

Sentenza del 07/08/2023 n. 23998 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Perugia respingeva il ricorso proposto dalla Urbani Tartufi Srl , operante nel settore della trasformazione e commercializzazione del tartufo, avverso il diniego di rimborso della somma complessiva di Euro 1.752.501,92, versata per i periodi di imposta 2015 e 2016, a titolo di IVA, in relazione all'acquisto di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA, richiesto in data 31.05.2017.

La Commissione tributaria regionale dell'Umbria accoglieva l'appello proposto dalla società contribuente, rilevando che:

- la disposizione di cui alla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 109 , che prevedeva un'ipotesi di indetraibilità dell'IVA assolta mediante autofattura emessa dall'acquirente di tartufi acquistati da raccoglitori dilettanti o occasionali non muniti di partita IVA, era stata abrogata, con effetto dall'1.01.2017, dalla l. n. 122 del 2016, art. 29 ;
- l'applicazione al caso di specie di una norma abrogata, in quanto regolatrice di un rapporto non ancora definito, imponeva di verificarne la compatibilità con il diritto unionale, sulla quale si era espressa la stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 8/E/2019;
- la modifica normativa si era resa necessaria, al fine di evitare la procedura di infrazione EU-Pilot 8123/15/TAXU, avviata dalla Commissione UE nei confronti dell'Italia, in quanto contrastante con la Direttiva IVA n. 2006/112/CE, stante il mancato riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti;
- nel caso in esame, la l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 109 , non poteva trovare applicazione nella parte in cui escludeva il diritto alla detrazione dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto dei tartufi da raccoglitori dilettanti od occasionali non muniti di partita IVA, per contrasto con le disposizioni della Direttiva 2006/112/CE , che prevaleva sul diritto interno, stante l'efficacia diretta delle disposizioni comunitarie, sicchè andava riconosciuto il diritto della società ricorrente ad ottenere il rimborso delle somme versate all'erario a titolo di IVA sulle operazioni effettuate negli anni 2015 e 2016;

L'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione con due motivi, illustrati con memoria.

La Urbani Tartufi Srl resisteva all'impugnazione con controricorso. Il P.G. ha depositato conclusioni scritte.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione della Direttiva 2006/112/CE , in ordine alla avvenuta disapplicazione della disposizione di cui alla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 109 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto erroneamente che la predetta Direttiva IVA fosse immediatamente esecutiva nell'ordinamento interno e per non avere considerato che lo stesso ordinamento comunitario prevede una serie di riduzioni o esclusioni oggettive della detrazione dell'IVA, che il legislatore interno ha recepito; fra queste vi era anche la disposizione di cui alla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 109 , che escludeva il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di tartufi, allo scopo di prevenire possibili frodi a danno dell'erario, visto che i cedenti sono soggetti privi di partita IVA;

2. Con il secondo motivo, deduce la violazione e/o falsa applicazione della l. n. 311 del 2004, artt. 1, comma 109 , della l. n. 122 del 2016 , 29, 11 delle preleggi; 19-bis1 e del D.P.R. n. 633 del 1972 , 19-bis2, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, avendo errato la CTR nel ritenere non applicabile alla fattispecie in esame il regime di indetraibilità oggettiva introdotto dalla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 109 , rimasto in vigore, per espressa previsione legislativa, fino all'1.01.2017;

3. I predetti motivi, che vanno trattati unitariamente, in quanto connessi, sono infondati.

3.1 La l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 109 , stabiliva che: "I soggetti che nell'esercizio di impresa si rendono acquirenti di tartufi da raccoglitori dilettanti od occasionali non muniti di partita Iva sono tenuti ad emettere auto-fattura con le modalità e nei termini di cui al D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, e successive modificazioni. In deroga al D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, comma 2, lettera a), e successive modificazioni, i soggetti acquirenti di cui al primo periodo omettono l'indicazione nell'auto-fattura delle generalità del cedente e sono tenuti a versare all'erario, senza diritto di detrazione, gli importi dell'Iva relativi alle auto fatture emesse nei termini di legge. La cessione di tartufo non obbliga il cedente raccoglitore dilettante od occasionale non munito di partita Iva ad alcun obbligo contabile".

Tale disposizione è stata abrogata, a decorrere dall'1.01.2017, per effetto dell'entrata in vigore della l. n. 122 del 2016, art. 29 , che ha eliminato sia l'obbligo di autofatturazione che quello di liquidazione e versamento dell'IVA da parte del cessionario.

3.2 La modifica legislativa si era resa necessaria a seguito dell'apertura della procedura di infrazione denominata EU-Pilot 8123/15/TAXU, avviata dalla Commissione UE (come emerge dalla circolare n. 8/E del 10 aprile 2019, emessa dall'Agenzia delle entrate), che aveva evidenziato profili di incompatibilità fra il regime dell'autofatturazione e le disposizioni della Direttiva CE del Consiglio n. 112/2006/CE (c.d. Direttiva IVA), per le seguenti ragioni:

- la cessione dei tartufi effettuata dai raccoglitori occasionali non muniti di partita IVA non può rientrare nel campo di applicazione dell'imposta, in quanto il cedente non è un soggetto passivo ai fini IVA;

- non appare coerente con le disposizioni dettate dalla Direttiva IVA un regime di fatturazione che non riconosca, in capo all'operatore economico (nella specie, l'acquirente che emette

autofattura), il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi.

3.3 Il regime *ratione temporis* applicabile all'acquisto di tartufi da raccoglitori dilettanti od occasionali, che non sono soggetti passivi IVA, è stato mutuato dal sistema di *reverse charge*, ma in realtà non prevede il meccanismo contabile di doppia registrazione della fattura nel registro delle vendite e in quello degli acquisiti, non riconoscendo il diritto di detrazione per un pari importo.

Il soggetto passivo IVA è il cessionario che, a seguito dell'emissione dell'autofattura, diventa debitore dell'imposta in luogo del cedente, senza avere, tuttavia, la possibilità di portare in detrazione l'IVA a credito. Non essendo il cedente, peraltro, un soggetto passivo IVA, il meccanismo del *reverse charge* determina, in sostanza, solo una apparente traslazione del debito IVA in capo al cessionario.

3.4 Il regime illustrato contrasta, quindi, con i principi unionali in materia di IVA e, in particolare, con il principio di neutralità dell'imposta, il cui carattere tendenzialmente assoluto viene costantemente affermato dalla Corte di giustizia Europea (Corte giust. 28 febbraio 2018 C-672/16; Corte giust. 14 settembre 2017 C 132/16; Corte giust. 18 luglio 2013 C-124/12; Corte giust. 29 ottobre 2009 C29/08).

3.5 Con la sua abrogazione, ad opera della l. n. 122 del 2016, imposta anche dalla pendenza di una procedura d'infrazione attivata dalla Commissione Europea nei confronti dell'Italia, il legislatore ha voluto così eliminare un divieto che, derogando al fondamentale principio di neutralità dell'IVA, minava il fisiologico funzionamento dell'imposta che, per sua natura, deve colpire i consumi e non può gravare sui soggetti passivi.

Secondo la giurisprudenza unionale, infatti, il diritto dei soggetti passivi di detrarre l'IVA, previsto dagli artt. 167 e seguenti della direttiva 2006/112, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (in particolare, Corte di giustizia del 25 ottobre 2001, Commissione/Italia, C-78/00, punto 28 e Corte di giustizia del 21 giugno 2012, Mahagèben e Dávid, C-80/11 e C-142/11, punto 37), sicchè detto diritto non può, in linea di principio, subire limitazioni, se non nei casi previsti dal diritto unionale.

3.6 Le disposizioni che prevedono deroghe al principio del diritto alla detrazione, ove non preesistenti all'entrata in vigore della sesta direttiva (avvenuta in Italia l'1.01.1979), devono essere interpretate restrittivamente, limitate nel tempo, destinate ad ovviare alle conseguenze di una situazione congiunturale e, per definizione, non possono essere di natura strutturale (Corte di giustizia, C-409/99, Metropol e Stadler, punti 59 e 67).

3.6 In ogni caso, l'adozione di siffatto limite deve rispettare un preciso obbligo procedurale che prevede la consultazione del comitato IVA, già previsto dall'art. 17, n. 7, della sesta Direttiva e ora dall'art. 177 della Direttiva 2006/112 (Corte di giustizia, C-228/05, Stradasfalti, punto 29).

3.7 L'ulteriore possibilità di deroga, prevista dalla Direttiva IVA, riguarda la possibilità di introdurre limiti al diritto alla detrazione allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o

di evitare talune evasioni o elusioni fiscali, ma deve essere autorizzata dal Consiglio dell'UE, su proposta della Commissione (art. 395 Direttiva IVA).

3.8 La disposizione di cui alla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 109, non rientrava in alcuno dei casi sopra indicati ed è stata, pertanto, correttamente disapplicata dalla CTR, con riferimento al periodo in cui era ancora vigente, per l'evidente contrasto con le disposizioni della direttiva IVA, che disciplinano il diritto alla detrazione, immediatamente applicabili nell'ordinamento interno, in quanto sufficientemente chiare, precise e incondizionate (Cass. n. 4419 del 26.03.2003; Corte di giustizia, C-10/92, Balocchi; C-62/93, BP Soupergaz; C-369/2009, Interedil, punto 38; Corte costituzionale sentenza n. 389 dell'11.07.1989).

3.9 Deve evidenziarsi, infine, che, secondo la costante giurisprudenza unionale, lo Stato membro è tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (Corte di giustizia, sentenze del 14 gennaio 1997, Comateb e a., da C-192/95 a C-218/95, punto 20, nonché del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, punto 24), in quanto il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte (sentenze del 9 novembre 1983, San Giorgio, C-199/82, punto 12; dell'8 marzo 2001, Metallgesellschaft e a., C-397/98 e C 410/98, punto 84, nonché del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, punto 24).

3.10 La domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata, poi, rientra nell'ambito del diritto alla ripetizione dell'indebito, il quale, sempre secondo la Corte di giustizia, è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore che, in definitiva, l'ha effettivamente sopportata (sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C 94/10, punto 23).

4. In conclusione, il ricorso va rigettato e le spese del giudizio, liquidate come in dispositivo, vanno poste a carico della ricorrente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento, in favore della Urbani Tartufi Srl, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 13.000,00 per compenso professionale ed Euro 200,00 per esborsi, oltre al 15% sul compenso per rimborso forfettario delle spese generali e agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza