Sentenza del 01/09/2022 n. 25789 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata nonchè dagli atti difensivi delle parti si evince che: la società F-TKO OU, avente sede in Estonia, aveva richiesto il rimborso dell'iva per acquisti di beni in Italia nell'anno 2015; l'Agenzia delle entrate aveva emesso un provvedimento di diniego del rimborso Iva; la società aveva proposto ricorso avverso il suddetto provvedimento di diniego che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Pescara; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello.

la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che legittimamente il rimborso dell'iva era stato negato, in quanto la società estone non era residente in Italia nel periodo di imposta in esame, aveva effettuato operazioni attive che erano relative a beni da essa acquistati, che erano stati lavorati, assemblati, prodotti in Italia e successivamente rivenduti a società non aventi sede nell'Unione Europea; i suddetti beni si trovavano in Italia al momento del loro trasferimento finale, non essendo stati lavorati, assemblati, prodotti a bordo di una nave, dunque non poteva ragionarsi in termini di extraterritorialità.

La società ha quindi proposto ricorso, illustrato con successiva memoria, per la cassazione della sentenza affidato a sette motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate ha depositato (Ndr: testo originale non comprensibile) atto di costituzione.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Visonà Stefano, ha depositato le proprie osservazioni scritte con le quali ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso 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, art. 38bis2, degli artt. 2 e 5, Direttiva 79/1072/Cee e dell'art. 28, Direttiva Cee 2008/9/Ce. In particolare, evidenzia parte ricorrente che il giudice del gravame, a fondamento della propria decisione, ha fatto riferimenti al contenuto della sentenza di questa Corte n. 13314/2013 che, tuttavia, sarebbe inconferente ai fini della definizione della controversia, posto che la suddetta pronuncia fa riferimento all'ipotesi del diniego, nei confronti di una società non residente in Italia, del rimborso dell'iva non dovuta ed erroneamente fatturata al destinatario della prestazione, mentre, nel caso di specie, la

questione attiene al diritto al rimborso della società non residente in Italia per gli acquisti effettivamente eseguiti e per i quali non era stata messa in discussione la sussistenza dell'iva a credito di cui era stato chiesto il rimborso.

Inoltre, evidenzia parte ricorrente la non applicabilità al caso di specie della normativa citata nella sentenza di questa Corte, richiamata dalla pronuncia del giudice del gravarne, posto che il diritto al rimborso si fondava sull'applicazione della Direttiva n. 2008/9/Ce.

1.1. Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, ha riguardo unicamente al passaggio motivazionale della pronuncia della sentenza che, al fine di supportare le ragioni della decisione, ha ritenuto di dovere riportare parte della motivazione della pronuncia di questa Corte n. 13314/2013.

In realtà, al di là dell'erroneo riferimento giurisprudenziale, che effettivamente ha riguardo alla diversa ipotesi del diniego del rimborso chiesto da una società non residente in Italia in quanto l'iva non era dovuta poichè erroneamente fatturata al destinatario della prestazione, la ragione della decisione risiede nella successiva parte della motivazione con la quale il giudice del gravame, compiuti gli accertamenti in fatto, ha pronunciato circa la conseguente legittimità del diniego del rimborso iva chiesto dalla ricorrente.

E' su tali profili fattuali, in sostanza, che si è fondata la decisione, ma sugli stessi il motivo in esame non si confronta sicchè non può ragionarsi in termini di violazione di legge della pronuncia censurata. Va quindi precisato che, sulla base degli accertamenti in fatto evincibili dalla pronuncia censurata, la stessa risulta conforme alle previsioni normative di riferimento concernenti la disciplina del rimborso iva in favore di soggetti non residenti ed aventi sede nell'Unione Europea.

La disciplina normativa di riferimento è costituita dalla previsione contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38bis2, secondo cui: "I soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile a norma degli artt. 19, 19-bisl e 19-bis2, secondo le disposizioni del presente articolo. Il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero dai soggetti che hanno ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente o cessionario, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle effettuate ai sensi dell'art. 74-septies".

La previsione normativa sopra indicata, pertanto, nel riconoscere il diritto al rimborso iva in favore dei soggetti passivi stabiliti in altri paesi dell'Unione Europea, esclude espressamente il diritto nel caso in cui gli stessi: a) abbiano una presenza in Italia di una stabile organizzazione; b) abbiano effettuato operazioni attive in Italia, salvo talune eccezioni, espressamente indicate, cioè: abbiano effettuato prestazioni di trasporto e relative operazioni accessorie, non imponibili in base all'art. 9; abbiano effettuato operazioni per le quali l'imposta è assolta dal cessionario o

committente secondo il meccanismo del reverse charge; abbiano realizzato servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici, ai sensi dell'art. 74septies.

La previsione normative in esame, dunque, delimita chiaramente l'ambito entro il quale il soggetto passivo non residente, qualora abbia comunque svolto operazioni attive in Italia, possa ottenere il rimborso dell'iva sugli acquisti fatturati.

Sicchè, qualora siano state realizzate operazioni attive non ricomprese nell'ambito delle ipotesi eccettuative espressamente previste dalla previsione normativa in esame, non può essere riconosciuto il diritto al rimborso secondo la procedura in essa indicata.

Ne consegue che, qualora il soggetto residente in altro Paese dell'Unione, dopo avere acquistato beni in Italia con addebito dell'imposta da parte del fornitore nazionale ed averne avuto la disponibilità nel territorio nazionale, provveda successivamente ad effettuare una cessione all'esportazione di cui all'art. 8, lett. b), ai fini del rimborso il suddetto soggette dovrà acquisire una partita iva italiana con l'identificazione diretta ovvero nominare un proprio rappresentate fiscale ai sensi dell'art. 35ter o 17, ed attivare la procedura ordinaria di detrazione o rimborso di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e ssgg. e 38bis.

Gli elementi fattuali accertati dal giudice del gravarne, in particolare la circostanza che i beni acquistati, dopo essere stati lavorati/assemblati/prodotti, venivano rivenduti a:società estere ed il fatto che, inoltre, al momento del trasferimento, gli stessi si trovavano in Italia, comporta una corretta sussunzione della fattispecie concreta nel paradigma normativo di riferimento.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132 c.p.c., per avere omesso di pronunciare sulle circostanze di fatto idonee a provare l'extraterritorialità delle cessioni a soggetti extra UE, da parte della ricorrente, della materia prima di origine animale lavorata.

In particolare, parte ricorrente censura la sentenza per non essersi pronunciata sulle deduzioni difensive dirette a provare l'extraterritorialità delle cessioni e, in particolare, il fatto che la materia prima acquistata veniva consegnata ad altra società italiana in conto lavorazione e, successivamente, veniva venduta quando le merci erano state caricate a bordo nave, con la conseguenza, dal punto di vista fiscale, che le suddette cessioni avrebbero dovuto essere considerate extraterritoriali per carenza del requisito della territorialità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7 bis, comma 1 ed in conformità alle disposizioni del codice doganale.

2.1. Il motivo è infondato.

La violazione dell'art. 112, c.p.c., presuppone che il giudice del gravame, richiesto di pronunciare su di una domanda od eccezione, non vi abbia provveduto (Cass. sez. Un., 18 giugno 2018, n. 16013).

Con riferimento al caso di specie, il giudice del gravame ha tenuto conto della domanda proposta dalla ricorrente, ma ha ritenuto, con accertamento in fatto non censurabile in questa sede, che la materia prima acquistata in Italia, dopo essere stata lavorata/assemblata/prodotta, veniva rivenduta a società estere e che, inoltre, al momento del trasferimento, i beni si

trovavano in Italia, in tal modo dando soluzione contraria alla prospettazione di parte ricorrente secondo cui avrebbe dovuto operare il regime della extraterritorialità della cessione.

Le ulteriori considerazioni, che attengono al profilo relativo alla mancata considerazione di circostanze fattuali evidenziate dalla ricorrente sono inammissibili in quanto attengono, in realtà, al diverso profilo della censura motivazionale di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), non prospettato in questa sede, che va identificato su di un piano diverso rispetto alla censura per violazione dell'art. 112 c.p.c., cioè nella circostanza che la pronuncia sulla domanda proposta vi sia stata ma sia stata resa omettendo di considerare un fatto che era stato dedotto a suo fondamento e ne identificava la fattispecie costitutiva in modo tale da giustificare una diversa pronuncia.

Nè può ragionarsi in termini di motivazione apparente per avere il giudice del gravame attribuito "senza alcun vaglio logico e motivazionale il requisito di territorialità alle cessioni finali dei beni, a cui conseguirebbe l'obbligo di identificarsi ai fini IVA, con conseguente esclusione del diritto al rimborso", in quanto, come detto, risultano in sentenza chiaramente indicati i presupposti fattuali, dalla stessa accertati, sulla base dei quali si è ritenuto che i beni si trovavano in Italia al momento del loro trasferimento finale e, pertanto, il procedimento logico seguito per ritenere non legittima la richiesta di rimborso dell'iva.

In realtà, gli elementi fattuali riproposti in questa sede dalla ricorrente comportano una inammissibile richiesta di rivalutazione degli elementi di prova già presi in esame dal giudice del gravame. 3. Con il terzo motivo di ricorso 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, art. 1 bis, comma 1, art. 17, 1.9, artt. 35ter, 38bis, 38bis2, del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 130, per avere negato il diritto al rimborso iva sulla base della ritenuta territorialità delle operazioni di cessione e del conseguente obbligo di identificazione in Italia della ricorrente.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che alla fattispecie avrebbe dovuto applicarsi il principio di diritto secondo cui le cessioni delle merci già caricate a bordo di nave sono da considerarsi quali cessioni extraterritoriali per carenza del requisito della territorialità, poichè le cessioni in luoghi soggetti a vigilanza doganale non sono da considerarsi cessioni rilevanti ai fini iva, in quanto, anche se fisicamente presenti nel territorio dello stato, sono qualificata quali extraterritoriali e quindi non sono soggette alla legge d'imposta.

3.1. Il rigetto del secondo motivo di ricorso, in particolare la considerazione che il giudice del gravame ha accerteito che la materia prima acquistata in Italia, dopo essere stata lavorata/assemblata/prodotta, veniva rivenduta a società estere e che, inoltre, al momento del trasferimento, i beni si trovavano in Italia, comporta l'assorbimento del presente motivo che si fonda sulla applicabilità del regime di extraterritorialità della cessione, in contrasto con l'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4), dell'art. 61, degli artt. 132 e 118 disp. att., c.p.c., nonchè dell'art. 112 c.p.c., per avere omesso di pronunciare o per avere reso

una motivazione apparente sulla questione relativa alla prevalenza della forma sulla sostanza e alla neutralità dell'imposta.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che, in sede di appello, aveva evidenziato che il credito iva non era stato mai messo in discussione, sicchè il presupposto del diniego si conicretizzava in una questione meramente formale, quale quella della necessità della identificazione diretta o della nomina di un rappresentante fiscale, che non avrebbe potuto incidere sul diritto di ottenere il rimborso dell'iva, nonchè in una non consentita violazione del principio generale di detrazione.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4), dell'art. 61, D.Lgs. n. 546 del 1992, degli artt. 132 e 118 disp. att., c.p.c., dell'art. 111 Cost., nonchè dell'art. 112 c.p.c., per avere omesso di pronunciare o per avere reso una motivazione apparente sulla questione relativa alla violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che, in sede di appello, aveva evidenziato che la negazione del diritto al rimborso iva avrebbe comportato l'applicazione di una sanzione implicita pari all'imposta non riconosciuta.

6. Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4), dell'art. 61, degli artt. 132 e 118 disp. att., c.p.c., dell'art. 111, Cost., nonchè dell'art. 112 c.p.c., per avere omesso di pronunciare o per avere reso una motivazione apparente in ordine alla questione relativa all'indebito arricchimento in favore dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che, in sede di appello, aveva evidenziato che la pretesa di restituzione si fondava sul principio dell'indebito arricchimento, cioè sul diritto di ottenere la restituzione di quanto indebitamente ricevuto dall'amministrazione finanziaria.

Con il settimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4), dell'art. 61, degli artt. 132 e 118 disp. att., c.p.c., dell'art. 111, Cost., nonchè dell'art. 112 c.p.c., per avere omesso di pronunciare o per avere reso una motivazione apparente sulla questione relativa alla avvenuta sanatoria mediante successiva identificazione diretta.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che, in sede di appello, aveva evidenziato che la circostanza dell'avvenuta successiva identificazione diretta avrebbe avuto l'effetto di sanare la pregressa situazione, con conseguente sussistenza del diritto al rimborso iva. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto prospettano, sotto diversi profili, l'omessa pronuncia o la motivazione apparente della pronuncia censurata, sono infondati. Va, invero, osservato, come già evidenziato in sede di esame del primo e secondo motivo di ricorso, che il giudice del gravame ha ritenuto di dovere escludere la sussistenza del diritto al rimborso dell'iva in favore della ricorrente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38bis2 in quanto la stessa, pur non residente in Italia, aveva effettuato operazioni attive, avendo rivenduto in Italia i beni acquistati a società non aventi sede nell'Unione Europea.

Come osservato, il suddetto accertamento in fatto comporta, sul piano del diritto, la correttezza della decisione del giudice del gravame di negare il diritto al rimborso dell'iva, posto che, sulla base di quanto disposto dall'art. 38bis2, cit., qualora il soggetto residente in altro Paese dell'Unione, dopo avere acquistato beni in Italia con addebito dell'imposta da parte del fornitore nazionale ed averne avuto la disponibilità nel territorio nazionale, provveda successivamente ad effettuare una cessione all'esportazione di cui all'art. 8, lett. b), ai fini del rimborso il suddetto soggetta dovrà acquisire una partita iva italiana con l'identificazione diretta ovvero nominare un proprio rappresentate fiscale ai sensi dell'art. 35ter o 17, ed attivare la procedura ordinaria di detrazione o rimborso di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e ssgg. e 38bis.

Non correttamente, quindi, parte ricorrente lamenta, sotto diversi profili, l'omessa pronuncia o la motivazione apparente del giudice del gravame in ordine alle diverse questioni pur prospettate con l'atto di appello, posto che, invero, la decisione del giudice del gravame circa la non legittima richiesta del rimborso iva proposta ai sensi dell'art. 38bis2, cit., implica l'implicito rigetto delle suddette questioni.

Invero, le questioni della prevalenza della sostanza sulla forma, dell'indebito arricchimento dell'amministrazione finanziaria (nel senso che l'amministrazione finanziaria tratterrebbe indebitamente importi non dovuti), della natura di sanzione implicita del diniego di rimborso, della intervenuta sanatoria mediante successiva identificazione diretta, sono recessive rispetto all'accertamento della mancanza dei presupposti, al tempo in cui la domanda di rimborso è stata presentata, per ottenere il rimborso dell'iva ai sensi dell'art. 38bis2, cit..

La circostanza che il giudice del gravame ha ritenuto non dovuto il suddetto rimborso in ragione della realizzazione di operazioni attive in Italia da parte della Società nonchè della conseguente ritenuta territorialità della cessione finale del bene, implica ill rigetto implicito delle suddette diverse questioni, poichè, una volta accertata la mancanza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 38bis2, cit., non può ragionarsi nè in termini di mero adempimento formale della attivazione della procedura di identificazione diretta o di nomina di un rappresentante fiscale in Italia, nè di arricchimento ingiustificato dell'amministrazione finanziaria, nè di applicazione di una sanzione implicita.

Parimenti deve dirsi con riferimento alla questione della eventuale successiva identificazione compiuta dalla ricorrente.

Invero, in tale circostanza, la procedura di ottenimento del rimborso iva non è ancorata ai presupposti di cui all'art. 38bis2, cit., ma ai diversi presupposti di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38bis: di per sola, dunque, la successiva identificazione non comporta la sussistenza del diritto al rimborso iva ove proposto sulla base dell'art. 38bis2, cit..

In conclusione, è inammissibile il primo motivo, sono infondati il secondo, quarto, quinto, sesto e settimo, assorbito il terzo, con conseguente rigetto del ricorso.

Nulla sulle spese attesa la mancata costituzione dell'intimata.

Si dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso.

Dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 4 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza