

Sentenza del 23/08/2023 n. 25095 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 1430/3/2018 depositata in data 12 luglio 2018 veniva rigettato l'appello proposto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze n. 1339/4/16, la quale aveva accolto il ricorso introduttivo di CARAPELLI FIRENZE S.p.a..

2. La contribuente impugnava un diniego di rimborso IVA presentato in relazione ai periodi di imposta 2008 e 2009, conseguente all'erroneo versamento di IVA per prestazioni di stoccaggio gestione e movimentazione di prodotti in transito verso il magazzino, versamento riaddebitato dalla contribuente, in qualità di cedente/prestatore del servizio, al cessionario/committente costituito dalla società Corriere A.A. Srl . Le operazioni economiche sottostanti, prestazioni fatturate con applicazione dell'IVA al 20%, venivano ritenute dall'Amministrazione finanziaria attinenti a operazioni fuori campo IVA L. 11 marzo 1988, n. 67 , ex art. 8, comma 35.

3. Dalla lettura del ricorso e del controricorso si evince che Corriere A.A. prestava acquiescenza all'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia contestava, a seguito di verifica occorsa nel 2011, l'indebita detrazione dell'IVA addebitata in rivalsa dalla contribuente, e versava all'erario l'imposta. Conseguentemente, Corriere A.A. chiedeva alla contribuente ed otteneva il rimborso delle somme corrisposte, in particolare 92.292,00 Euro per le prestazioni rese nei periodi (Omissis) e (Omissis) ed Euro 125.633,05 per le prestazioni rese nei periodi 2008 e primo trimestre 2009, importi tutti pagati dalla contribuente con bonifico in data 7.7.2014. Tali somme a loro volta in data 20.3.2013 venivano richieste dalla contribuente a rimborso nei confronti dell'Agenzia, rimborso disposto in relazione ai periodi (Omissis) e (Omissis) e denegato per ritenuta decadenza quanto al 2008 e al primo trimestre 2009. Rilevato che l'istanza verso l'Amministrazione finanziaria era stata proposta nel 2013, l'Ufficio aveva così opposto il diniego parziale, facendo decorrere la decadenza di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 , dal giorno dell'avvenuto versamento dell'imposta.

4. Il giudice d'appello, confermava la decisione di prime cure, richiamandosi al disposto del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 30-ter , comma 2, e ad un orientamento espresso dalla Corte di cassazione sulla questione (Cass. 1426/2016 e Cass. 3627/2015), ritenendo che il presupposto per la restituzione si fosse verificato in epoca successiva al versamento dell'imposta. Per l'effetto, la CTR accertava la decorrenza del termine biennale di decadenza di cui all'art. 21 cit. dal momento in cui l'emittente aveva rimborsato l'IVA al committente/cessionario, in esecuzione del provvedimento coattivo nelle more adottato.

5. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso l'Agenzia affidato ad un unico motivo, cui la contribuente replica con controricorso, illustrato con memorie.

Motivi della decisione 6. Con un unico motivo di ricorso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, viene dedotta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30-ter, per aver erroneamente ritenuto che la domanda di rimborso dell'imposta avanzata dalla contribuente fosse tempestiva.

7. Il motivo è infondato.

7.1. Premesso che la presente fattispecie non è governata *ratione temporis* dal disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30-ter, introdotto, con effetto dal 12.12.2017, dalla L. n. 167 del 2017, art. 8, comma 1, il quale regola in linea generale la procedura di rimborso "anomalo", la Corte rammenta la consolidata giurisprudenza secondo la quale il rimborso dell'IVA indebitamente versata, nelle ipotesi non disciplinate dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, è soggetto al termine di decadenza biennale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2. Siffatta disposizione prevede che la domanda di restituzione di un'imposta non dovuta, "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 per la restituzione" (cfr. Cass. n. 23552/2014, n. 1578/2014, n. 9818/2012, n. 12433/2011, n. 526/2007, n. 8461/2005).

7.2 La Corte di Giustizia UE ha osservato che, in mancanza di una disciplina Eurounitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro prevedere termini di prescrizione o decadenza per la presentazione delle domande di rimborso, alla sola condizione che si tratti di termini ragionevoli e non lesivi dei principi di effettività e non discriminazione (cfr. Corte di Giustizia sentenza 15 dicembre 2011 nella causa C- 427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta spa; 21 gennaio 2010 nella causa C- 472/08, Alstom Power Hydro). Il giudice del Lussemburgo ha anche stabilito che un termine di decadenza biennale, come quello in discussione, è da ritenersi ragionevole (Sentenza 8 maggio 2008 nelle cause C- 95/07 e 96/07, Ecotrade spa).

7.3. Quanto al profilo dell'effettività, questa Corte (v. Cass. n. 3627/2015) ha più volte ritenuto che il soggetto legittimato può chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA anche dopo il decorso del termine di decadenza ex art. 21, comma 2, cit., ma nel solo caso in cui abbia a sua volta rimborsato l'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo. Si tratta di un'interpretazione conforme a quanto affermato dalla Corte di giustizia nella citata sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta, ove il giudice del Lussemburgo ha ricordato che il principio di effettività del diritto comunitario non osta 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 previsto per il prestatore del servizio. Ciò è ammesso a meno che il soggetto passivo resti completamente privato del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta, ma solo se questo ha ad oggetto l'imposta che "egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi" in forza di un comando imperativo, e non già per qualsiasi imposta della quale il committente pretenda o abbia preteso il rimborso, nè per quella che il prestatore abbia rimborsato spontaneamente (Cass. n. 25988/2014, n. 12666/2012, nn. 6600-6605/2012).

7.4. Il più breve termine di decadenza previsto dalla norma nazionale nel regolare i rapporti dello stesso con l'Amministrazione finanziaria può dunque essere disapplicato solo per garantire il principio di effettività, ossia per evitare che le conseguenze dei pagamenti indebiti dell'IVA imputabili allo Stato siano sopportate esclusivamente dal soggetto passivo di tale imposta. Ciò vale, sulla base delle decisioni sopra richiamate, anche laddove l'Amministrazione abbia già accolto l'istanza e, verificata la ricorrenza dei presupposti, abbia eseguito il rimborso.

7.5. La giurisprudenza comunitaria anche di recente non ha mancato di ribadire il diritto del contribuente ad ottenere il rimborso dell'IVA allorché questo sia sorto come conseguenza di un accertamento esercitato dall'ufficio nei confronti del committente dei servizi in epoca successiva alla possibilità riconosciuta dall'ordinamento nazionale per variare il contenuto della fattura. La Corte di Giustizia nella sentenza 21 aprile 2015 nella causa C-111/14, GST Sarviz AG Germania, punti 35 ss.), ha così riconosciuto che il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto dev'essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale che consente all'amministrazione tributaria di negare al prestatore di servizi il rimborso di tale imposta, da questi assolta, quando non è stato riconosciuto al destinatario di tali servizi, che pure ha pagato detta imposta per gli stessi servizi, il diritto di detrarla, per il motivo che non disponeva del corrispondente documento fiscale, allorché la normativa nazionale non consente la rettifica dei documenti fiscali in presenza di un avviso di accertamento definitivo.

7.6. Sulla base del quadro normativo così ricostruito,

Cass. Sez. 6 - 5, con l'ordinanza n. 1426 del 26/01/2016 ha statuito la correttezza della decisione impugnata la quale non aveva escluso il diritto della prestatrice di servizi al rimborso dell'IVA versata alla committente malgrado il decorso del termine biennale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, decorrente dall'epoca del versamento del tributo stesso, una volta accertato in via definitiva non solo l'accertamento dell'insussistenza del diritto a detrazione da parte del committente da parte dell'ufficio accertatore, ma anche il versamento del tributo da parte del predetto all'erario unitamente al rimborso dell'IVA operato dal prestatore in favore del committente.

8. Nella memoria illustrativa da ultimo depositata dalla contribuente nel presente processo, la società ritiene che la giurisprudenza della Corte successiva sia contrastante con l'ordinanza n. 1426/2016 e, in particolare, invoca l'applicazione della sentenza della Corte di cassazione n. 10889 del 24 aprile 2023 e l'ordinanza n. 37915 del 13 ottobre 2022, ritenute entrambe rese in fattispecie analoghe a quella di specie, circa l'istanza di rimborso proposta dal contribuente, presentata all'Erario oltre il termine decadenziale di due anni dal versamento stabilito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2. La società ritiene che da tali decisioni emerga un contrasto giurisprudenziale esistente in Sezione a proposito del concetto di "provvedimento coattivo", decisivo al fine di valutare la tempestività dell'istanza di rimborso promossa dal cedente/prestatore del servizio, se si raffrontano dette pronunce con la precedente ordinanza della Corte, la n. 1426 del 26 gennaio 2016. Secondo la ricorrente, l'orientamento profilatosi con le pronunce più recenti, secondo cui non rientrerebbe in tale concetto l'accertamento definitivo volto a recuperare l'IVA indebitamente detratta, si porrebbe in palese attrito con il fondamentale

principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, con quello di proporzionalità e, infine, con quello di effettività del diritto comunitario.

8.1. Secondo il Collegio tale prospettazione è sostanzialmente condivisibile, con le precisazioni che seguono. Innanzitutto, va chiarito che la citata sentenza n. 10889 del 2023 non si è pronunciata sulla questione relativa alla tempestività dell'istanza di rimborso, osservando che sulla tempestività dell'istanza si è formato il giudicato interno e del resto anche rigetta il ricorso per Cassazione dell'Agenzia confermando il diritto al rimborso.

8.2. Quanto poi all'ordinanza emessa dalla Sezione 6-5 n. 37915 del 2022, essa non menziona l'ordinanza della Corte n. 1426/2016 e già questo esclude che possa trattarsi di un caso di contrasto consapevole, e peraltro è condivisibile nella parte in cui ricostruisce i rapporti bilaterali che nascono ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 17 , comma 1 e art. 18 , e che connotano il meccanismo di funzionamento dell'IVA, sebbene non lo sia nella parte in cui ha negato che l'intervenuta definitività dell'accertamento, nei confronti del cessionario, dell'indebita detrazione dell'IVA, potesse costituire un "provvedimento coattivo", tale da "imporre" al cedente/prestatore del servizio la restituzione alla controparte dell'IVA già addebitata in rivalsa, e ha concluso che il dies a quo - ai fini della valutazione della tempestività dell'istanza di rimborso - doveva individuarsi nella data del versamento indebito.

9. E' corretta la decisione impugnata in questa sede, la quale non ha escluso il diritto della prestatrice di servizi al rimborso dell'IVA versata alla committente malgrado il decorso del termine biennale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , decorrente dall'epoca del versamento del tributo stesso, essendo pacifico non solo l'accertamento circa l'insussistenza del diritto a detrazione da parte del cedente/prestatore del servizio nella fattispecie e il versamento dell'IVA all'erario, ma anche il versamento del tributo da parte del cessionario/committente all'Amministrazione a seguito della contestazione di operazione fuori campo IVA, nonchè il rimborso dell'importo operato dal cedente/prestatore del servizio in favore del cessionario/committente. Tali fatti sono stati esplicitamente accertati dal giudice di prime cure in sentenza riportata a p.3 del ricorso, e confermata dal giudice d'appello.

Sulla base di tali premesse, ove l'erario non rimborsasse il dovuto alla contribuente che, peraltro, ha rimborsato la propria controparte in adempimento di obbligazioni civilistiche non strettamente tributarie, l'Amministrazione finanziaria finirebbe per trattenere l'IVA pagata due volte, conseguendo un indebito arricchimento.

10. Nè osta alla proposta interpretazione l'argomento secondo il quale la deroga all'art. 21, comma 2 cit., dev'essere circoscritta al solo caso di sentenza del giudice civile, come pretende l'Amministrazione.

10.1. Siffatta lettura restrittiva costringerebbe il cessionario/committente, destinatario di un accertamento definitivo dell'Amministrazione finanziaria volto a disconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA, a intraprendere un'azione civile nei confronti del cedente/prestatore o, recte, indurrebbe quest'ultimo - onde non vedersi eccepire dall'Erario la tardività della domanda di rimborso dell'IVA - a opporsi sempre e comunque alla domanda di ripetizione, forzando la

controparte contrattuale a intraprendere una defatigante iniziativa giudiziaria, al solo fine di pervenire ad un provvedimento formalmente "giudiziario" coattivo.

Tutto ciò si pone in frizione con l'interesse della collettività all'economia processuale e al giusto processo di cui all'art. 111 Cost., art. 6 CEDU, art. 47 CDFUE, il quale è concretamente perseguibile attraverso l'interpretazione accolta in questa sede, una volta scongiurato il rischio per gli interessi erariali, proprio in virtù dell'accertamento contenuto nell'atto impositivo definitivo e del conseguente effettivo recupero dell'IVA. 10.2. Del resto, la difforme e qui non accolta soluzione interpretativa si porrebbe, altresì, in aperta contraddizione con l'ormai consolidato principio di autonomia dei rapporti bilaterali caratterizzanti il meccanismo dell'IVA. Il Collegio rammenta 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)" (cfr. Cass., sentenza n. 10889/2023).

Alla luce dell'affermata autonomia dei rapporti sopra menzionata, una volta intervenuto il definitivo accertamento dell'Autorità fiscale nei confronti del cessionario/prestatore e il conseguente recupero del tributo, non può rilevare, nel rapporto tra il cedente e l'Erario, ai fini del dies a quo del termine per l'istanza di rimborso del tributo, il fatto che il cedente abbia restituito al cessionario l'IVA assolta in rivalsa, trattandosi di rapporto civilistico interno privo di per sè di rilevanza tributaria.

10.3. A quanto sopra considerato si aggiunga che le medesime esigenze di tutela del principio di effettività del diritto comunitario che hanno indotto codesta Suprema Corte all'elaborazione del concetto di "provvedimento coattivo" nei termini sopra esposti, si rinvencono non solo nel raffronto tra i diversi termini che l'ordinamento accorda per ripetere l'indebito al cessionario-committente nei confronti del cedente-prestatore e a quest'ultimo nei confronti dell'Erario, ma anche tra quest'ultimo termine e quello a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'esercizio del proprio potere di accertamento fiscale, dicotomia che richiede una interpretazione conforme.

Infatti, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza del 15 dicembre 2011, causa 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.

10.4. Orbene, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, l'Amministrazione finanziaria ha a sua disposizione un termine di durata più che quinquennale per elevare l'accertamento, assai più

lungo di quello biennale che il D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2, assegna al cedente/prestatore per la presentazione della propria istanza di rimborso. Non è un caso, quindi, che il D.P.R. n. 633 del 1972 , nuovo art. 30-ter, comma 2, introdotto dalla L. n. 167 del 2017 , art. 8 , e dunque non applicabile alla presente fattispecie, ma rilevante sul piano interpretativo, abbia espressamente previsto che l'imposta non dovuta sia "accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria" e che l'istanza di rimborso del cedente/prestatore del servizio possa essere avanzata successivamente a tale accertamento. Al proposito la Corte ha già chiarito che "tale previsione intendeva porre fine alla procedura EU Pilot 9164/17TAXU, con la quale la Commissione Europea ha richiesto informazioni relativamente all'interpretazione, da parte delle autorità giudiziarie e dell'autorità fiscale italiana, della sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta (CGUE, sentenza 15 dicembre 2011, in causa C427/10), in merito alle condizioni di rimborso dell'IVA versata e non dovuta" (Cass. n. 10531/2023).

10.5. Le finalità attuative dei principi promananti dall'ordinamento unionale che hanno sospinto il legislatore nazionale all'introduzione di una tale soluzione normativa, conducono così a trarre un ulteriore forte elemento a conforto della tesi qui qui accolta secondo la quale, nel concetto di "provvedimento coattivo" idoneo a legittimare la deroga all'ordinario termine di decadenza decorrente dal versamento di cui all'art. 21, comma 2, cit., debba essere ricompreso anche l'accertamento definitivo - purchè accompagnato dall'effettivo recupero del tributo indebitamente detratto - dell'Amministrazione finanziaria, anche alla luce del pacifico obbligo per l'operatore giuridico d'interpretare il diritto interno (in questo caso, l'art. 21 in questione) conformemente con quello dell'Unione (si veda, tra le più recenti, Cass. n. 10439/2021).

11. Deve conclusivamente affermarsi il principio di diritto secondo il quale:

"In materia di IVA, il prestatore di un servizio ritenuto fuori campo IVA della L. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 35, può chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta indebitamente versata dopo il decorso del termine di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2, sebbene esclusivamente per quell'imposta che egli abbia assolto e che il committente abbia a sua volta effettivamente corrisposto all'erario in esecuzione di un provvedimento coattivo, quale è l'atto impositivo emesso nei suoi confronti e divenuto definitivo, poichè, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza del 15 dicembre 2011, causa C427/10), 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".

12. In conclusione il ricorso dev'essere rigettato e le spese di lite sono compensate per la rilevanza e novità della questione oggetto della presente pronuncia.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1-quater, in presenza di soccombenza della parte ammessa alla prenotazione a debito, non sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M. La Corte:

rigetta il ricorso.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza