

Sentenza del 20/07/2023 n. 21843 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Marina di Archimede Srl , Porto Turistico di Siracusa, aveva impugnato l'avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale l'Ufficio aveva proceduto alla rettifica della dichiarazione presentata nell'anno 2011, avente ad oggetto il disconoscimento del credito IVA di Euro 1.104.000,00 richiesto a rimborso e maturato nell'anno 2008.

2. La Commissione tributaria provinciale di Roma, con la sentenza n. 23095/35/17, aveva rigettato il ricorso della società e compensato le spese di lite.

3. La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello della società contribuente, evidenziando che il credito IVA richiesto a rimborso con la dichiarazione IVA 2011 (mod. Unico 2012), pari ad Euro 1.384.389,00, di cui l'Ufficio aveva disconosciuto l'importo di Euro 1.104.000,00, derivava interamente dal riporto di una eccedenza a credito IVA anno 2008, regolarmente risultante dalla dichiarazione annuale e riportata nei successivi esercizi e che da ciò ne derivava che l'Ufficio, nell'analizzare la richiesta di rimborso della eccedenza Iva risultante dalla dichiarazione annuale 2011/12, non era più nei termini per potere rettificare legittimamente il quadro VL, della dichiarazione IVA 2012, trattandosi di dati relativi a crediti di anni precedenti e riportati in dichiarazione fin dal 2008, ciò confortato dall'art. 57, ratione temporis applicabile, del D.P.R. n. 633 del 1972 e dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato ad un unico motivo.

5. La società Marina di Archimede Srl Porto Turistico di Siracusa resiste con controricorso.

6. 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 ed unico motivo si lamenta la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 anche in combinato disposto con gli artt. 30, comma 2, e 38 bis dello stesso D.P.R., in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3. La tesi della Commissione tributaria regionale, secondo la quale il credito esposto nella dichiarazione IVA 2008, ma pacificamente richiesto a rimborso per la prima volta nella dichiarazione IVA 2011, si sarebbe consolidato per effetto del decorso del termine per l'esercizio dell'accertamento in relazione all'annualità 2008, era erronea in quanto si poneva in aperto contrasto con il principio enunciato dalle Sezioni Unite di codesta

Corte nella sentenza 15 marzo 2016, n. 5069, secondo cui "l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad excipiendum"". Anche a voler prescindere da tale dirimente considerazione, la sentenza impugnata era erronea in quanto, con la sentenza 26 febbraio 2014, n. 4616, la Suprema Corte aveva affermato che il termine di decadenza doveva computarsi in ragione della dichiarazione contenente la richiesta di rimborso. La tesi recepita dalla sentenza n. 4616/2014 trovava conferma nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 1, che prevedeva l'obbligo di presentare idonea cauzione che avesse un termine di durata sufficiente a coprire il periodo previsto per la rettifica della dichiarazione che conteneva l'istanza di rimborso, indipendentemente dal fatto che il credito IVA fosse sorto in anni precedenti, eventualmente non più rettificabili ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57. Infine, la stessa parte, nel ricorso in appello, aveva affermato che le condizioni per cui chiedeva il rimborso si erano verificate nel 2011, quando aveva ricevuto la nota di credito senza IVA, con la conseguenza che se l'Ufficio avesse controllato prima di questa annualità la posizione fiscale della ricorrente non avrebbe riscontrato alcuna anomalia e non sarebbero esistite neanche le condizioni per la presentazione dell'istanza di rimborso.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Al riguardo, assume rilievo decisivo la compiuta ricostruzione del rapporto tributario, per quel che è dato ricavare dall'avviso di accertamento oggetto di impugnazione, come trascritto alle pagine 2 e 3 del ricorso per cassazione, dal controricorso (pagine 2 -8) e dalla sentenza impugnata.

1.3 Nello specifico:

-) con atto del 19 ottobre 2007, la Regione Sicilia aveva concesso alla società Marina di Archimede Srl un'area del pubblico demanio marittimo, di mq 148.674;

-) la società Marina di Archimede Srl aveva stipulato, in data 23 luglio 2007, con la società Gedeam Servizi Italia Srl un contratto di appalto di servizi di "Project Management" avente ad oggetto l'esecuzione di tutti i servizi di assistenza tecnica e gestionale necessari per la realizzazione del porto turistico, a fronte di un corrispettivo pari al 5% del costo di costruzione dell'opera e, in data 13 febbraio 2008, con la società Domus Investimenti Srl un contratto di appalto "chiavi in mano" per l'affidamento dell'esecuzione di tutte le opere a mare e a terra previste nel progetto del Porto Turistico, a fronte di Euro 52.000.000,00. oltre IVA;

-) i costi sostenuti nell'anno 2008 avevano generato il credito dalla contribuente con la dichiarazione presentata per l'anno d'imposta 2011 e pari a Euro 1.348.839,00, giusta fatture emesse dalle società Gedeam Servizi Italia Srl e Domus Investimenti Srl per un imponibile di Euro 5.520.000,00 con IVA per Euro 1.104.000,00; -) i suddetti contratti di appalto avevano avuto regolare esecuzione fino all'anno 2011, anno in cui essi, per accordo della parti, venivano consensualmente risolti a causa di un "fermo dei lavori" dovuto alla mancata consegna delle

adiacenti banchine del Porto Grande di Siracusa da parte dell'Amministrazione comunale concedente e alla sopraggiunta situazione di crisi finanziaria in cui si era venuta a trovare la società Marina di Archimede Srl , unitamente ad altre società del suo gruppo di appartenenza (il c.d. Gruppo Acquamarzia), che l'aveva portata ad essere poi ammessa ad una procedura di concordato preventivo liquidatorio, ancora in corso; -) il credito IVA del 2008 di Euro 1.437.660,00, non potendo essere trasferito al gruppo (cui la società Marina di Archimede Srl era entrata a far parte solo nell'anno 2009), era stato portato in compensazione/detrazione fino all'anno 2011 e, poi, chiesto a rimborso;

-) le società Domus Investimenti Srl e Gedeam Servizi Italia Srl , che facevano già parte del gruppo Società Dell'Acqua Pia Antica Marcia, avevano trasferito al gruppo il debito Iva nascente dalle fatture emesse e i rapporti di credito e debito nascenti tra le tre società si elidevano all'interno del gruppo; in particolare, negli anni 2009, 2010 e 2011, la società Marina di Archimede Srl avevano continuato a generare credito Iva che aveva trasferito al gruppo e che aveva avuto origine dalle fatture ricevute dai fornitori Domus Investimenti Srl (anni 2009-2010-2011) e Gedeam Servizi Italia Srl (anno 2009), relative ad anticipi per la costruzione del porto che andavano ad incrementare il valore della voce di bilancio immobilizzazioni materiali in corso di costruzione, il cui valore ammontava al 31 dicembre 2010 ad Euro 32.531.579; all'esito della puntuale determinazione dei lavori effettuati al 31 dicembre 2011, le società Domus Investimenti Srl e Gedeam Servizi Italia Srl avevano emesso note di credito rispettivamente per Euro 21.200.000,00 ed Euro 301.576,77 al fine di stornare parte degli acconti erogati dalla società Marina di Archimede senza IVA e l'Ufficio aveva rilevato che i rapporti finanziari tra le suddette società erano stati definiti senza un'effettiva movimentazione di denaro, ma tramite il conto corrente infragruppo e che, in questo modo, erano state regolate le indicate note di credito;

-) l'Ufficio aveva notificato, in data 19 novembre 2015, alla società Marina di Archimede Srl l'avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale aveva proceduto alla rettifica della dichiarazione presentata nell'anno 2011, avente ad oggetto il disconoscimento del credito IVA di Euro 1.104.000,00 richiesto a rimborso e maturato nell'anno 2008.

1.4 Ciò posto, sulla base della ricostruzione fattuale del rapporto tributario oggetto di contestazione, correttamente i giudici di secondo grado hanno ritenuto fondato l'appello proposto dalla società contribuente, affermando che avevano errato i giudici di primo grado nell'affermare che il termine di decadenza dell'azione di accertamento decorreva dalla data di presentazione della dichiarazione IVA relativo al periodo di imposta in cui era stata richiesta a rimborso (dichiarazione Iva 2012 per l'anno 2011), quando, invece, il termine di decadenza decorreva dalla data di presentazione della dichiarazione Iva relativa al periodo di imposta in cui essa era stata riportata in dichiarazione, ovvero dichiarazione IVA 2009 per l'anno 2008; i giudici di secondo grado, infatti, hanno rilevato che il credito IVA richiesto a rimborso con la dichiarazione IVA 2011, pari ad Euro 1.384.389,00 (di cui l'Ufficio aveva disconosciuto l'importo di Euro 1.104.000,00) derivava interamente dal riporto di una eccedenza a credito IVA anno 2008, regolarmente risultante dalla dichiarazione annuale e che era stata riportata nei successivi esercizi (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata).

1.5 Ed invero, in tema di applicabilità dei termini di decadenza ai quali il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 assoggetta l'azione del fisco, le Sezioni Unite di questa Corte, di recente, hanno esaminato la questione se il principio statuito dalle Sezioni Unite con la pronuncia n. 5069 del 15 marzo 2016 (con la quale si è stabilito, in relazione alle imposte sui redditi, che, in tema di rimborso d'imposta, l'amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del proprio potere di accertamento senza che abbia adottato alcun provvedimento), benchè dettato in tema d'imposte dirette, si potesse estendere all'IVA, nonostante le peculiarità di questo tributo, date dalla sua natura d'imposta armonizzata, essendo maturato, peraltro, rispetto all'IVA un orientamento distonico rispetto al principio fissato dalle sezioni unite nella sentenza n. 5069 del 2016, fondato sul D.P.R. 29 settembre 1972, n. 633, art. 57, comma 1 del quale stabilisce che "Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel comma 2 dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna" (cfr. Cass., Sez. U., 29 luglio 2021, nn. 21765 e 21766).

1.6 In particolare, le Sezioni Unite, nelle sentenze richiamate nn. 21765 e 21766 del 2021, hanno affermato, il principio secondo il quale "In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento o per la rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento".

1.7 Le Sezioni Unite di questa Corte, dopo aver rilevato che "l'attività di controllo della dichiarazione è funzionale all'adempimento degli obblighi tributari, che nascono in dipendenza dell'insorgenza dei relativi presupposti, e non già a seguito dell'esercizio di quell'attività e dei conseguenti avvisi di accertamento" e che "l'omissione dell'attività di controllo si risolve nell'inadempimento definitivo di quegli obblighi", riverberandosi sul contribuente, per cui "l'amministrazione, che sia decaduta dai propri poteri di accertamento e rettifica, non può pretendere un'imposta maggiore di quella liquidata in dichiarazione", hanno, peraltro, posto in risalto che "il credito che nasca, invece,... dal coacervo delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che quindi eccedano l'imposta liquidata, esiste in quanto ne sussistano i fatti generatori, sicchè non è sufficiente che sia esposto in dichiarazione, nè è necessario che sia accertato dall'amministrazione", "nè l'inerzia può equivalere al riconoscimento implicito del credito, per l'assenza di fatti impeditivi o preclusivi del rimborso, in ragione di un obbligo dell'amministrazione di attivarsi, derivante anche dalla combinazione dei commi 2 e 5 dell'art. 6 dello statuto dei diritti del contribuente. Al contrario, il legislatore prende sì in considerazione l'inerzia, ma assegna ad essa il significato di rifiuto tacito, in quanto tale impugnabile". Ne deriva che "l'omesso esercizio del potere di controllo non determina alcun effetto accertativo del

credito vantato, che può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato (Cass., sez. un., n. 8500/21)".

1.8 Ritenere, dunque, incontrovertibile il credito "soltanto perchè è indicato in una dichiarazione non più assoggettabile al potere di accertamento o verifica, striderebbe con la matrice costituzionale dell'azione impositiva, presidiata dai precetti della riserva di legge (art. 23 Cost.), del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), e anche dell'imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.)". Lo stesso contribuente, infatti, ha sempre la possibilità di dimostrare, in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva, l'inesistenza anche parziale di presupposti d'imposta erroneamente dichiarati e, per conseguenza, di presentare nei termini previsti istanza di rimborso per l'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", nonostante l'errore, contenuto in dichiarazione, sicchè "già sul piano logico non è certo agevole costruire come titolo di un diritto, in quanto tale tendenzialmente stabile, la dichiarazione fiscale, fisiologicamente instabile, perchè emendabile in ogni tempo... anche direttamente in sede contenziosa, in caso di errori di fatto o di diritto, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito d'imposta". Resta quindi depotenziata l'asimmetria di posizioni poichè "il fisco può contestare in ogni tempo il proprio debito, ossia la sussistenza del diritto al rimborso che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta; ma il contribuente può far valere, anche direttamente in sede contenziosa - salvo il limite suindicato -, l'errore di fatto o di diritto che abbia infirmato la propria dichiarazione". E del resto "è il contribuente, che decide di chiedere il rimborso di un credito a distanza di anni dalla maturazione del diritto relativo, a scegliere, riportandolo a nuovo, di assegnare ad esso rilevanza, appunto ex novo, in ciascuna delle dichiarazioni successive in cui lo espone". Ne deriva che "la situazione fiscale del contribuente non è posta indefinitamente in discussione: la parte dilaziona nel tempo l'istanza di rimborso, preferendo il riporto a nuovo; la scelta conforma anche l'onere di conservazione delle scritture contabili e dei documenti giustificativi del credito (si veda Cass. n. 8500/21, cit.); e comunque il silenzio rifiuto opposto all'istanza è impugnabile e apre all'accertamento giudiziale e alla definizione del rapporto".

1.9 Da ciò la conclusione che "quanto agli artt. 23 e 53 Cost. è proprio l'applicazione dei principi ivi stabiliti che esclude la rilevanza della dichiarazione come titolo costitutivo del diritto al rimborso, anche in ipotesi di crediti inesistenti; - quanto all'art. 3 Cost. , il sistema complessivo, che prevede la possibilità di rettificare in ogni tempo la dichiarazione errata in fatto o in diritto - salvo che non si siano verificate le decadenze previste dalla legge -, la facoltà di presentare istanza di rimborso nonostante si sia dichiarato l'obbligo di versamento del tributo, e la possibilità di scegliere di riportare reiteratamente a nuovo il credito, non consente di ravvisare alcuna discriminazione; in particolare, non v'è discriminazione alcuna tra chi riporta a nuovo il credito e chi, invece, lo chiede a rimborso, in quanto in entrambi i casi i crediti sono soggetti al potere di contestazione del fisco; - quanto all'art. 97 Cost. , la condotta dell'amministrazione di contestazione dell'esistenza di crediti risponde all'obbligo, su di essa gravante, di assicurare la riscossione dell'iva dovuta" (Cass., Sez. U., 29 luglio 2021, n. 21766, in motivazione, e più di recente, Cass., 11 aprile 2022, n. 11698).

1.10 In conclusione, le Sezioni Unite, osservando espressamente che i principi affermati non subivano temperamenti o deroghe per la natura armonizzata dell'IVA e che, piuttosto, essi

rinvenivano conferme proprio dalla fisionomia del tributo IVA, hanno ritenuto che l'omissione dell'attività di controllo della dichiarazione si riverbera sull'imponibile e sull'imposta liquidata "...al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta" e, dunque, sul debito del contribuente, di modo che l'amministrazione, che sia decaduta dai propri poteri di accertamento e rettifica, non può pretendere un'imposta maggiore di quella liquidata in dichiarazione e che, coerentemente, l'amministrazione non può contestare il credito che scaturisca dalla sottostima dell'imposta dovuta che in realtà era maggiore e che è stata evasa e ciò per il rapporto di proporzionalità inversa tra debito e credito. E' a questo credito che si riferisce il secondo periodo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 1 : l'eccedenza detraibile oggetto della pretesa di rimborso che va accertata nel termine di decadenza ivi stabilito è appunto quella che deriva dalla sottostima del debito, che deve essere oggetto di rettifica. Differentemente, il credito che nasce, invece, dal coacervo delle poste detraibili che prevalgono sul debito, e che, quindi, eccedano l'imposta liquidata, esiste in quanto ne sussistano i fatti generatori, sicchè non è sufficiente che sia esposto in dichiarazione, nè è necessario che sia accertato dall'amministrazione; nè l'inerzia equivale al riconoscimento implicito del credito, per l'assenza di fatti impeditivi o preclusivi del rimborso, in ragione di un obbligo dell'amministrazione di attivarsi, derivante anche dalla combinazione dei commi 2 e 5 dell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente.

1.11 Questa Corte, anche di recente, ha ritenuto errato il presupposto che la posizione tributaria del contribuente vada riguardata complessivamente, in quanto la dichiarazione contiene le poste attive e quelle passive del rapporto tra contribuente e fisco, senza che sia possibile disgiungerle concettualmente, richiamando, in proposito, la giurisprudenza unionale secondo cui "sebbene in base alla combinazione dell'art. 179, paragrafo 1, e art. 183, paragrafo 1, della direttiva iva l'eccedenza di iva risulta da un'operazione aritmetica eseguita globalmente dal soggetto passivo per l'intero periodo d'imposta, cosicchè l'eccedenza può apparire, nella dichiarazione, solo sotto forma di un risultato unico, il carattere globale del calcolo non implica che l'eccedenza costituisca un'unità inscindibile, che non renda possibile distinguere operazioni precise.

Al contrario: il diritto alla detrazione dell'iva pagata a monte, che forma la posta detraibile destinata a confluire nell'importo richiesto a rimborso, va inteso in relazione a un'operazione precisa" (Corte di Giustizia, sentenza 14 maggio 2020, causa C-446/18, Agrobet CZ s.r.o., punti 31-34) ed ha affermato che " Non v'è difatti simmetria tra le poste di iva a debito, ossia dell'iva scaturente dalle operazioni di cessione o di prestazione di servizi, e quelle di iva a credito, ossia dell'iva detraibile derivante dalle operazioni di acquisto di beni o di servizi" e che "contrasterebbe col diritto unionale dar vita a un credito in realtà inesistente sol perchè la dichiarazione fiscale che lo espongono non sia stata oggetto di accertamento" (Cass., 19 maggio 2022, n. 16103).

1.12 Dunque, il contribuente è onerato della prova del fatto costitutivo del credito IVA vantato che ha ad oggetto l'IVA addebitatagli "a monte" da quanti gli abbiano ceduto beni o reso servizi, che sia di importo maggiore di quella da lui addebitata "a valle" a quanti abbiano acquistato i beni da lui ceduti o richiesto i servizi da lui erogati e rispetto a questo credito, l'Amministrazione ha ampi poteri di verifica, quale che sia il tempo passato dal momento in cui i dati (imponibile e imposta) furono dal contribuente indicati in una dichiarazione non oggetto di rettifica. Quanto,

invece, alle fatture da cui scaturisce il debito IVA, oltre ai controlli di completezza e a quelli relativi ai conteggi, l'Amministrazione finanziaria non può far altro, qualora si tratti di annualità in relazione alle quali sono scaduti i termini per l'accertamento, ovvero non può assumere che, oltre a quelle fatturate, siano state poste in essere anche altre operazioni, che eliderebbero o ridurrebbero il credito chiesto a rimborso. Sicchè se il contribuente ha un debito IVA maggiore di quello dichiarato (come nel caso in esame) e l'Ufficio non ha esercitato nel termine stabilito dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 il potere per l'accertamento del maggiore imponibile, la decadenza non può essere recuperata (cfr. Cass., 19 maggio 2022, n. 16103, in motivazione).

1.13 Non è, pertanto, accoglibile la prospettazione erariale, laddove richiama la sentenza delle Sezioni Unite di codesta Corte n. 5069 del 15 marzo 2016, il cui principio di diritto ("Quando il contribuente presenta richiesta di rimborso Iva, l'Amministrazione può contestare il credito esposto dal contribuente in dichiarazione anche se sono decorsi i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento", principio, peraltro, ribadito anche di recente da Cass., 15 maggio 2023, n. 13200) non è applicabile alla fattispecie in esame, dove il debito IVA nasce dalla sottostima dell'imposta dovuta, diversamente dalle fattispecie in cui il credito Iva nasce dall'insieme delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che, quindi, eccedono l'imposta liquidata.

2. Per le ragioni di cui sopra, il ricorso deve essere rigettato.

2.1 Le ragioni poste a fondamento della decisione impugnata, tenuto conto del percorso evolutivo giurisprudenziale nella materia trattata, giustificano la compensazione delle spese processuali.

2.2 Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato, perchè il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa (ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile), disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1 bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., Sez. U., 25 novembre 2013, n. 26280; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza