

Sentenza del 12/06/2023 n. 16652 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società AMA Spa ha proposto appello avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, con la quale è stato dichiarato inammissibile, perchè tardivo, il ricorso proposto dalla stessa società avverso il diniego dell'istanza di rimborso (presentata in data 12 luglio 2013) della somma di Euro 2.727.272,37, oltre interessi, versata dalla società, con la fattura del 29 aprile 2010, a titolo di IVA per l'anno 2010.

2. La Commissione tributaria provinciale aveva ritenuto tardiva l'istanza di rimborso proposta, rispetto alla liquidazione periodica mensile dell'IVA, avvenuta in data 16 maggio 2010.

3. La Commissione tributaria regionale, per quel che rileva in questa sede, ha affermato che:

-) il pagamento o versamento, cui faceva riferimento per tutte le imposte il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 andava rapportato al sistema di versamento dell'IVA, caratterizzato dalla neutralità dell'imposta stessa e, quindi, da dichiarazioni e liquidazioni periodiche di fatture attive e passive;

-) ancorare il pagamento dell'IVA (relativa ad una singola fattura attiva) al materiale versamento, con mod. F24, dell'eccedenza a debito risultante dalla liquidazione periodica di tutte le operazioni poste in essere nel medesimo periodo significava assoggettare la singola operazione non a dati oggettivi intrinseci, ma a elementi eventuali ed esterni, rappresentati dallo svolgimento o meno (nello stesso arco temporale considerato) di altre operazioni attive o passive, determinanti, di volta in volta, una eccedenza di IVA a debito ovvero a credito, con l'irrazionale conseguenza che la decorrenza del termine (perentorio) per far valere il diritto al rimborso per un errore verificatosi in tale computo poteva essere procrastinata a tempo indefinito, fino al momento in cui la liquidazione periodica desse, come risultato, un'eccedenza a debito, con materiale versamento di tale eccedenza con modello F24 (e, nel caso di specie, detta circostanza si era appunto verificata, del tutto casualmente, per la prima volta solo in data 18 luglio 2011 in sede di liquidazione IVA da parte della capogruppo, avendo la società AMA Spa optato per il regime di liquidazione IVA di gruppo ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73);

-) il versamento dell'IVA relativa ad una singola fattura attiva non poteva che coincidere con l'indicazione e il computo di tale IVA nella dichiarazione e liquidazione periodica, anche se detto versamento era soggetto alla necessaria compensazione del relativo ammontare, in uno con altre fatture attive, con quello emergente dalle fatture passive.

4. I giudici di secondo grado, inoltre, hanno affermato che il termine biennale era incominciato a decorrere dal momento in cui era stato effettuato il versamento, in quanto l'errore in cui il

contribuente era incorso legittimava l'immediato esercizio del diritto al rimborso, non ostandovi preclusione alcuna, mentre la liquidazione annuale aveva soltanto consolidato un errore già verificatosi in sede di liquidazione mensile, senza in alcun modo incidere (detta dichiarazione annuale) sul presupposto della debenza, legato infatti ad un errore circoscritto ad una singola fattura e non ad altri elementi venuti in essere solo successivamente, connessi a nuove circostanze di fatto o di diritto emerse definitivamente solo al momento della dichiarazione annuale medesima.

5. La società AMA Spa ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate non ha svolto difese.

7. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento alla individuazione della data del pagamento. La Commissione tributaria regionale aveva errato nel considerare irrilevante il materiale versamento dell'imposta, effettuato il 18 luglio 2011, ritenendo che, diversamente opinando, il dies a quo di decorrenza del termine per il rimborso potesse risultare collegato "non a dati oggettivi intrinseci, ma a elementi eventuali ed esterni, rappresentati dallo svolgimento o meno... di altre operazioni attive o passive, determinanti, di volta in volta, una eccedenza di IVA a debito ovvero a credito". La formulazione normativa del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 non autorizzava una simile e discrezionale esegesi del dato testuale, in quanto, da un lato l'effettuazione del versamento mediante F24 costituiva un momento chiaramente identificabile, del tutto sottratto a valutazioni discrezionali dell'interprete e, quindi, del tutto idoneo a determinare con la dovuta certezza la decorrenza del termine decadenziale quale quello previsto dall'art. 21 citato; dall'altro, era da contestare l'assunto che la presenza, nel periodo di riferimento, di altre operazioni attive o passive potesse essere considerata alla stregua di "elementi eventuali ed esterni" rispetto alla fattispecie in esame, essendo evidente che la presenza di altre operazioni attive e passive effettuate dal soggetto passivo nel periodo di riferimento dovesse essere considerata quale elemento interno alla fattispecie considerata, essendo la disciplina dell'IVA basata proprio sul criterio generale della compensazione o del riporto delle eccedenze creditorie, delle quali veniva ammesso il rimborso in favore del contribuente esclusivamente in ipotesi marginali ed in presenza di presupposti ben identificati e tassativamente selezionati (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30). Peraltro, l'interpretazione proposta trovava conferma nella disposizione contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30 ter, comma 1, (introdotto dall'art. 8 della legge Europea 2017, definitivamente approvata l'8 novembre 2017), che aveva introdotto per la prima volta nel decreto istitutivo dell'IVA una specifica disciplina dei c.d. rimborsi "anomali" (quale quello oggetto del presente giudizio), disponendo 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".

2. Con il secondo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, con riferimento alla insorgenza del presupposto per la restituzione. Contrariamente a quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale, con l'impugnata sentenza, la presentazione della dichiarazione annuale IVA costituiva il momento in cui sorgeva il presupposto per la restituzione, con la conseguenza che, nel caso di specie, la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta 2010 era avvenuta il 30 settembre 2011, con conseguente tempestività dell'istanza di rimborso presentata il 12 luglio 2013. Ed invero, non poteva essere ignorato che soltanto con la presentazione della dichiarazione annuale si era consolidato definitivamente il debito tributario ai fini IVA e si era, quindi, manifestato il presupposto per la relativa restituzione. L'impostazione tecnico-contabile delle liquidazioni periodiche dell'IVA era tale per cui nel periodo di riferimento (mese o trimestre) veniva calcolato un saldo, quale risultato della sommatoria algebrica fra il tributo a debito emergente dalle operazioni attive e quello a credito derivante dalle operazioni passive. Tale saldo era del tutto provvisorio in quanto destinato a confluire nel calcolo annuale dell'imposta dovuta, che era quantificabile soltanto in sede di dichiarazione annuale ed in relazione alla quale i versamenti periodici eseguiti assumevano il valore di acconti del tributo complessivamente dovuto per l'intero anno d'imposta. In tal senso si è chiaramente espressa la stessa Agenzia delle Entrate con Nota 12 settembre 2003, n. 121653, in cui si chiariva che "l'istanza di rimborso, in mancanza di disposizioni specifiche, deve essere proposta nel termine decadenziale di due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, in base alla norma di carattere generale di cui al D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, ultimo periodo. Più precisamente questa Agenzia è dell'avviso che il termine di cui al citato art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 decorra dalla presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta nel quale sono state realizzate le operazioni esenti ritenute imponibili". In tal senso doveva intendersi quanto previsto dall'art. 206 della Direttiva CEE 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, secondo cui "ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista dall'art. 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori".

2.1 I motivi, che vanno trattati unitariamente perchè connessi, sono infondati.

2.2 Occorre premettere che il rimborso del credito d'imposta consiste nella restituzione al contribuente delle somme che ha indebitamente versato o che ha versato in misura superiore a quelle dovute e si concretizza in una posizione creditoria che può essere oggetto di una domanda di restituzione delle somme illegittimamente prelevate. A chi ha erroneamente pagato è attribuita l'azione di ripetizione che, nel diritto tributario, si traduce nella possibilità di presentare l'istanza di rimborso, la cui disciplina si differenzia a seconda della natura delle imposte, periodica e non, dirette e indirette. E mentre con riferimento alle imposte aventi natura periodica, il diritto di credito del contribuente trova origine da una dichiarazione, anche in rettifica della precedente, e può essere oggetto di una domanda di rimborso o può essere portato in detrazione o compensazione, con riferimento ad altre ipotesi necessita una specifica istanza di rimborso. Inoltre, il rimborso d'ufficio, previsto nei casi tassativamente previsti dalla legge, viene eseguito autonomamente dall'Amministrazione finanziaria e determina l'insorgenza a carico dell'Ufficio di un vero e proprio obbligo di provvedere alla restituzione delle somme

indebitamente versate, a differenza del rimborso su istanza del contribuente che richiede la presentazione di una domanda specifica del contribuente, non inserita nella dichiarazione annuale, con la quale si chiede la restituzione delle maggiori somme versate e che deve essere presentata a pena di decadenza, entro un determinato termine.

2.3 Nell'ordinamento tributario vige, dunque, per la ripetizione del pagamento indebito, un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentare, a pena di decadenza dal relativo diritto, nel termine previsto dalle singole leggi di imposta o, in mancanza di queste, dalle norme del contenzioso tributario: il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, norma quest'ultima residuale e di chiusura del sistema (Cass., 11 novembre 2019, n. 29043; Cass., 11 dicembre 2019, n. 32424). Alla domanda di rimborso o restituzione del credito maturato dal contribuente si applica, quindi, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, (Cass., 26 ottobre 2021, n. 30083; Cass., 6 novembre 2019, n. 28565). Sicchè, in tema di imposta sul valore aggiunto, la domanda di rimborso non rientrando tra le ipotesi disciplinate dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, nè contemplata da disposizioni specifiche, va proposta a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2; l'art. 21, secondo il quale "la domanda di restituzione, in mancata di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione", come nel caso di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonchè nei casi di accertamento con adesione o conciliazione. Va, quindi, ribadito il principio secondo cui "In tema d'IVA, alla domanda di rimborso non rientrando tra quelle previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, nel testo "pro tempore" vigente, e perciò non contemplata da disposizioni specifiche, si applica il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, di carattere residuale e secondo il quale "la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione" (Cass., 31 luglio 2019, n. 20573; Cass., 23 ottobre 2015, n. 21674; Cass., 8 giugno 2011, n. 12433).

2.4 Numerose sono le pronunce di questa Corte sulla individuazione del giorno del versamento ai fini della decorrenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso dell'importo indebito pagato, dovendosi precisare che, in tema di contenzioso tributario, la decadenza nella quale il contribuente sia incorso per mancato rispetto dei termini per richiedere il rimborso di un tributo pagato per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione, è rilevabile d'ufficio, anche in sede di gravame e di legittimità, salvo che si sia già formato sul punto il giudicato interno, essendo quei termini dettati per finalità di interesse pubblico e di essi non potendo disporre neppure l'amministrazione (Cass., 28 agosto 2013, n. 19755, in motivazione).

2.4.1 Più in particolare, questa Corte ha affermato che "In tema di rimborso di Iva, nel caso in cui il contribuente abbia erroneamente versato l'imposta non dovuta per carenza del presupposto della territorialità, il termine entro il quale va avanzata la richiesta di rimborso è quello biennale", previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, decorrente "dal momento in cui è stato effettuato il versamento" poichè, in una tale evenienza, "il presupposto per la restituzione sussiste sin dall'origine", a nulla rilevando l'incertezza soggettiva sul diritto al

rimborso, che è questione di mero fatto, non incidente sulla possibilità giuridica di ripetere l'indebito e, quindi, sulla decorrenza del termine in base al principio generale di cui all'art. 2935 c.c. " (Cass., 11 giugno 2019, n. 15638; Cass., 8 luglio 2016, n. 13980) e che il termine biennale, previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, decorre dal momento in cui è stato effettuato il versamento, in quanto l'errore in cui il contribuente è incorso legittima l'immediato esercizio del diritto al rimborso, non ostandovi preclusione alcuna (Cass., 28 dicembre 2016, n. 27221; Cass., 8 giugno 2011, n. 12447).

Ed è stato precisato che "Neppure appare pertinente il richiamo agli orientamenti della Corte di Giustizia atteso che, da un lato, la Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione e conforme al principio di effettività "la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia dell'interessato sia dell'amministrazione coinvolta, anche se, per definizione, il decorso di tali termini comporta il rigetto totale o parziale, dell'azione proposta" (v. sentenza 8 settembre 2011, C-89/10 e C-96/10, Q-Beef e Bosschaert; sentenza 15 aprile 2010, C-542/08, Barth; sentenza 15 dicembre 2011, in C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta; sentenza 20 dicembre 2017, in C-500/16, Caterpillar), mentre, dall'altro, ove ha riconosciuto il diritto al rimborso a prescindere dal maturare del termine di decadenza previsto dalla legislazione nazionale, ha assegnato rilevanza a situazioni oggettive e imponderabili per il contribuente o, comunque, a condotte riferibili all'Amministrazione finanziaria" (Cass., 11 giugno 2019, n. 15638, in motivazione).

2.4.2 Anche in tema di rimborso di tributo dichiarato incompatibile con l'ordinamento Eurounitario dalla Corte di Giustizia, è stato osservato che il termine di decadenza del diritto al rimborso, previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, decorre dalla data del versamento e non da quella in cui è intervenuta la pronuncia che ne ha sancito la contrarietà, non operando i principi in tema di "overruling", configurabile solo con riguardo alla modifica imprevedibile di istituti di natura processuale (Cass., 16 maggio 2022, n. 15645; Cass., 27 luglio 2021, n. 21419; Cass., 13 settembre 2018, n. 22345).

2.4.3 Ancora, la Corte di Cassazione ha stabilito che "Il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dal D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 (il quale concerne tutte le ipotesi di contestazione riguardanti i detti versamenti), decorre, nella ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dal versamento del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'"an" e del "quantum" dell'obbligazione fiscale, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poichè in questa ipotesi l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento" (Cass., 26 maggio 2008, n. 13478; Cass., 19 dicembre 2014, n. 27136; Cass., 20 luglio 2016, n. 14868).

2.4.4 In tema di agevolazioni tributarie, il termine biennale decorre dal momento della conclusione del procedimento, giacchè è solo in tale momento che sorge il diritto del contribuente alla restituzione della differenza tra l'imposta versata nella misura ordinaria e

quella dovuta per effetto dell'applicazione dei benefici fiscali (Cass., 28 giugno 2013, n. 16328; Cass., 13 novembre 2006, n. 24183).

2.4.5 In materia di adempimento rateale "l'istanza di rimborso di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, deve essere presentata nel termine di decadenza di due anni dal giorno in cui la pretesa dell'amministrazione finanziaria si è resa definitiva, termine che, nell'ipotesi di adempimento rateale, decorre da ciascuno dei pagamenti e non dalla data dell'ultima quota del pagamento frazionato" (Cass., 3 febbraio 2021, n. 2420).

2.4.6 Nel caso in cui una legge sopravvenuta introduce, con effetto retroattivo, un beneficio fiscale prima non previsto, è stato affermato che "Ai fini del rimborso di versamenti per imposte dirette non dovute, la disciplina di cui al D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 è applicabile solo se tali versamenti non siano dovuti fin dall'origine, mentre quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, è applicabile il D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, quale disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo la quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione" (Cass., 16 febbraio 2010, n. 3575 e, più di recente, Cass., 11 dicembre 2019, n. 32309).

2.4.7 In relazione alla decorrenza del termine decadenziale nel caso di ritardata trasposizione nell'ordinamento interno di una direttiva comunitaria, la Corte di Cassazione ha individuato il dies a quo del termine di decadenza nel giorno del pagamento, affermando che tale termine, qualora la disciplina nazionale sia in contrasto con una direttiva comunitaria, come per la soggezione dell'atto di fusione di società alla sola imposta fissa, e non all'imposta proporzionale versata dal contribuente, decorre, analogamente a quello per richiedere il rimborso di tasse sulle concessioni governative sulle società, applicate in violazione di norme comunitarie, dal giorno del pagamento del tributo, e non da quello di trasposizione della direttiva nell'ordinamento interno, in quanto il contribuente italiano che, in esecuzione di una norma interna, ha effettuato il versamento relativo ad una imposta ritenuta contrastante con una direttiva comunitaria, ha la possibilità di formulare la domanda di rimborso anche prima che alla direttiva stessa venga data attuazione nello Stato italiano, purchè essa direttiva sia incondizionata e precisa, e sia trascorso un tempo ragionevole dalla sua emanazione. In tale ipotesi, infatti, il giudice nazionale ha il potere - dovere di disapplicare la norma interna, e riconoscere la fondatezza della pretesa di rimborso, anche se il legislatore nazionale abbia emanato norme incompatibili con la direttiva (Cass., 10 settembre 2004, n. 18276; Cass., 1 marzo 2005, n. 4315).

2.5 Con specifico riferimento, poi, al regime di liquidazione Iva di gruppo, va precisato che, in tema di IVA, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73, comma 3, come sostituito dal D.P.R. n. 24 del 1979, art. 1, contenente la disciplina della cd. "IVA di gruppo", regola nelle sue linee essenziali un particolare meccanismo (facoltativo) di assolvimento dell'IVA che comporta la perdita, da parte delle società controllate, della disponibilità dei rispettivi saldi IVA ed il trasferimento dei relativi crediti e debiti d'imposta alla società controllante, onde consentirle di compensare i saldi a credito o a debito risultanti dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni annuali proprie e delle società partecipate, restando così l'unico soggetto legittimato al versamento, ovvero alla

scelta annuale tra il rimborso o l'accredito nell'anno successivo dell'eccedenza detraibile del gruppo. In tal modo realizza, attraverso il consolidamento dei crediti e dei debiti di imposta delle partecipanti al gruppo, il vantaggio, di natura eminentemente finanziaria, di ottenere un sollecito rimborso dei crediti IVA vantati da una (o da alcune) delle società del gruppo, mediante compensazione con l'eventuale IVA a debito di altra (o altre) società del gruppo medesimo, ed evitando che, all'interno dello stesso gruppo, le società "a debito" debbano immediatamente versare l'imposta, e le società "a credito", siano, invece, costrette ad attendere i tempi, non celeri, del rimborso ordinario (Cass., Sez. U., 2 febbraio 2016, n. 1915; Cass., 17 luglio 2017, n. 17690).

Inoltre, questa Corte ha affermato che, in tema di liquidazione dell'IVA di gruppo, la compensazione è ammissibile soltanto per i crediti che siano confluiti nella dichiarazione presentata dalla controllante e che influiscano sull'imposta complessivamente dovuta sia dalla controllante, sia dalle controllate, le quali restano responsabili, quali soggetti passivi d'imposta, a norma dell'art. 73, comma 3, penultimo periodo, D.P.R. n. 633 del 1972; diversamente la compensazione non è ammissibile, per difetto del presupposto della reciprocità, con debiti e crediti che non confluiscono nella dichiarazione iva di gruppo, in quanto si tratta di poste delle quali va esclusa la cessione ed in relazione alle quali, per conseguenza, la controllante non ha alcuna legittimazione (Cass., 13 dicembre 2021, n. 39667; Cass., 26 ottobre 2020, n. 23424).

2.6 Ciò posto, nel caso in esame, in applicazione dei principi suesposti, correttamente il giudice d'appello ha affermato che la domanda di rimborso della società contribuente era intervenuta oltre il biennio decorrente dalla data della liquidazione periodica mensile del 16 maggio 2010, contenente il computo dell'erroneo versamento dell'Iva (con la fattura emessa in data 29 aprile 2010 n. 1002158/VC, per Euro 30.000.000, di cui Euro 27.272.727,27 per imponibile ed Euro 2.272.272,73 per Iva), ritenendo che in quella specifica data si fosse verificato il presupposto cui faceva riferimento il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 e privando di rilevanza la data del versamento effettuato in data 18 luglio 2011 da parte della società capogruppo, avendo la società Ama Spa optato per il regime di liquidazione Iva di gruppo ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73 (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata); per quanto diffusamente esposto, assume, invero, ai fini della necessaria individuazione del dies a quo alla data del 16 maggio 2010, la circostanza che, proprio all'atto della liquidazione periodica mensile del 16 maggio 2010 da parte della società Ama Srl sia venuto ad esistenza il diritto al rimborso Iva, non essendo condivisibile l'assunto delle società ricorrente secondo cui il debito tributario ai fini Iva si consolidava soltanto con la presentazione della dichiarazione annuale, assumendo gli eventuali versamenti eseguiti nel corso del periodo di imposta all'esito delle singole liquidazioni periodiche la natura di acconti del tributo dovuto per l'intero anno d'imposta; ed invero, per come affermato dalla stessa società ricorrente, già con la fattura del 29 aprile 2010 la società, per mero errore materiale, aveva provveduto al versamento dell'Iva poi oggetto della domanda di rimborso e, dunque, il termine biennale di decadenza è cominciato a decorrere dal momento in cui era stato effettuato il versamento, in quanto da quel momento era possibile l'immediato esercizio del diritto al rimborso, mentre la liquidazione annuale non aveva fatto altro che consolidare un errore che si era già verificato in sede di liquidazione mensile (cfr. pag. 4 della sentenza impugnata); anche il riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30 ter, comma 1, (che prevede la decorrenza del termine di decadenza dalla data del versamento dell'imposta, ovvero se successivo, dal giorno in

cui si è verificato il presupposto per la restituzione) e all'art. 206 della Direttiva n. 2006/112/CE (che stabilisce che l'importo netto dell'Iva va pagato al momento della presentazione della dichiarazione Iva, ma gli Stati membri possono stabilire una diversa scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori) sembrano affermare esattamente quanto qui si sostiene: la prima ancora una volta ponendo in evidenza il momento del versamento; la seconda consentendo agli Stati membri di stabilire un'altra scadenza per il pagamento degli importi IVA diverso dal momento della presentazione della dichiarazione Iva; ed invero, anche il tenore letterale della norma di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, laddove parla di "pagamento" e nella parte in cui conferisce rilevanza al giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, solo se posteriore al pagamento, depone nel senso che, ai fini della decorrenza del termine decadenziale, rileva innanzi tutto il momento del versamento dell'imposta e che il diverso momento di decorrenza trova applicazione solo nel caso in cui non vi sia stato in precedenza un materiale versamento dell'imposta Iva, poi risultata non dovuta; dunque, avuto riguardo al chiaro tenore letterale del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, non può non rilevare, rispetto alla data dell'istanza di rimborso (12 luglio 2013), la data della liquidazione periodica mensile del 16 maggio 2010, contenente il computo dell'errato versamento dell'Iva, giusta fattura del 29 aprile 2010, perchè era proprio tale momento temporale che legittimava l'immediato esercizio del diritto al rimborso, privando di rilievo, invero, il momento successivo della liquidazione Iva da parte della società capogruppo ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73.

3. Per quanto esposto, il ricorso va rigettato.

Nessuna statuizione va assunta sulle spese, poichè l'Agenzia intimata non ha svolto difese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis, dello stesso art. 13, ove dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 5 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 12 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza