Sentenza del 30/01/2023 n. 2746 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Propone ricorso per cassazione ACTIAL FARMACEUTICA Srl avverso la sentenza n. 394 del 18 marzo-16 aprile 2019 con cui la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate contro la sentenza la Commissione Tributaria Provinciale di Pescara n. 1030 del 14 novembre 2017 di annullamento del provvedimento di diniego della richiesta di rimborso dell'I.V.A. formulata dalla ricorrente ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 art. 38-bis .2.

2. Premette la ricorrente che la controversia ha ad oggetto il rimborso dell'I.V.A. pagata in dogana per l'importazione - nell'esercizio della propria attività d'impresa - di prodotti farmaceutici dagli Stati Uniti, sdoganati e contestualmente venduti, mediante cessioni intracomunitarie, a clienti residenti nel Regno Unito. All'atto delle importazioni, nel 2015, la ricorrente aveva sede in Portogallo e non aveva ancora aperto una partita I.V.A. in Italia, essendosi solo in seguito, nel 2016, quivi trasferita ed identificata.

La ricorrente aveva formulato richiesta di rimborso, sul fondamento della natura meramente intracomunitaria delle cessioni.

Il Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate opponeva tuttavia diniego, affermando che la ricorrente avrebbe dovuto, prima dell'effettuazione delle cessioni, identificarsi direttamente in Italia ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 art. 35-ter o nominare un rappresentante fiscale in Italia ai sensi dell'art. 17, comma 2, del medesimo decreto.

3. La Commissione Tributaria Provinciale annullava il provvedimento di diniego, ritenendo che la tardiva identificazione del soggetto non residente non possa pregiudicare l'esercizio di diritti sostanzialmente connessi con l'attività d'impresa, a nulla rilevando l'inadempimento di obblighi formali.

4. La Commissione Tributaria Regionale riformava integralmente la decisione di primo grado, osservando come la ricorrente avesse posto in essere un'operazione attiva in Italia, circostanza di per sè ostativa al rimborso, essendosi essa, alla stregua di detta operazione, resa debitrice d'imposta senza però aver assolto al correlativo obbligo di pagamento, con la duplice conseguenza che l'Erario non ha incassato il dovuto e che la mancata applicazione dell'I.V.A. italiana ai cessionari del Regno Unito ha altresì comportato per essi un ri Spa rmio pari all'imposta non addebitata.

5. Il ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale - affidato a cinque motivi - era chiamato all'udienza pubblica del 20 aprile 2022, ad esito della quale la causa veniva aggiornata a nuovo ruolo, ai fini di una calendarizzazione in udienza tematica.

Risulta essersi costituita l'Agenzia delle Entrate al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

Giusta requisitoria addì 11 ottobre 2022, il Sostituto Procuratore Generale presso questa Suprema Corte di cassazione, in persona del Dott. Alberto Cardino, conclude per l'accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

Giusta memoria addì 18 ottobre 2022, la ricorrente insiste per l'accoglimento del ricorso, la fondatezza dei cui motivi ulteriormente illustra.

Motivi della decisione

1. I motivi di ricorso possono essere enunciati congiuntamente.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 DEL 1972 artt. 7-bis e 8-bis 2 e D.L. n. 331 del 1993 art. 41 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , sostenendosi essere illegittima la sentenza impugnata per aver interpretato D.P.R. n. 633 del 1972 art. 38-bis .2 nel senso di qualificare come operazioni attive interne imponibili ai fini dell'I.V.A. cessioni di beni non imponibili ex art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 , convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 , effettuate dall'importatore comunitario a seguito di sdoganamento. In particolare, si censura il capo di detta sentenza in cui si nega il diritto al rimborso dell'IVA sul bene importato per asserita omessa applicazione dell'IVA sulla successiva cessione intracomunitaria.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , anche in relazione agli art. 213 e 214 della direttiva 2006/112/CE , per aver interpretato D.P.R. n. 633 del 1972 art. 38-bis .2 nel senso di escludere il diritto al rimborso dell'IVA sugli acquisti per soggetti passivi con sede nell'Unione Europea in mancanza di identificazione ai fini dell'IVA (di cui agli art. 17 e 35 D.P.R. n. 633 del 1972) preventiva, e non anche successiva, rispetto alle cessioni. In particolare, si censura la ritenuta natura costitutiva dell'identificazione ai fini dell'IVA in presenza di operazioni attive, pur se non imponibili.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , con riferimento all'assenza di una forza di attrazione della rappresentanza fiscale o della identificazione diretta, per aver interpretato D.P.R. n. 633 del 1972 art. 38-bis .2 nel senso che sia escluso il diritto al rimborso dell'IVA per non residenti senza identificazione ex artt. 17 e 35 D.P.R. n. 633 del 1972 in presenza di operazioni attive non imponibili in Italia.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso si formula richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 267 TFUE, con riferimento agli D.P.R. n. 633 del 1972 artt. 17 e 38-bis .2 , in relazione agli artt. 213 , 214 e 273 della direttiva 2006/112/CE .

1.5. Con il quinto motivo di ricorso si deduce omessa pronuncia in ordine al motivo di ricorso in appello afferente l'illegittimità del diniego per violazione del principio di neutralità dell'IVA, con conseguente violazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 2 . Sono fondati il primo, il secondo ed il terzo motivo, assorbiti il quarto ed il quinto.

3. I motivi ritenuti fondati possono essere trattati congiuntamente, in quanto riguardanti tutti i presupposti per il rimborso dell'IVA in favore di soggetti non residenti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 38-bis.2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 .

4. Occorre premettere la ricostruzione del quadro normativo di riferimento.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 38-bis.2 cit., rimasto invariato, "in parte qua", nelle varie formulazioni susseguitesi nel tempo, "i soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità (ora Unione), 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-bis1 e 19-bis2, secondo le disposizioni del presente articolo". La disposizione prosegue statuendo che "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 e da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti (ed ulteriori espressamente previste dalle varie disposizioni novellatrici)".

La ragione dell'esclusione dalla possibilità di chiedere il rimborso dei soggetti dotati di stabile organizzazione è evidente: in tal caso, infatti, le operazioni effettuate "direttamente" dalla casa madre per il tramite della stabile organizzazione confluiscono nella posizione ai fini dell'IVA attribuita alla stabile organizzazione medesima in quanto di per sè operante nel territorio dello Stato.

A termini dell' art. 17, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972 , i soggetti non dotati di stabile organizzazione su cui ricadano obblighi o diritti derivanti dall'applicazione delle norme sull'IVA li adempiono, o, rispettivamente, li esercitano, "direttamente", ossia in quanto tali, "nei modi ordinari", secondo la seguente alternativa: "se identificati ai sensi dell'art. 35-ter, ovvero (per il) tramite (di) un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441 art. 1, comma 4 , ".

La nomina di un "rappresentante residente nel territorio dello Stato", ossia del cd. rappresentante fiscale di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 2 , è alternativa all'identificazione "ai sensi dell' art. 35-ter (D.P.R. n. 633 del 1972)", definita anche "identificazione diretta", fermo restando che nè l'una nè l'altra comportano lo stabilimento del soggetto non residente in Italia, essendo finalizzate entrambe - come espressamente affermato dalla Corte di Giustizia in relazione alla nomina del rappresentante fiscale, con argomentazione tuttavia "a fortiori" estensibile all'identificazione diretta - allo "scopo di consentire al fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero" (C.G., 19 febbraio 2009, in causa C-1/08, At. Dott. Srl , par. 34).

4.1. Venendo all'identificazione diretta, che viene in linea di conto nel presente giudizio, essa è disciplinata dall' art. 35-ter D.P.R. n. 633 del 1972 , introdotto dal decreto legislativo 19 giugno 2002, n. 191 , in attuazione della direttiva 2000/65/CE del Consiglio, del 17 ottobre 2000 , di modifica della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 , quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto, al fine di consentire agli operatori economici di assolvere gli obblighi e di esercitare i diritti, derivanti dall'applicazione dell'IVA, direttamente in ogni singolo Stato membro.

A termini del comma 1 dell'art. 35-ter cit., "i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che, ai sensi dell'art. 17, comma 3, intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema". La previa dichiarazione è finalizzata - giusta il comma 3 del medesimo articolo - a consentire all'ufficio di attribuire "al richiedente un numero di partita I.V.A., in cui sia evidenziata anche la natura di soggetto non residente identificato in Italia. Il predetto numero deve essere riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto, ove richiesto".

5. A fronte del quadro normativo testè ricostruito, ritiene il Collegio che - come correttamente denunciato dalla contribuente - la sentenza impugnata sia affetta da un duplice ordine di errori.

5.1. E' in primo luogo erronea l'affermazione della sentenza impugnata secondo cui l'importazione di merce (nella specie, prodotti farmaceutici) da un soggetto residente in uno Stato non membro dell'Unione Europea (nella specie, gli USA) seguita dalla spedizione della stessa ad un soggetto residente in uno Stato appartenente all'Unione Europea (nella specie, in allora, il Regno Unito) costituisca un'operazione imponibile, ai fini dell'IVA, in Italia.

5.1.1. In particolare, non è condivisibile l'assunto della Commissione Tributaria Regionale laddove scrive che è ostativa al rimborso ex art. 38-bis.2 D.P.R. n. 633 del 1972 siffatta operazione di importazione e cessione - rispetto alla quale è pacifico che la contribuente abbia effettivamente spedito la merce nel Regno Unito dopo l'importazione - sul presupposto che "i beni (...) sono stati rivenduti in Italia", con la conseguenza che la contribuente sarebbe debitrice d'imposta senza però averla assolta (ragion per cui il rimborso sarebbe indebito, non avendo "l'Erario" "incassato l'imposta esigibile a seguito di detta cessione").

In contrario, rileva l' art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 , convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 , ai sensi del quale sono "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 (...)". Trattasi, invero, di cessioni infracomunitarie, alla cui categoria l'Agenzia delle Entrate consta aver ricondotto - stante la non contestata allegazione contenuta in tal senso nel ricorso (p. 13) - quella effettuata dalla contribuente, siccome qualificata espressamente come "intracomunitaria" nel provvedimento di diniego del rimborso.

5.2. E' altresì erronea la sentenza impugnata laddove - oltretutto immotivatamente disattendendo le doglianze della contribuente avverso la sentenza di primo grado in punto di violazione del principio di neutralità dell'IVA - afferma che il rimborso è indefettibilmente

condizionato dall'effettuazione, in via preventiva rispetto all'operazione da compiersi, della nomina di un rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta, senza che possa acquisire rilievo un'identificazione diretta solo successiva, di cui "la normativa di riferimento (UE e interna) non ammette esplicitamente la possibilità di retrodatare gli effetti".

5.2.1. In contrario, rileva l'esplicita interpretazione degli artt. 213 e 214 (in rapporto all' art. 178) della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 , sul sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, fornita dalla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui l'identificazione, per quanto obbligatoria, ha (tuttavia alle condizioni che si andranno ad esplicitare) mera valenza formale.

5.2.2. Perspicuamente il ricorso evoca (a p. 20) una sentenza della Corte di Giustizia (C.G., 21 ottobre 2010, in causa C-385/09 , Nidera Handelscompagnie BV) occupatasi di una fattispecie analoga a quella oggetto del presente procedimento, atteso che "la causa principale verte(va)" (come ricordato al par. 24) - "sulla questione se la (contribuente) abbia il diritto di detrarre l'IVA versata in occasione dell'acquisto in Lituania di beni che sono stati esportati in Stati terzi, dato che essa non si era identificata in Lituania come soggetto passivo IVA al momento di tali operazioni commerciali".

La Corte - premesso che "gli Stati membri possono limitare il diritto alla detrazione dell'IVA solo nei casi espressamente previsti dalla direttiva 2006/112 " (cfr. nuovamente il par. 24) - afferma con chiarezza che "l'identificazione prevista all' art. 214 della direttiva 2006/112 , al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima (...), non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo" (par. 50), ragion per cui "non si può impedire ad un soggetto passivo IVA di esercitare il proprio diritto alla detrazione in quanto non si sarebbe registrato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile" (par. 51).

5.3. Tale principio è scolpito in tema di detrazione dell'IVA, alla stregua, tuttavia, di argomentazioni evidentemente replicabili, in quanto imperniate sulla neutralità in sè dell'imposta (che costituisce pietra angolare della relativa disciplina), anche in tema di rimborso.

5.3.1. Il principio riposa in definitiva - come la Corte avrebbe precisato in successive pronunce - sulla regola della prevalenza dei requisiti sostanziali, quand'anche il soggetto passivo si sia reso responsabile dell'inosservanza di taluni requisiti formali, a meno che questa inosservanza abbia prodotto l'effetto di impedire l'acquisizione della prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (C.G., 7 marzo 2018, in causa C-159/1, Întreprinderea Individuala Dobre M. Marius, par. 35; Id. 28 luglio 2016, in causa C-332/15, Astone, parr. 45 e 46; Id. 9 luglio 2015, Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean, parr. da 58 a 63; Id., 11 dicembre 2014, in causa C-590/13, Idexx Laboratories Italia, parr. da 36 a 40).

5.4. Vi sono tuttavia due limiti alla prevalenza dei requisiti sostanziali:

- da un lato, il diritto alla detrazione (e, per quanto detto, al rimborso) può sempre essere negato qualora si dimostri, alla stregua di elementi oggettivi, che è invocato in modo fraudolento o abusivo (C.G., 19 ottobre 2017, in causa C-101/16, Paper Consult, par. 43);

- dall'altro lato, a prescindere dalla considerazione che "il soggetto passivo che non rispetta i requisiti formali stabiliti dalla direttiva 2006/112 può essere punibile con una sanzione amministrativa, conformemente ai provvedimenti nazionali che traspongono tale direttiva nel diritto interno", occorre comunque soddisfare l'esigenza fondamentale della certezza del diritto, finanche nel caso in cui "l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA non fosse soggetto ad alcun limite nel tempo", poichè "l'obbligo per i soggetti passivi di registrarsi ai fini dell'IVA potrebbe essere svuotato di significato se gli Stati membri non avessero il diritto d'imporre un termine ragionevole a tal fine" (C.G., 21 ottobre 2010, in causa C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV, parr. 52 e 53, a termini della quale è stato ritenuto ragionevole essersi la contribuente registrata "prima che fossero passati sei mesi dalla realizzazione delle operazioni che da(vano) luogo a tale diritto" (par. 53).

6. In ragione di quanto detto sin qui (ed in sintonia, del resto, con quanto sostenuto dall' Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 31/E del 31/03/2005), deve concludersi, con formulazione di corrispondente principio di diritto, come segue: "In tema di IVA, non osta alla richiesta di rimborso D.P.R. n. 633 del 1972 ex art. 38-bis.2 l'effettuazione dell'identificazione diretta, da parte dell'istante, solo dopo il compimento dell'operazione cui la richiesta stessa si riferisce, atteso che l'identificazione ha natura meramente formale, volta allo scopo di favorire il controllo da parte dell'autorità, a condizione che l'autorità stessa, nonostante l'inosservanza dell'obbligo di anticipata identificazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 artt. 17, comma 3 , e 35-ter (inosservanza eventualmente soggiacente ad autonoma sanzione), sia messa nelle condizioni di verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali per la dovutezza del rimborso; la richiesta di rimborso non persegua finalità fraudolente od abusive; l'identificazione sia effettuata (tenuto conto delle peculiarità del caso concreto e delle giustificazioni che l'istanza abbia ritenuto di dare) entro un termine ragionevole".

7. L'accoglimento dei primi tre motivi determina, come anticipato, l'assorbimento dei restanti due.

Riguardo al quarto, in particolare, par d'uopo evidenziare che non ricorre alcuna necessità di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, dal momento che, come visto, la normativa italiana di per sè non si pone in contrasto con quella unionale e viepiù è suscettibile di essere interpretata conformemente alle indicazioni rivenienti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia: occorre dunque prediligersi, come innanzi, l'opzione ermeneutica, onde assicurare in ogni caso la conformità unionale del diritto interno.

8. In relazione ai motivi accolti, si impone l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio, affinchè il nuovo giudice, in ottemperanza ai principi innanzi enunciati, proceda a nuovo esame, per l'effetto regolando tra le parti le spese di lite, anche in relazione al presente grado di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie i primi tre motivi di ricorso, con conseguente assorbimento dei restanti due, e, in relazione ai motivi accolti, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia

tributaria di secondo grado dell'Abruzzo per nuovo esame e per la regolazione tra le parti le spese di lite, anche in relazione al presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza