

# Sentenza del 17/07/2023 n. 20559 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale del Piemonte, in sede di rinvio, accoglieva il ricorso introduttivo della lite, proposto da L'Oreal Saipo Spa (ora L'Oreal Italia spa) contro il diniego di rimborso IVA (Omissis), limitatamente all'ultima annualità.

La CTR osservava in particolare:

-che la sentenza appellata aveva errato nell'affermare la legittimità dell'atto impugnato, in quanto doveva farsi applicazione dell'art. 11 della direttiva 77/388/CEE (c.d. sesta direttiva) alle ipotesi di riduzione del corrispettivo contrattuale per effetto del comportamento di un terzo (cliente finale che si avvale di "buono sconto" o di "buono rimborso");

-che affermato tale principio di diritto in seguito al ricorso della società contribuente avverso la prima sentenza di appello, la Corte di Cassazione le aveva demandato di verificare "..se dalle note di variazione lo sconto o il rimborso concesso al consumatore finale sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria posta in essere dal produttore nei confronti del rivenditore; se la variazione (pari alla somma rimborsata) sia stata imputata in proporzione della base imponibile e dell'imposta; se la variazione in diminuzione delle operazioni sia intervenuta entro l'anno di effettuazione della relativa operazione originaria";

-che a tali quesiti doveva darsi -in fatto- una risposta positiva, ancorchè nel caso di specie la società contribuente non avesse emesso le note di variazione (in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta) essendole ciò precluso per decorso del termine previsto dalla norma interna ( D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 ), ma essendole invece consentito appunto la presentazione di un'istanza di rimborso;

-che tuttavia doveva applicarsi il termine decadenziale generale di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21 , e conseguentemente affermarsi che essendo stata presentata l'istanza di rimborso de qua il 21 gennaio 2000, poteva considerarsi tempestiva per tutti i crediti maturati dal 21 gennaio 1998, per un ammontare complessivo pari ad Euro 208.320,86.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo due motivi.

Resiste con controricorso la società contribuente.

Motivi della decisione

Con il primo motivo -ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 - l'agenzia fiscale ricorrente denuncia la violazione degli art. 2909 c.c. , art. 384 c.p.c. , comma 2, art. 394 c.p.c. , D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2 , e con il secondo motivo -ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3- lamenta la violazione/falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26 , art. 2697 c.c., poichè la CTR, in difformità al compito datole dalla Corte di Cassazione quale giudice del rinvio, ha ritenuto non indispensabili le note di variazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26 , al fine dell'ottenimento dei rimborsi IVA richiesti.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

Si desume dalla sentenza n. 20964/2015 di questa Corte originante il giudizio di rinvio:

-che in quel giudizio la società contribuente aveva dedotto quale unico motivo di ricorso la violazione dell'art. 11 della Sesta Direttiva e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 13, comma 1 , poichè il primo giudice di appello aveva rigettato la sua istanza di rimborso dell'IVA non detratta in relazione agli sconti/ai rimborsi fatti alla clientela in occasione di iniziative promozionali di vendita dei propri prodotti;

-che tale motivo è stato accolto, ravvisandosi l'eccepiteo contrasto della normativa interna con quella unionale e con la giurisprudenza della Corte di giustizia UE (Elida Gibbs Ltd, C-317/1994), con specifico riguardo alla possibilità di emettere note di variazione D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 26, anche nel caso, quale quello di specie, di emissione di "buoni sconto" ovvero di "buoni rimborso";

-che quindi era demandato al giudice del rinvio l'accertamento "dell'esistenza in concreto dei presupposti per il riconoscimento del rimborso" ed in particolare di verificare "se dalle note di variazione lo sconto o il rimborso concesso al consumatore finale sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria - che s'intende variare - posta in essere dal produttore nei confronti del rivenditore; se la variazione (pari alla somma rimborsata) sia stata imputata proporzionalmente della base imponibile e dell'imposta; se la variazione in diminuzione delle operazioni sia intervenuta entro l'anno di effettuazione della relativa operazione originaria";

-che sempre in quel giudizio l'agenzia fiscale aveva proposto ricorso incidentale condizionato con richiesta di statuire circa l'applicabilità all'istanza di rimborso della società contribuente il termine prescrizione ordinario di cui all'art. 2946, c.c. ovvero quello biennale di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21 ;

-che pure questa censura è stata accolta, sancendosi l'applicabilità nel caso di specie della seconda disposizione legislativa evocata dalla ricorrente incidentale;

-che di conseguenza si è richiesto al giudice del rinvio di accertare "quando è sorto il diritto alla restituzione dell'imposta per i diversi anni in esame" e di verificare, quindi "la tempestività della proposizione dell'istanza di rimborso D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 21, comma 2, u.p.".

Orbene, pur vero che in detta pronuncia la Corte ha fatto espresso riferimento alle note di variazione D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 26, tuttavia deve intendersi che si riferisse

comunque alle concrete, effettive, modalità di esecuzione della variazione dell'imponibile per effetto dell'utilizzo da parte del cliente finale di un "buono sconto" ovvero di un "buono rimborso".

Non può darsi altra interpretazione del decisum in questione, la cui premessa generale è la contrarietà delle previsioni di cui a tale disposizione legislativa interna con l'art. 11, Sesta direttiva e con la citata giurisprudenza della Corte di giustizia UE; la diversa interpretazione proposta dall'agenzia fiscale si pone invece evidentemente in contrasto con tale premessa.

Pertanto il giudizio di fatto demandato al secondo giudice di appello deve considerarsi finalizzato all'accertamento della riferibilità delle variazioni di base imponibile per effetto dell'utilizzo di detti buoni ai crediti IVA vantati con l'istanza di rimborso di che si tratta. Di recente questa Corte, riaffermando che "In tema d'IVA, è consentita la variazione in diminuzione della base imponibile al fornitore che, in virtù di una sua scelta imprenditoriale autonoma e spontanea, abbia distribuito buoni ai consumatori finali, da cui sia conseguita la restituzione, da parte sua, al distributore di una quota del prezzo pagato da quest'ultimo, comprensiva sia dell'imponibile sia dell'imposta, anche se derivante da sconti concessi dal cedente a consumatori finali con cui non sussista un diretto contratto di compravendita, ma a condizione che tale sconto sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria tra fornitore e rivenditore" (Sez. 5 -, Sentenza n. 10104 del 28/05/2020, Rv. 657770 - 01), ha peraltro espressamente richiamato l'ulteriore principio di diritto che "In ipotesi di indebito tributario in materia di IVA, il ricorso da parte del contribuente alla procedura di variazione D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 26 non è obbligatorio, ma è rimesso alla sua libera scelta, potendo egli sempre optare per l'esercizio dell'azione generale di rimborso" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14239 del 07/06/2017, Rv. 644436 - 01; conf. Sez. 5 -, Sentenza n. 24562 del 09/08/2022, Rv. 665791 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 7330 del 11/05/2012, Rv. 622906 - 01).

Il che è del resto coerente con la parte della sentenza di rinvio con la quale è stato accolto il ricorso incidentale condizionato agenziale, appunto perchè si tratta nel caso di specie di un'azione "generale" di rimborso D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 21.

La sentenza impugnata quindi ha fatto piena e corretta applicazione del senso giuridico sostanziale per il quale ha ricevuto il compito di giudicare in sede di rinvio, consapevolmente e, in virtù delle considerazioni che precedono, affermando che "Non rispondono ovviamente ai contenuti formali ed effettivi delle note di variazione, costituenti procedura di rettifica dell'imponibile e dell'imposta che non è intervenuta nel presente giudizio, posto che nel caso di specie L'Oreal non ha emesso nota di variazione alcuna, poichè la normativa interna ne precludeva l'emissione ed ha seguito la diversa percorribile procedura dell'istanza di rimborso al cui contesto le indicazioni della S.C. sono comunque da riportare"; ponendo altresì correttamente sul piano logico-giuridico la questione della coerenza di tale soluzione con l'accoglimento del ricorso incidentale condizionato, proprio in considerazione della ritenuta applicabilità del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21 , quale alternativa precisa e secca al meccanismo di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26 .

Ciò posto, l'univoco accertamento di fatto "che tutti gli importi richiesti con l'istanza di rimborso originaria, oggetto dell'impugnato diniego, rispondono ai requisiti sopra individuati quanto ai

nessi degli sconti con le originarie operazioni, alla loro proporzionale imputazione all'imponibile ed all'imposta" non è ulteriormente sindacabile in questa sede.

In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'agenzia fiscale ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.500 per onorari, Euro 200 per esborsi oltre al 15% per spese generali ed agli accessori di legge.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza