia di viaggi e turismo, cioè la differenza tra il costo sostenuto da detta agenzia, comprensivo di Iva, delle cessioni e dei servizi rientranti nel viaggio "tutto compreso" da essa venduto e il prezzo al netto dell'Iva da essa applicato per tale viaggio; correlativamente, l'applicazione del regime speciale in esame preclude all'agenzia di viaggi e turismo di potere richiedere il rimborso dell'Iva per i costi sostenuti.

Quel che rileva, ai nostri fini, è la circostanza che, come sopra evidenziato, proprio in considerazione della peculiarità del regime in esame, alle agenzie di viaggi e turismo che organizzano pacchetti turistici nel territorio dell'Unione Europea non è consentita la detrazione o il rimborso dell'Iva dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori.

E' questo profilo, cioè quello dei limiti di detraibilità o rimborsabilità dell'Iva versata, che occorre approfondire.

La finalità della previsione normativa in esame è stata più volte affermata dalla Corte di giustizia che ha precisato che "Detto regime speciale persegue, di conseguenza, un obiettivo di semplificazione delle norme relative all'iva applicabile alle agenzie di viaggio. Esso mira, del pari, a ripartire il gettito derivante dalla percezione di tale imposta in modo equilibrato tra gli Stati membri, assicurando, da un lato, l'attribuzione del gettito dell'Iva relativo a ciascun servizio individuale allo Stato membro in cui ha luogo la consumazione finale del servizio e, dall'altro, l'attribuzione di quello afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro in cui quest'ultima è stabilita (Corte di giustizia, 26 settembre 2013, C-189/11; 26 settembre 2013, C-236/11)".

Questa peculiare finalità, va ribadito, viene perseguita mediante la corretta applicazione del meccanismo di funzionamento del sistema "base da base", e trova il suo fondamento nella previsione di cui alla Direttiva n. 2006/112/Cee, art. 310, secondo cui gli importi dell'imposta sul valore aggiunto imputati all'agenzia di viaggi e turismo da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'art. 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono nè detraibili nè rimborsabili in alcuno Stato membro.

In realtà, la ragione del diniego di detrazione o rimborso configurato dall'art. 310, cit., a livello di normativa unionale, ed attuato nel diritto interno con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, risiede nel fatto che tale limitazione è necessaria al fine di potere assicurare l'attribuzione del gettito a ciascuno dei vari Paesi in cui i servizi facenti parte dei pacchetti sono resi, poichè è proprio tale meccanismo che, mediante il diniego di detrazione o rimborso, consente di assicurare che i servizi forniti durante il viaggio siano assoggettati all'imposta nei diversi Paesi in cui gli stessi sono erogati.

Va quindi osservato che l'intervento normativo di cui al D.L. n. 69 del 2013, art. 55, è chiaramente funzionale alla corretta applicazione del sistema in esame e, soprattutto, aderente alla funzione che, a livello della normativa unionale, viene configurata ai fini della concreta attuazione dello speciale regime Iva in esame. La suddetta previsione normativa evidenzia, in modo chiaro, che l'interpretazione da essa indicata del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, che si muove nella direzione di limitare il diritto al rimborso dell'Iva anche nel caso di agenzie di viaggi e turismo stabilite fuori dall'Unione Europea, trova fondamento proprio nella previsione di cui alla Direttiva n. 2006/112/Cee, art. 310, ed è conforme alla finalità e alla ratio di quest'ultima previsione normativa unionale, secondo quanto sopra più specificamente indicato.

1.4. Va quindi precisato che la previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, come interpretato dal D.L. n. 69 del 2013, art. 55, non si pone in contrasto con il principio unionale

della neutralità dell'Iva.

In linea generale, il principio della neutralità, che è alla base del funzionamento dell'Iva, opera anche in favore di soggetti Iva residenti fuori dal territorio dell'Unione, essendo, infatti, ad essi riconosciuto, a determinate condizioni, il diritto al rimborso ovvero alla detrazione.

E tuttavia, proprio questo diritto, come visto, trova un limite nel caso in esame, giustificato dalle prevalenti finalità perseguite dalla normativa comunitaria in materia di regime speciale delle agenzie di viaggio e turismo, laddove è previsto, per siffatte ipotesi, la non rimborsabilità dell'Iva, sicchè il corretto perseguimento delle suddette finalità esclude in radice la violazione del principio di neutralità dell'Iva, proprio in quanto è il particolare metodo di determinazione dell'imposta che non consente la sua detrazione nei modi ordinari.

1.5. D'altro lato, una eventuale diversa interpretazione che portasse a concludere per la non applicabilità del regime in esame all'ipotesi di rimborso Iva richiesto da agenzie turistiche non aventi stabile organizzazione nell'Unione troverebbe un limite nel principio unionale di tutela della concorrenza, cui invece occorre fare riferimento per completare la valutazione di conformità della previsione normativa in esame con la normativa unionale.

Ed invero, ai sensi della Direttiva 86/560/Cee, art. 3, par. 2, il rimborso dell'Iva in favore dei soggetti non residenti nel territorio unionale non può essere concesso a condizioni più favorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi della Comunità.

E' su questo profilo che, in realtà, si struttura l'intervento normativo interpretativo in esame: un eventuale riconoscimento del diritto al rimborso dell'Iva in favore di agenzie di viaggi e turismo per i costi sostenuti al fine di prestare beni e servizi in favore di propri clienti nel territorio unionale si tradurrebbe in un non consentito migliore trattamento fiscale in loro favore, tenuto conto del fatto che, come visto, i tour operator aventi stabile organizzazione nel territorio dell'Unione non hanno la possibilità di ottenere il rimborso dell'Iva, pur operando nelle medesime condizioni.

Ed è proprio questa finalità, tesa a evitare la formazione di non giustificati squilibri sul piano del trattamento fiscale tra operatori economici che operino nelle medesime condizioni, che ha inteso perseguire l'intervento interpretativo di cui al D.L. n. 69 del 2013, art. 55, profilo, peraltro, strettamente connesso con quello, prettamente economico, di non creare situazioni di ingiusti vantaggi competitivi in favore di taluni operatori economici rispetto ad altri.

Per quanto sopra precisato, l'intervento normativo di cui al D.L. n. 69 del 2013, art. 55, non si pone in contrasto con la normativa unionale e con i principi espressi dalla Corte di giustizia, essendo, invece, diretto ad applicare, coerentemente, i principi sottesi alla disciplina del regime speciale in materia nonchè ai ponendosi nella prospettiva del rispetto del principio di pari trattamento in materia di rimborso Iva tra operatori economici che operano nelle medesime condizioni.

1.6. Non sussiste, peraltro, la denunciata violazione dell'art. 111, Cost. sotto il profilo della violazione del principio di parità delle parti nel processo, e dell'art. 97, Cost., sotto il profilo della

violazione del principio di imparzialità dell'azione amministrativa.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 150 del 14 luglio 2015 ha precisato che al legislatore non è precluso di emanare norme retroattive (sia innovative che di interpretazione autentica), "purchè la retroattività trovi adeguata giustificazione nella esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale ai sensi della giurisprudenza della Corte EDU" (sentenza n. 264 del 2012)" (sentenza n. 156 del 2014; così anche, ex plurimis, sentenze n. 78 del 2012, n. 15 del 2012) e ciò accade allorquando una norma di natura interpretativa persegua lo scopo di chiarire situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo in ragione di un dibattito giurisprudenziale irrisolto o di ristabilire un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore (sentenza n. 311 del 2009; così anche Corte Europea dei diritti dell'uomo, sentenza 23 ottobre 1997, National & Provincia) Building Society ed altri contro Regno Unito), nonchè di riaffermare l'intento originale del Parlamento (Corte Europea dei diritti dell'uomo, sentenza 27 maggio 2004, OGIS-Institut Stanislas e altri contro Francia) a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini.

Ciò si verifica nel caso di specie, in cui l'intervento normativo interpretativo in esame ha trovato giustificazione proprio al fine di risolvere la questione relativa all'applicabilità dell'art. 74-ter, cit., anche alle agenzia di viaggi e turismo non aventi stabile organizzazione nel territorio dell'Unione, tenuto conto del mutamento di indirizzo operato dalla stessa amministrazione finanziaria, profilo non letteralmente desumibile dal testo del suddetto articolo, ed è stato argomentato, come visto, con la precisa finalità di orientare l'interpretazione "alla luce di quanto previsto dalla direttiva 2006/112/Ce del Consiglio, 28 novembre 2006, art. 310 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come interpretata dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea".

La necessità, dunque, di definire una questione interpretativa, attesa la non esplicita indicazione letterale nella norma, nonchè l'allineamento della regola di cui alla suddetta norma ai principi unionali e, come visto, l'esigenza di tutelare la parità di trattamento degli operatori economici nella disciplina fiscale del rimborso Iva nella specifico settore delle agenzie di viaggi e turismo, rende l'intervento normativo non solo in linea con la normativa unionale, secondo quanto già esposto, ma anche fondato su criteri di ragionevolezza, dunque non in contrasto con il principio costituzionale di parità delle parti nel processo e di imparzialità dell'azione della pubblica amministrazione.

1.7. Da ultimo, con riferimento alla questione del regime intertemporale previsto dall'art. 55, cit., va osservato che questa Corte (Cass. civ., 27 febbraio 2017, n. 4961) ha precisato che la disciplina in esame si pone in contrasto con la direttiva 2006/112/CE, art. 310 che ripropone sul punto la regola già stabilita dall'art. 26, n. 4 della sesta direttiva ed in base al quale "gli importi dell'IVA imputati all'agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'art. 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono nè detraibili nè rimborsabili in alcuno Stato membro".

Ed invero, ancorare la "salvezza" dei rimborsi alla circostanza meramente casuale che, entro la data di entrata in vigore del D.L. n. 69 del 2013, l'amministrazione finanziaria abbia, o no, recuperato le somme indebitamente rimborsate comporterebbe la rinuncia ingiustificata alla

riscossione dell'Iva, che concorre ad alimentare le risorse proprie dell'Unione, oggetto dei rimborsi indebiti non recuperati e determinerebbe, inoltre, una discriminazione tra i contribuenti calibrata sul dato fortuito dell'avvenuto recupero, sicchè nel caso in esame, in cui risalta la chiarezza della norma comunitaria, cui quella nazionale ha inteso dare attuazione, la norma va senz'altro disapplicata in riferimento alla fattispecie in esame.

Questa opzione si presenta, inoltre, come l'unica costituzionalmente conforme.

Si consideri che, in relazione ad un'ipotesi speculare, nel dichiarare costituzionalmente illegittimo la L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 39, nella parte in cui dispone che "non si fa luogo a rimborso di imposte già pagate", la Consulta ha considerato che la limitazione degli effetti economico-finanziari di cui alla norma retroattiva, nel senso di escludere la ripetibilità delle imposte già (indebitamente) pagate, si pone in contrasto con l'art. 3 Cost., anche perchè finisce per riservare un trattamento deteriore a chi abbia erroneamente corrisposto un'imposta non dovuta rispetto a chi, pur trovandosi nella medesima situazione, non abbia invece effettuato alcun pagamento (Corte Cost. 320/05; analogo principio si legge, tra le altre, anche in Corte Cost. 416/00).

1.8. Infine, con riferimento alla questione della sussistenza del legittimo affidamento, riproposta in questa sede dalla controricorrente, totalmente vittoriosa nel giudizio di secondo grado, la stessa dovrà essere esaminata dal giudice del rinvio.

Sul ricorso incidentale condizionato

2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 112, c.p.c., per omessa pronuncia sulla questione della legittimità della pretesa nella parte in cui era stata contestata l'omessa fatturazione di operazioni di servizi di noleggio-auto effettuate dalla società nei confronti di utilizzatori residenti in Italia, avendo l'ufficio prospettato che, in questi casi, sussisteva una omessa fatturazione di operazioni imponibili in Italia.

Deduce, in particolare, la controricorrente che nel ricorso introduttivo aveva, invero, evidenziato che la pretesa si fondava sulla mera considerazione, non supportata da idonei elementi di riscontro, che i servizi di autonoleggio non erano stati prestati nell'ambito di pacchetti turistici, mentre dovevano essere ricondotti ad operazioni di vendita di pacchetti turistici e che nell'atto di appello incidentale era stata riproposta la questione.

2.1. Il motivo è fondato.

Dall'esame del contenuto del controricorso si evince che g (questione in esame) era stata effettivamente prospettata la questione della illegittimità della pretesa in esame sia in primo grado (vd. controricorso, pag. 40) che in sede di appello incidentale (vd. controricorso, pag. 41).

Il giudice del gravame, tuttavia, nel rigettare l'appello dell'Agenzia delle entrate non si è pronunciato sulla questione in esame prospettata dalla controricorrente, avendo unicamente esaminato e deciso la controversia esaminandola unicamente sotto il profilo della pretesa relativa al mancato riconoscimento del diritto al rimborso Iva in caso di operazioni svolte da agenzie di viaggi e turismo che offrono pacchetti turistici.

In conclusione, vanno accolti il ricorso principale e quello incidentale, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso principale e quello incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 21 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 6 marzo 2020

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza