Sentenza del 24/04/2023 n. 10889 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La C.T.P. di Roma, con sentenza n. 25804/2017, accolse il ricorso della Cis.Co.Rvi Srl (società specializzata nell'organizzazione di eventi ed allestimenti fieristici) avverso il diniego di una istanza di rimborso del credito IVA, derivante dalla erronea applicazione dell'imposta su fatture emesse nel 2009 in favore della propria cliente A. Menarini Farmaceutica Internazionale Srl , trattandosi di operazioni fuori campo IVA; l'Agenzia delle Entrate aveva denegato il rimborso, erroneamente ritenendo ostativa - secondo il primo giudice - l'assenza di prove attestanti l'avvenuta restituzione alla A. Menarini, da parte della società contribuente, degli importi IVA erroneamente addebitati in fattura. La C.T.R. del Lazio respinse l'appello dell'Agenzia delle Entrate con sentenza n. 6508/2019, del 22.11.2019, affermando che non costituisce presupposto per la richiesta di rimborso dell'IVA l'avvenuta restituzione - che l'Agenzia riteneva non provata - dell'imposta indebitamente versata in via di rivalsa dalla società committente; si tratta, infatti, di circostanza irrilevante per il fisco (e rilevante solo in relazione ai rapporti civilistici tra le parti), solo importando che l'IVA sia stata effettivamente versata dalla società contribuente all'erario: quest'ultimo, non rimborsando il dovuto, finirebbe per trattenere l'IVA due volte, conseguendo un indebito arricchimento. Aggiunse la C.T.R. che il dies a quo ai fini della decadenza D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 21 deve individuarsi in quello in cui venne definito l'accertamento con adesione da parte della A. Menarini, poichè solo in quella data venne definitivamente accertata l'erronea applicazione dell'IVA: conseguentemente, poichè tra la data del 21.1.2015, in cui si definì l'accertamento nei confronti della A. Menarini, e il 18.6.2016, in cui venne avanzata l'istanza di rimborso, non era decorso il termine decadenziale di due anni di cui alla richiamata normativa, l'istanza di rimborso era da ritenersi tempestiva.

Avverso la suddetta sentenza ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, in forza di un unico motivo, cui resiste la parte contribuente con controricorso. Con ordinanza n. 8760/2022, la Sez. VI-T ha rimesso la causa a questa Sezione, per la trattazione in pubblica udienza. Il P.G. ha rassegnato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1.1 - Con l'unico motivo, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30-ter ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, in quanto il contribuente, una volta incorso nella decadenza biennale dell'art. 21 cit. (decorrente dal versamento dell'IVA non dovuta) può chiedere il rimborso dell'IVA solo nei limiti dell'imposta rimborsata al cliente, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R. 2.1 - Il ricorso è infondato.

La vicenda che occupa investe la classica tipologia di contenzioso tra cedente e fisco, derivante dall'erroneo versamento di IVA non dovuta (nella specie, l'operazione, erroneamente considerata imponibile, era in realtà un'operazione "esclusa" o "fuori campo IVA"). In questo caso, il cedente ben può chiedere il rimborso "anomalo" al fisco, presentando la relativa istanza ed impugnando il diniego esplicito ovvero, in caso di mancato riscontro, il silenzio-rifiuto (ai sensi, rispettivamente, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1, lett. g) , e art. 21, comma 2). Tuttavia, il principio di neutralità dell'IVA impone che il ripristino della posizione nei rapporti tra cedente e fisco non possa avvenire in modo indiscriminato, essendo comunque necessario eliminare il rischio della perdita di gettito fiscale (così, Corte Giustizia CE, 19.9.2000, C-454/98, Schmeink & Cafreth; in ambito nazionale, Cass., n. 4020/2012, ha affermato che "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"): nell'esempio esposto supra, tale rischio sarebbe concretizzato dall'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario, giacchè il danno per l'erario si cristallizza in misura equivalente all'IVA detratta.

Sul tema del rimborso "anomalo", questa Corte - a seguito di rinvio ex art. 267 TFUE da essa stessa disposto - con sentenza n. 12666/2012 ha affermato che "il 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 committente in esecuzione di un provvedimento coattivo, poichè, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza del 15 dicembre 2011 nel procedimento 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". Il principio è stato riaffermato da numerose altre pronunce, tra cui Cass. n. 25093/2019.

2.2 - Ora, premesso che non può affatto configurarsi la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30-ter (introdotto, con effetto dal 12 dicembre 2017, dalla L. 20 novembre 2017, n. 167, art. 8, comma 1), come pretenderebbe la ricorrente, perchè si tratta di norma non in vigore all'epoca delle vicende che occupano (benchè in effetti con essa si sia cristallizzata la regola di conio giurisprudenziale prima vista), s'è già detto che la ricorrente ha ancorato il diniego del rimborso alla mancata dimostrazione, da parte dell'istante, della avvenuta restituzione dell'IVA pagata dalla committente in via di rivalsa; solo un tale pagamento, infatti, potrebbe giustificare - nella

prospettiva erariale - la "riapertura dei termini", ossia il superamento del termine di decadenza biennale D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 21, comma 2.

La tesi, però, non è stata accolta dalla C.T.R., che ha ritenuto che la questione della restituzione dell'IVA di rivalsa riguardi soltanto i rapporti tra le parti, non anche quelli tra cedente e fisco. Del resto, ha proseguito la stessa C.T.R., il fisco ha già recuperato l'IVA dal cessionario, perchè indebitamente detratta, sicchè in caso di mancato rimborso esso finirebbe per duplicare l'incasso dell'IVA sulla stessa operazione imponibile. Ha poi concluso il giudice d'appello nel senso che l'istanza è da considerare comunque tempestiva, perchè proposta entro i due anni dal definitivo accertamento con adesione concernente la A. Menarini: solo da tale data può dirsi definitivamente accertata l'erronea applicazione dell'imposta e, dunque, la natura indebita del versamento a suo tempo effettuato dall'odierna controricorrente.

2.3 - Ciò posto, occorre anzitutto evidenziare che l'Agenzia non ha specificamente censurato la statuizione della C.T.R. circa la tempestività dell'istanza, in quanto proposta entro i due anni correnti dalla definizione con l'accertamento con adesione tra la A. Menarini e il fisco; essa s'è limitata a soltanto negare la "riapertura" dei termini a cagione del difetto di prova della restituzione dell'IVA di rivalsa dalla Cis.Co.Rvi alla A. Menarini, che ovviamente è questione del tutto diversa. Ne discende che, sulla tempestività dell'istanza, avuto riguardo al descritto dies a quo, s'è formato il giudicato interno.

2.4.1 - Entrando finalmente in medias res, ritiene la Corte che la giurisprudenza invocata dall'Agenzia a sostegno della propria tesi non sia per nulla pertinente rispetto al caso che occupa, giacchè essa riguarda l'ipotesi in cui il cedente sia stato costretto a restituire al cessionario l'IVA non dovuta, in forza di un provvedimento coattivo. La soluzione dettata dal citato orientamento - nel senso che sia possibile chiedere all'erario il rimborso dell'IVA indebitamente versata solo se si dimostri di avere restituito l'IVA di rivalsa al cessionario - presuppone dunque la non spontaneità dell'adempimento restitutorio: pertanto, l'istanza di rimborso può avere il suo corso in quanto il cedente sia stato costretto, in forza di un provvedimento coattivo, a restituire l'IVA di rivalsa al cessionario.

2.4.2 - Nel caso in esame, invece, la controversia a monte (ossia, quella tra cessionario e fisco), s'è definita con la restituzione a quest'ultimo dell'imposta indebitamente detratta. La A. Menarini ha quindi chiesto stragiudizialmente alla Cis.Co.Rvi la restituzione dell'IVA di rivalsa a suo tempo assolta, ma - da quanto risulta - non in forza di un provvedimento coattivo (tale non può considerarsi l'accertamento tra fisco e la stessa A. Menarini); stando agli atti, pare che la Cis.Co.Rvi non l'abbia (ancora) restituita, ma la questione è assolutamente irrilevante, ai fini che qui interessano.

Infatti, posta l'insussistenza di un provvedimento coattivo che a tanto obblighi l'odierna controricorrente, la questione non può che risolversi secondo il principio di neutralità dell'IVA (v. supra, par. 2.1), che esclude il diritto al rimborso solo se vi sia pericolo per il gettito erariale (sul punto si veda, oltre alle già citate CGUE Schmeink & Cafreth, e Cass., n. 4020/2012, anche Cass. n. 7080/2020).

Si tratta di un criterio spesso utilizzato dalla stessa giurisprudenza di legittimità in tema di fatture per operazioni inesistenti, ma che è senz'altro replicabile nella specie, posto che non può esservi alcun pericolo per il gettito fiscale, giacchè il diritto di detrazione dell'IVA in discorso in capo alla A. Menarini è stato definitivamente escluso, in quanto l'IVA è stata recuperata dal fisco.

D'altra parte, è ben noto che il meccanismo di funzionamento dell'IVA genera tre rapporti bilaterali, autonomi tra loro (si veda, per tutte, Cass. n. 6419/2003): 1) quello tra cedente/professionista ed erario, concernente il pagamento dell'imposta; 2) quello tra cessionario/committente ed erario, relativo al (possibile, ove il cessionario sia un soggetto IVA, come nella specie) diritto di detrazione; ed infine, 3) quello tra cedente/professionista e cessionario/committente, relativo all'addebito dell'IVA in fattura, a titolo di rivalsa. Ora, mentre i primi due rapporti hanno natura tributaria, sicchè la giurisdizione spetta senz'altro al giudice tributario, il terzo ha natura privatistica, tanto che la giurisdizione spetta al giudice ordinario (v. Cass., Sez. Un., n. 6451/2016; Cass. n. 6149/2020). Ciò conferma che le vicende del rapporto sub 3), ai fini che qui interessano, sono del tutto irrilevanti; si aggiunga che, in assenza di rimborso da parte del fisco, questo finirebbe per duplicare l'incasso dell'IVA sull'operazione imponibile in questione, il che determinerebbe non solo una indebita locupletazione da parte dell'erario, come anche ritenuto dalla C.T.R., ma si porrebbe anche in irrimediabile contrapposizione, tra l'altro, con il principio di neutralità.

3.1 - In definitiva, il ricorso è rigettato. Le spese di lite, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 6.500,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario spese generali in misura del 15%, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il 25 ottobre 2022.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza