

Sentenza del 19/04/2023 n. 10531 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente Gelsia Ambiente Srl unitamente alla società Ambiente Energia Brianza Spa , quest'ultima controllante della prima, impugnavano il silenzio rifiuto dell'amministrazione finanziaria relativo alla restituzione dell'iva pagata per gli anni (Omissis) sulla TIA1 (tariffa di igiene ambientale 1) applicate riscossa in relazione al servizio di gestione dei rifiuti urbani, per complessivi Euro 1.027.105,37.

La CTP riteneva che alla TIA1 forse ascrivibile la natura di tributo e pertanto la stessa fosse estranea all'ambito di applicazione dell'iva; riteneva poi che fini del rimborso non fosse necessaria la preventiva restituzione agli utenti finali; in ultimo, però, riteneva che l'istanza non potesse essere presentata dopo il biennio decorrente dal giorno in cui si era verificato il presupposto per la restituzione, coincidente con la data del 21 luglio 2011, data di presentazione della domanda di rimborso, e ne limitava quindi la tempestività solo con riferimento al biennio antecedente a tale data.

Appellava l'Agenzia delle entrate; si costituivano le società contribuenti, che proponevano anche impugnazione incidentale.

Con la pronuncia impugnata la CTR accolto l'appello principale dell'Agenzia delle entrate e rigettato l'istanza di rimborso delle appellate dichiarando assorbito l'appello incidentale da essere proposto.

Ricorrono a questa Corte le società contribuenti con atto affidato a un unico motivo, illustrato da memoria ex art. 378 c.p.c. ; resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

Motivi della decisione

Il motivo di ricorso dedotto censura la pronuncia gravata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 e dell'art. 30 ter per avere il giudice dell'appello negato il rimborso dell'iva applicata e corrispondentemente versata a valere sulla TIA1 in quanto l'imposta non è stata previamente restituita agli utenti finali.

Il motivo è fondato.

Va in primo luogo ricordato che il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30-ter , rubricato "restituzione dell'imposta non dovuta, nella versione in vigore ratione temporis, prevede che "il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se

successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

Con due recenti interventi, a poca distanza di tempo, il legislatore è intervenuto su tutti gli snodi del meccanismo di applicazione dell'imposta interessati dal fenomeno in questione, con un chiaro intento semplificatorio.

Da un lato, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30-ter, introdotto dalla L. n. 167 del 2017, art. 8, comma 1, ha disciplinato la fattispecie dal punto di vista del cedente o prestatore, regolando le ipotesi e le condizioni alle quali egli può ottenere dall'Erario la restituzione dell'imposta versata in misura eccedente rispetto a quella dovuta; dall'altro il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6, come modificato dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 935, ha invece disciplinato la fattispecie dal punto di vista del cessionario o committente soggetto passivo IVA, consentendogli - anche qui in presenza di specifiche condizioni e comunque con applicazione di sanzioni, sia pure non parametriche all'imposta - la detrazione dell'IVA a lui indebitamente applicata dalla controparte.

L'art. 30-ter disciplina, dunque, il c.d. "rimborso speciale" o "anomalo", denominandolo - così come l'art. 21 cit. - "restituzione", per distinguerlo da quello ordinario disciplinato dall'art. 30.

Quest'ultimo, come è ben noto, ha ad oggetto l'eccedenza di imposta detraibile e di imposta versata, rispetto a quella relativa alle operazioni imponibili, eccedenza che può essere chiesta a rimborso nella dichiarazione annuale, ove ricorrano le condizioni previste dal medesimo art. 30. Si tratta di un'eccedenza che si forma, quindi, in maniera fisiologica, in base al normale funzionamento del meccanismo di applicazione dell'imposta e dei dati indicati in dichiarazione. Il "rimborso speciale" ha invece ad oggetto un'eccedenza di imposta che si forma in maniera non fisiologica. Tale eccedenza spesso non è oggetto di indicazione in dichiarazione, ad esempio, a causa di: erronei versamenti in eccesso (rilevati dopo la presentazione della dichiarazione annuale); applicazione dell'imposta in base a norme ritenute incostituzionali o contrarie all'ordinamento Unionale; assoggettamento ad imposta di operazioni esenti, non imponibili, non soggette o soggette al regime dello split payment; applicazione di un'aliquota maggiore di quella corretta; detrazione esercitata oltre il termine previsto dall'art. 19, comma 1 e oltre quello previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa; variazione in diminuzione effettuata dopo il termine previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26.

Questa norma ha ad oggetto solo alcune delle fattispecie che ricadono nell'ambito di applicazione del comma 1 e, in particolare, le ipotesi di IVA non dovuta che "coinvolgono" il cessionario o committente, avendo comportato nei suoi confronti l'addebito, in via di rivalsa, di imposta in misura maggiore di quella prevista per legge. In questo caso, la restituzione della maggiore imposta può essere richiesta dal cedente o prestatore all'Erario nel termine di due anni decorrenti non dal "versamento", ma dalla restituzione dell'IVA che il cedente o prestatore abbia a sua volta effettuato nei confronti del cessionario o committente (sia esso soggetto passivo IVA, oppure consumatore finale).

Nella relazione illustrativa presentata dalla Camera, con la quale si commenta l'art. 8 ridetto, si osserva che è consentito il superamento del termine biennale, nel caso in cui sia applicata un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi che sia stata accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria: in tal caso, i due anni per la presentazione della domanda di restituzione decorrono dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Tale previsione intendeva porre fine alla procedura EU Pilot 9164/17TAXU, con la quale la Commissione Europea ha richiesto informazioni relativamente all'interpretazione, da parte delle autorità giudiziarie e dell'autorità fiscale italiana, della sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta (CGUE, sentenza 15 dicembre 2011, in causa C427/10), in merito alle condizioni di rimborso dell'IVA versata e non dovuta. Il diritto del cedente o fornitore al rimborso dell'Iva, nonostante la scadenza del termine (due anni) di decadenza previsto dalla normativa italiana per l'azione di rimborso verso l'Autorità fiscale, riguarda soltanto l'Iva non dovuta che lo stesso cedente / fornitore ha dovuto rimborsare al cliente in esecuzione, anche spontanea, di un provvedimento coattivo di rimborso a suo danno ed in favore del cliente. Quindi, il diritto del cedente o fornitore al rimborso dell'Iva, oltre il termine biennale, sorge soltanto quando la pretesa restitutoria del cessionario o committente si concretizza con l'adempimento del comando imperativo da parte del medesimo.

Di conseguenza, si legge ancora nella relazione "il superamento del termine decadenziale di due anni dal versamento dell'IVA non dovuta viene ammesso solo in presenza di un atto di imperio, quale è il "provvedimento coattivo". Il risultato è, dunque, che l'Agenzia delle entrate nega il rimborso dell'IVA non dovuta, se richiesta dopo il termine di due anni, se è stata rimborsata dal fornitore al suo cliente spontaneamente e non, invece, a seguito di una sentenza del giudice civile che abbia accertato il diritto del cliente ad ottenere tale rimborso. Scopo di tale interpretazione è quello di sottoporre al vaglio dell'Autorità giudiziaria le richieste di rimborso dell'IVA, per evitare che le parti private possano trovare un accordo in danno degli interessi dell'Amministrazione fiscale".

Ciononostante, l'obbligo di sottoporre al giudice civile la richiesta di restituzione dell'IVA non dovuta a favore del cessionario o committente che abbia subito la rivalsa appare sproporzionato in tutti i casi in cui l'Amministrazione fiscale sia ben consapevole della non debenza dell'imposta, per effetto di accertamento in capo al fornitore ovvero in capo al cliente.

Tale affermazione si pone in armonia e in continuità con le conclusioni raggiunte dalla Corte Unionale (ancora si veda la sentenza CGUE 15 dicembre 2011, in causa C-427/10, Banca Antoniana Veneta Spa) in una fattispecie analoga (domanda di rimborso presentata all'ente impositore dall'istituto di credito concessionario del servizio di riscossione dei contributi di bonifica per l'IVA versata sugli aggi ad essa corrisposti ed il cui importo, versato in rivalsa, il consorzio aveva giudizialmente chiesto in restituzione, ai sensi dell'art. 2033 c.c.), ed è stata decisa nel senso che il principio di effettività del diritto comunitario, pur non ostando ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebitato che preveda un termine di prescrizione per il committente più lungo di quello di decadenza per il prestatore del servizio, non è soddisfatto quando l'applicazione di tale disciplina abbia la conseguenza di privare

completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta.

In coerenza con tale pronuncia, questa Corte ha più volte stabilito che il diritto del soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso di detta imposta nonostante la scadenza del termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario esercitabile da detto soggetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria riguarda "l'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi" (come si esprime la CGUE): la scadenza del "termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario", quindi, non impedisce l'esercizio del diritto del soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso di detta imposta se quel rimborso ha ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto non dovuta che "egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi".

Il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, pertanto, dopo la scadenza del "termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario", può chiedere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta non già per qualsiasi imposta della quale il committente di servizi possa pretendere o pretenda il rimborso da lui per la sua qualità di prestatore di detti servizi, nè per quella che egli abbia rimborsato spontaneamente, ma esclusivamente per quell'imposta che egli ha "dovuto rimborsare al committente" (che, a sua volta, l'aveva corrisposta a titolo di rivalsa), ovvero sia per l'imposta il cui rimborso in favore del committente sia stato effettivamente eseguito in esecuzione (anche spontanea) di un provvedimento "coattivo" di rimborso a suo danno ed in favore del committente (in tale senso, espressamente, Cass. n. 12666 del 2012; nonché da n. 6600 a n. 6605 del 2012 e n. 25988 del 2014).

In argomento, questa Corte ha precisato ancora di recente (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 25093 del 08/10/2019) che il cedente o prestatore di un servizio può chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta indebitamente versata dopo il decorso del termine di decadenza previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, sebbene esclusivamente per quell'imposta che egli abbia effettivamente rimborsato al cessionario o committente in esecuzione di un provvedimento coattivo, poichè, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza del 15 dicembre 2011, causa C-427/10), il principio di effettività del diritto comunitario, pur non ostando ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che preveda un termine di prescrizione per il committente più lungo di quello di decadenza per il prestatore del servizio, non è soddisfatto quando l'applicazione di tale disciplina abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta.

Da quanto sopra si evince che il sistema normativo sopra descritto intende garantire la irrilevanza del termine biennale - o meglio la disapplicazione del medesimo, concedendone il superamento da parte del cedente o prestatore e quindi derivandone la fondatezza dell'istanza di rimborso - ove trascorso il termine il cedente sia oggetto di azione civilistica da parte del cessionario o committente (o comunque in tal senso tenuto da un provvedimento autoritativo

che gli imponga la ripetizione del tributo non dovuto ma riscosso) il cui diritto alla restituzione sia riconosciuto.

In tale situazione unicamente, quindi, si verifica - per espressa previsione normativa - dapprima la restituzione del tributo al cessionario o committente e poi, successivamente, ha luogo l'azione di rimborso da parte del prestatore nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale scansione temporale non risulta necessaria, normativamente, neppure per implicito, ove il cedente restituisca di sua iniziativa l'iva in parola o non abbia (ancora) materialmente provveduto alla sua restituzione.

In nessuna parte, infatti, la disposizione in esame o altre fonti normative prevedono come *condictio sine qua non* per il rimborso l'avere preventivamente il cedente o prestatore che insti per il rimborso dell'iva avere anche materialmente provveduto alla restituzione dell'indebito a favore del proprio cessionario o committente sia esso consumatore finale sia esso soggetto iva, fermo restando naturalmente che per quest'ultimo sussiste il diritto a ottenere, anche agendo di fronte al giudice civile a tal fine, tale restituzione; detto adempimento si configura quale obbligo civilistico in capo al cedente o prestatore ma il suo perfezionamento non è previsto nè espressamente nè implicitamente come condizione per la fondatezza dell'istanza di rimborso. E infatti, non potrebbe logicamente prima e giuridicamente poi subordinarsi l'effettiva restituzione del tributo al soggetto rispetto al quale esso deve rimanere neutrale (le odierne ricorrenti, cedenti o prestatori) alla iniziativa di una massa indistinta di terzi soggetti (i consumatori finali, materialmente in fatto incisi dal tributo iva in quanto sprovvisti del diritto a detrazione) che per le più varie ragioni potrebbero restare inerti.

Con la precisazione, ovviamente, che del tributo oggetto di indebito dovrà recuperarsi la detrazione se effettuata dal cessionario o committente.

Opportunamente, questa Corte ha ricordato come la relazione tributaria tra Amministrazione e cedente o prestatore, da un lato, e quella civilistica tra cedente o prestatore e cessionario (consumatore finale o soggetto iva) debbano trovare, nella loro connessione circolare, una soluzione che tenga conto della connessione tra le posizioni, pur restando autonome.

In tal senso si è statuito che (in argomento si veda Cass. Sez. 3, Ordinanza n. 25741 del 22/09/2021) ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 ed in conformità con l'art. 17 della direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, nonché con gli artt. 167 e 63 della successiva direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE, non è ammessa la detrazione dell'imposta pagata a monte per l'acquisto o l'importazione di beni o servizi - nella specie, proprio relativa alla c.d. TIA1 - per il solo fatto che tali operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, poichè è, invece, indispensabile che esse siano effettivamente assoggettabili all'IVA nella misura dovuta, sicchè, ove l'operazione sia stata erroneamente assoggettata all'IVA, restano privi di fondamento il pagamento dell'imposta da parte del cedente, la rivalsa da costui effettuata nei confronti del cessionario e la detrazione da quest'ultimo operata nella sua dichiarazione IVA, con la conseguenza che il cedente ha diritto di chiedere all'Amministrazione il rimborso dell'IVA, il cessionario ha diritto di chiedere al cedente la restituzione dell'IVA versata in via di rivalsa, e l'Amministrazione ha il potere-dovere di

escludere la detrazione dell'IVA pagata in rivalsa dalla dichiarazione IVA presentata dal cessionario.

La connotazione, come sopra descritta, dei rapporti tra i soggetti, non prevede in alcun passaggio logico nè in alcuna previsione normativa la preventiva restituzione del tributo versato dal cessionario nel caso - che qui ci occupa - in cui questi non sia oggetto di azione coattiva da parte del consumatore; nè può tale elemento desumersi implicitamente dal rischio di locupletazione ingiusta che deriverebbe per l'Erario, come si adombra in controricorso, dovendosi tale circostanza rilevare come mera questione di fatto inerente i rapporti civilistici costituiti da diritti disponibili estranei al rapporto tributario, stante l'autonomia delle posizioni, le cui disfunzioni eventuali - nella precisa cornice sopra disegnata - restano in di Spa rte rispetto alla relazione tributaria, nei confronti della quale sono indifferenti.

La neutralità dell'iva, principio cardine del sistema, poi, pure oggetto di considerazione in sede di controricorso, non viene pregiudicata dai principi sopra descritti in quanto, come ancora recentemente affermato da questa Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7325 del 17/03/2020) in tema di IVA, il cedente del bene o il prestatore del servizio è legittimato a pretendere il rimborso per la somma versata in relazione ad imposta indebitamente fatturata solo se sia completamente escluso il rischio di perdita di entrate fiscali da parte dell'Erario.

Invero, dal compimento di un'operazione imponibile discendono tre rapporti fra di loro autonomi, l'uno tra l'amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta, l'altro tra il cedente ed il cessionario, in ordine alla rivalsa e il terzo tra l'amministrazione ed il cessionario, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa, ma tale autonomia presuppone che rimanga salvo il principio della neutralità dell'IVA, il quale postula l'esclusione, in concreto, dell'eventualità di una perdita di gettito tributario.

Centrale, quindi, è il profilo relativo al venir meno del gettito (rischio che nel presente caso non si verifica): tale aspetto, in via esclusiva, trova tutela nel sistema unionale: la eventuale ingiusta locupletazione del prestatore del servizio, sotto questo profilo, non viene in rilievo.

In accoglimento del ricorso, allora, la sentenza è cassata con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame del merito nel rispetto dei principi di cui si è detto in motivazione.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza