

Sentenza del 06/09/2023 n. 25967 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 416/06/18 del 07/05/2018, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - Sezione staccata di Pescara (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto da Siemens Schweiz AG (di seguito Siemens) avverso la sentenza n. 527/03/15 della Commissione tributaria provinciale di Pescara (di seguito CTP), che aveva respinto il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti del provvedimento di diniego di rimborso di un credito IVA relativo all'anno d'imposta 2010.

1.1. Come si evince dal testo del diniego trascritto in ricorso ai fini dell'autosufficienza, il provvedimento di diniego era motivato in ragione dell'effettuazione di due cessioni rilevanti a fini IVA da parte di società italiane in favore di Siemens, con consegna della merce rispettivamente in Germania e in Svizzera; in particolare, si affermava che l'avere Siemens operato come soggetto IVA in Italia impediva l'accoglimento dell'istanza di rimborso ai sensi del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 ter.

1.2. La CTR accoglieva l'appello proposto da Siemens evidenziando, in buona sostanza, che non sussisteva la contestata assenza di reciprocità tra gli operatori svizzeri e italiani, con conseguente diritto al rimborso.

2. Avverso la sentenza della CTR AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. Siemens resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Va pregiudizialmente evidenziato che, differentemente da quanto ritenuto dal Procuratore generale nella requisitoria scritta, il ricorso di AE è pienamente ammissibile in quanto l'inserimento a mezzo fotocopiatura di atti al suo interno non esaurisce l'esposizione dei fatti, essendo stati specificamente indicati i punti rilevanti per la soluzione delle questioni sottoposte all'attenzione della Corte (cfr. Cass. S.U. n. 4324 del 24/02/2014 ; conf. Cass. n. 19562 del 24/07/2018).

2. Con il primo motivo di ricorso AE deduce violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 38 bis.2 e 38 ter , dell' art. 16 preleggi, nonchè dell'accordo di reciprocità Italia Svizzera del 18 luglio 1997, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto sussistente la reciprocità del diritto al rimborso riconosciuto dalla Svizzera agli operatori economici italiani, dovendosi escludere il relativo diritto nei confronti del soggetto che abbia posto in essere sul territorio operazioni rilevanti a fini IVA. 2.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 ,

art. 38 ter , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto la sussistenza del diritto al rimborso sebbene la Siemens abbia compiuto operazioni soggette ad IVA nel territorio nazionale.

2.2. Con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso, costituito dalla circostanza che Siemens avrebbe effettuato cessioni di beni rilevanti ai fini dell'imposta IVA. 3. I motivi possono essere unitariamente esaminati per ragioni di connessione.

3.1. Ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38 bis.2, comma 1, "I soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile a norma degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2, secondo le disposizioni del presente articolo. Il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero dai soggetti che hanno ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente o cessionario, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle effettuate ai sensi dell'art. 74-septies (...)".

3.1.1. L'art. 38 ter, comma 1, del medesimo decreto presidenziale estende, poi, le norme previste dalla disposizione che precede, limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni mobili e servizi inerenti alla loro attività, anche ai soggetti stabiliti in uno Stato extra UE, ma a condizioni di reciprocità.

3.1.2. Sotto altro profilo, il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 8 , comma 1, lett. b), afferma che costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili "le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica Europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto (...)".

3.1.3. Infine, secondo la previsione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 , art. 41 , comma 1, lett. a), conv. con modif. nella l. 29 ottobre 1993, n. 427 , costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili "le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta (...)".

3.2. Nel caso di specie, l'istanza di rimborso riguarda due distinte cessioni: i) la cessione operata da Sapre Srl in favore di Siemens, con merce consegnata in Svizzera alla controricorrente e, quindi, all'esterno del territorio della UE; ii) la cessione operata da TeG Spa in favore di Siemens con merce consegnata ad un terzo soggetto in Germania e, quindi, all'interno del territorio della UE. 3.3. La prima delle due cessioni integra, all'evidenza, un'operazione di esportazione in uno Stato extra UE ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 8 e, come tale, non è imponibile IVA. 3.4. Posto, dunque, che la menzionata operazione di esportazione è stata erroneamente assoggettata ad IVA, Siemens non ha diritto al rimborso dell'imposta erroneamente versata al cedente italiano, ma deve chiedere la restituzione di quanto indebitamente pagato al cedente (cfr. Corte di giustizia 15/03/2007, in causa C-35-05, Reemtsma Cigarettenfabriken; Corte di giustizia 26/04/2017, in causa C-564/15, Farkas; Corte di giustizia 11/04/2019, in causa C-691/17,

PORR E'pitèsi Kft.), salva la possibilità di chiedere il rimborso direttamente allo Stato membro nel caso in cui sia eccessivamente difficile chiederlo al cedente (come, ad es., per l'ipotesi della sua messa in liquidazione: cfr. Corte di giustizia 13/10/2022, in causa C-397/21, Humda). Ipotesi, quest'ultima, che, nel caso di specie, non è stata nemmeno prefigurata.

3.5. Nè si pone un problema di reciprocità, come segnalato dalla CTR: la non imponibilità dell'esportazione, infatti, esclude l'applicabilità del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38 ter .

3.6. I primi due motivi di ricorso proposti da AE vanno, dunque, accolti in parte qua, con riferimento alle cessioni operate da Sapra Srl , restando assorbito il terzo motivo.

3.7. Con riferimento, invece, all'operazione di cui sopra sub ii), i beni, acquistati in Italia da Siemens, sono stati ceduti dalla medesima società in Germania, con trasporto a carico della società venditrice TeG s.p.a.

3.8. Orbene, secondo quanto condivisibilmente affermato da Cass. n. 3099 del 17/02/2016 , "la cessione di beni esistenti sul territorio nazionale eseguita dal cedente residente nello Stato italiano nei confronti di cessionario extracomunitario privo di codice identificativo IVA non costituisce una cessione all'esportazione, non essendo i beni usciti dal territorio comunitario, nè una cessione intracomunitaria non imponibile, non essendo il soggetto cessionario residente in alcun Paese membro e, dunque, neppure soggetto passivo IVA, ma integra una comune cessione di beni sul territorio nazionale, sicchè il cedente italiano è tenuto ad emettere fattura nei confronti del cessionario extracomunitario, con applicazione dell'aliquota IVA italiana, che grava sul prezzo di vendita del bene corrisposto dall'acquirente".

3.8.1. Nel caso di specie, Siemens, società svizzera e, dunque, soggetto extra UE privo di codice identificativo IVA, ha acquistato i beni da una società italiana (TeG s.p.a.) che li ha spediti direttamente in un altro Stato membro dell'Unione, cioè la Germania. Non si configura, pertanto, nè una cessione all'esportazione, perchè i beni non sono usciti dal territorio della UE (D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 8 , comma 1, lett. b)), nè una cessione intracomunitaria non imponibile, in quanto l'acquirente non è un soggetto IVA comunitario (D.L. n. 331 del 1993 , art. 41 , comma 1, lett. a).

3.8.2. Ne consegue che la cessione effettuata dalla società italiana a Siemens è una normale cessione imponibile, sicchè correttamente la cedente ha applicato l'IVA alla cessione (e fin qui la ricorrente concorda con la ricostruzione di questa Corte).

3.8.3. A questo punto bisogna stabilire se Siemens sia legittimata ad ottenere il rimborso dell'IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3.8.4. In proposito, va richiamato l'insegnamento di Cass. n. 21411 del 15/09/2017 (che a sua volta si conforma alla giurisprudenza unionale), per il quale, ai fini del diritto al rimborso dell'IVA da parte di una società estera, non è necessaria la nomina di un rappresentante fiscale in Italia, ma il rimborso può essere ottenuto con la diversa procedura prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38 ter e, quindi, ove sussistano le condizioni di reciprocità.

3.8.5. Quanto alla sussistenza di dette condizioni per come richieste dall'accordo italo-svizzero, il primo motivo di ricorso non nega la sussistenza di tali condizioni, richiamando il tenore degli artt. 151 e 152 dell'ordinanza svizzera sull'IVA, sostanzialmente analogo a quello contenuto nel D.P.R. n. 633 del 1972 , sicchè l'attenzione si sposta sulla esistenza di operazioni rilevanti a fini IVA nel periodo di riferimento sul territorio nazionale, oggetto del secondo e terzo motivo.

3.8.6. In buona sostanza, AE evidenzia che Siemens avrebbe compiuto operazioni attive rilevanti a fini IVA sul territorio nazionale, sicchè non avrebbe diritto al rimborso, operazioni costituite dalla cessione delle merci acquistate in Italia alla società madre, stabilita in Germania.

3.8.7. Peraltro, sulla base della stessa prospettazione in fatto fornita da parte ricorrente, la cessione all'operatore economico avente sede in altro Stato UE, cui la merce acquistata in Italia dalla società svizzera andava consegnata, non può dirsi avvenuta in territorio italiano, non risultando alcun rapporto tra l'operatore economico destinatario della merce e la società italiana, soltanto incaricata della consegna a detto operatore. Nè la ricorrente ha indicato quali siano le ulteriori operazioni attive compiute in Italia da Siemens.

3.9. I primi due motivi di ricorso, vanno, quindi disattesi in parte qua, con specifico riferimento alle cessioni effettuate da TeG Spa con assorbimento del terzo motivo.

4. In conclusione, vanno accolti solo parzialmente, con riferimento alle cessioni operate da Sapre Srl , i primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo. Non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso di Siemens limitatamente alle cessioni effettuate da TeG Spa e il rigetto dello stesso con riferimento alle cessioni operate da Sapre Srl 4.1. La reciproca soccombenza giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione, assorbito il terzo motivo; decidendo nel merito, accoglie, sempre nei limiti di cui in motivazione, l'originario ricorso proposto dalla controricorrente; dichiara interamente compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza