

Sentenza del 17/07/2024 n. 19702 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nel corso di una verifica fiscale eseguita per l'anno 2009 nei confronti della società "la Gardenia di A.A. e B.B. Snc" i funzionari verbalizzanti rilevavano, tra l'altro, che la Società, esercente l'attività di gestione di case di riposo per anziani, negli anni 2005, 2006, 2007 e 2008, aveva - tra l'altro - contabilizzato i corrispettivi conseguiti, assoggettandoli ad IVA, con aliquota del 10%, violazione dell'art. 10, comma 1 n. 21 del D.P.R. n. n. 633 del 1972; la circostanza veniva segnalata all'Ufficio deputato all'accertamento, che, previa analisi della documentazione contabile (registro Iva dei corrispettivi e ricevute fiscali emesse nel 2006) esibita dalla Società a seguito di apposita richiesta, emetteva e notificava l'Avviso n. (Omissis) il quale, anche con riguardo agli ulteriori rilievi - come gli analoghi atti notificati ai soci ex art. 5 TUIR - era definito a seguito di accertamento con adesione ex D.Lgs. n. 218 del 1997 .

In seguito, il 7 settembre 2012, per quanto qui interessa, la società inviava "richiesta di rimborso dell'Iva versata nell'anno di imposta 2006, emersa dalla notifica dell'Avviso di accertamento n. (Omissis) per l'anno 2006 e dalla successiva adesione dell'accertamento in data 17/04/2012" con la quale la contribuente chiedeva "il rimborso dell'Iva indebitamente versata nell'anno d'imposta 2006 per l'importo totale di Euro 9.366,00, oltre gli interessi". La richiesta veniva reiterata in data 20 giugno 2013 e successivamente, rigettata la stessa, la società adiva la CTP.

Il giudice di primo grado rigettava il ricorso; appellava la società.

La CTR, con la pronuncia qui gravata, ha confermato la sentenza della CTP ritenendo che "in tema di rimborso IVA versata per errore, ... la domanda di rimborso Iva non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, termine di decadenza fissato dall' art. 21 , comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 ".

Ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a un solo motivo.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato unicamente atto di costituzione in vista della pubblica udienza.

Motivi della decisione L'unico motivo dedotto censura la pronuncia impugnata per violazione e falsa applicazione dell' art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione all' art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere erroneamente la sentenza di secondo grado statuito la decadenza della contribuente dal diritto al rimborso, per l'intervenuto decorso del termine biennale, computandolo a far data dall'originario pagamento dell'imposta.

In altri termini, secondo parte ricorrente il Giudice dell'appello ha erroneamente individuato, quale ragione fondante la richiesta di rimborso avanzata dalla Società, un versamento IVA esorbitante rispetto alla misura di legge, rectius non dovuto. Diversamente, il presupposto fondante la richiesta di rimborso coincide - sempre secondo il ricorrente - con l'unilaterale e autoritativa riqualificazione dei complessivi importi esposti a titolo di iva nelle fatture attive emesse dalla Società nel corso nel 2006, quali ricavi imponibili sottratti a tassazione e imputabili per competenza a tale ultima annualità di imposta. La riqualificazione dell'IVA a debito come ricavo è stata estrinsecata con l'emissione dell'Avviso n. TYZ02301561/2011, poi definito in sede di accertamento con adesione ex D.Lgs. n. 218 del 1997 , e pertanto l'istanza di rimborso è del tutto tempestiva.

Il motivo è fondato.

La disposizione che viene qui in rilievo è l' art. 21 , comma secondo, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in forza del quale "la domanda di restituzione, 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".

Ritiene il Collegio, anticipando le conclusioni alle quali si giungerà all'esito delle argomentazioni di seguito esposte, che in questo particolare caso tale presupposto, dal quale decorre il termine biennale, è effettivamente sorto posteriormente al pagamento dell'iva chiesta a rimborso, in corrispondenza del successivo momento in cui l'avviso di accertamento di cui si è detto in premessa è stato oggetto di definizione da parte del contribuente; a tale conclusione deve pervenirsi in forza delle considerazioni che seguono.

In primo luogo, va chiarito che non trova applicazione alla fattispecie in esame l' art. 30 - ter del D.P.R. n. 633 del 1972 , rubricato "restituzione dell'imposta non dovuta" il quale prevede che "il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Nei caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

Tale disposizione è entrata in vigore successivamente sia all'epoca del versamento dell'iva chiesta a rimborso, sia successivamente alla definizione del periodo d'imposta a seguito della procedura di accertamento con adesione e quindi non è applicabile alla fattispecie in esame; la questione che si pone va quindi risolta alla luce della sola disposizione regolatrice della fattispecie, l' art. 21 del D.Lgs. 546 del 1992 sopra richiamato, oltre che in applicazione dei principi di diritto dell'Unione che disciplinano l'IVA e la restituzione della stessa nei casi di non debenza della stessa:

restituzione che è attuazione del principio di neutralità, perno del sistema del tributo in parola, enunciato dall' art. 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006.

Come è noto, il limite di tolleranza e di elasticità del significante testuale dell'enunciato normativo costituisce il confine oltre il quale il tentativo interpretativo deve arrestarsi;

nondimeno ciò non avviene nel caso di specie, in cui è possibile un'esegesi adeguatrice del diritto interno a quello comune (in argomento CGUE, 10 aprile 1984, causa 14/83, Sabine von Colson e Elisabeth Kamann c. Land Nordrhein - Westfalen; CGUE, 9 marzo 1978, Simmenthal, C - 106/77, EU:C:1978:49; CGUE, 19 giugno 1990, Factortame, C - 213/89, EU:C:1990:257). Nel presente caso, l'interpretazione conforme ai principi dell'Unione appare praticabile in ragione del carattere autoevidente della soluzione dell'antinomia normativa scaturente dal raffronto della disposizione nazionale con i parametri sovranazionali e le indicazioni della giurisprudenza Europea utili alla specifica e peculiare fattispecie in esame.

Infatti, come chiarito dalla stessa Corte di giustizia il giudice nazionale di ultima istanza è obbligato al rinvio pregiudiziale, salvo che "la corretta applicazione del diritto comunitario può imporsi con tale evidenza da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata" (CGUE, 6 ottobre 1982, Cilfit, C - 238/81, EU:C:1982:335; v. anche CGUE, 16 luglio 1992, Meilicke, C - 83/91, EU:C:1992:332;

CGUE, 27 marzo 1980, Denkavit, C - 61/79, EU:C:1980:100; CGUE, 12 febbraio 2008, Kempter, C - 2/06, EU:C:2008:78; CGUE, 21 luglio 2011, Kelly, C - 104/10, EU:C:2011:506).

Pertanto, (così CGUE, 4 dicembre 2004, C - 397/01, Pfeiffer, punto 110) conformemente ad una giurisprudenza parimenti costante fin dalla sentenza 10 aprile 1984, causa 14/83, Von Colson e Kamann (Racc. pag. 1891, punto 26), "l'obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato come pure il dovere loro imposto dall'art. 10 CE di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire l'adempimento di tale obbligo valgono per tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi, nell'ambito di loro competenza, quelli giurisdizionali (v., in particolare, sentenze 13 novembre 1990, causa C - 106/89, Marleasing, Racc. pag. I - 4135, punto 8; Faccini Dori, cit., punto 26; 18 dicembre 1997, causa C - 129/96, Inter - Environnement Wallonie, Racc. pag. I - 7411, punto 40, e 25 febbraio 1999, causa C - 131/97, Carbonari e a., Racc. pag. I - 1103, punto 48)".

Venendo allora alla lettura della ridetta disposizione di diritto interno di cui all'art. 21 surrichiamato, si evince con evidenza come essa distingua da subito e in modo analitico ed espresso i casi di versamento dell'imposta non dovuta ab origine da quelli in cui il presupposto per la restituzione sorge in un momento successivo. Tale previsione va applicata alla luce dei principi enunciati in special modo, ma non solo, da una nota pronuncia della Corte del Lussemburgo (CGUE, 15 dicembre 2011, causa C - 427/10, Banca Antoniana Veneta Spa) in una fattispecie simile (domanda di rimborso presentata all'ente impositore dall'istituto di credito concessionario del servizio di riscossione dei contributi di bonifica per l'IVA versata sugli aggi ad essa corrisposti ed il cui importo, versato in rivalsa, il consorzio aveva giudizialmente chiesto in restituzione, ai sensi dell' art. 2033 c.c.).

In tale sentenza si è chiarito che 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.

E' quindi necessario che il sistema di diritto interno, per essere coerente con le previsioni unionali, garantisca il diritto del cedente/prestatore al rimborso dell'IVA, nonostante la scadenza del termine (due anni) di decadenza previsto dalla normativa italiana per l'azione di rimborso verso l'Amministrazione Finanziaria, per l'IVA non dovuta che lo stesso cedente/prestatore sia, in forza di elementi sopravvenuti certi, tenuto a rimborsare al proprio cessionario/committente: questa esigenza è stata attuata dal legislatore domestico, in una prima fase, sin dall'introduzione del comma secondo dell' art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ; in seguito - successivamente all'instaurazione della procedura di infrazione in danno dell'Italia - si è ritenuto necessario da parte del Legislatore esplicitare quale caso tipizzato di successivo verificarsi del presupposto per la restituzione, quello più analiticamente previsto dall' art. 30 ter del D.P.R. n. 633 del 1972 .

Va subito osservato che il comma primo di tale disposizione, significativamente, altro non è che la esatta ripetizione testuale del disposto dell' art. 21 comma secondo del D.Lgs. n. 546 del 1992 ; il comma secondo specifica, poi, quale caso di presupposto per la restituzione verificatosi dopo il pagamento del tributo non dovuto, quello in cui ha luogo l'"applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria".

In tale caso, come si è detto, "la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"; nella presente fattispecie è evidente che l'iva erroneamente applicata sulle operazioni per cui è causa va restituita al cessionario/committente da parte della società contribuente, in quanto non dovuta;

tale affermazione è necessario corollario logico e giuridico del principio di neutralità in materia IVA del quale esso è attuazione concreta.

Deve allora comunque considerarsi tempestiva l'istanza di rimborso, perché proposta entro i due anni dal definitivo accertamento con adesione: solo da tale data infatti può dirsi definitivamente accertata l'erronea applicazione dell'imposta e, dunque, sorge la natura indebita del versamento a suo tempo effettuato dalla contribuente che impone pertanto la restituzione di quanto ora come allora non era dovuto, ferma restando la tutela dell'interesse del sistema a evitare perdite di gettito.

Sorto in tale momento il diritto al rimborso, la cui garanzia e tutela è difesa dal principio di neutralità dell'IVA, la domanda di restituzione può essere quindi presentata dal cedente o prestatore entro il termine decadenziale di due anni dall'avvenuta definizione del rapporto tributario, in sede di accertamento con adesione, nel quale era stata rilevata dall'Ufficio (neppure dal contribuente) la erronea sottoposizione ad IVA delle operazioni oggetto di rilievo; ciò chiarito, in materia di restituzione dell'imposta indebitamente versata, va però a questo punto meglio specificata la ragione per la quale la situazione di per sé qui risulti tale in rebus da

evitare l'alterazione del meccanismo di neutralità dell'imposta e a rispettare parimenti il connesso corollario in ordine all'eliminazione del rischio di perdita fiscale.

In primo luogo, sull'argomento deve rammentarsi che la VI Direttiva iva non prevede alcuna disposizione relativa alla obbligatoria regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata (CGUE, sentenza 19 settembre 2000, C - 454/98, Schmeink Cafreth; punto 48). Alla luce di questa considerazione, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata (punto 49).

Qualora però "colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali", il principio della neutralità dell'Iva richiede che "l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso tale fattura" (punto 63); uno Stato membro può allora ritenere che la regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata debba aver luogo nel corso di un procedimento successivo, al fine di consentire all'Amministrazione fiscale di verificare, in particolare quando si è proceduto a una deduzione dell'Iva indebitamente fatturata, che qualsiasi rischio di perdita di entrate fiscali sia escluso (punto 67). Tuttavia, allorché un tale rischio è eliminato, "la regolarizzazione dell'Iva indebitamente fatturata non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale" (punto 68); inoltre, "il principio di neutralità dell'Iva richiede che l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata" (punto 69); alla luce di tali principi unionali, deve concludersi che nel presente caso la sola condizione posta all'esercizio dell'azione di restituzione per l'IVA consiste allora nella neutralizzazione del rischio di perdita fiscale.

Ciò può avvenire, però, non solo attraverso la previa azione civilistica di indebito esperita con successo dal cessionario/committente nei confronti del cedente/prestatore (cfr. Cass. n. 5733 del 10 giugno 1998): si tratta con evidenza di un fatto che non può - in quanto rimesso all'iniziativa del cessionario/committente, quindi estraneo alla sfera giuridica del cedente - riverberarsi in danno del cedente stesso con ciò violando da altra direzione il principio di neutralità come tutelato dalla richiamata giurisprudenza della Corte di Giustizia.

L'effetto in parola, può allora ritenersi realizzato anche attraverso l'adesione del cedente/prestatore ad un atto dell'Ufficio - nella fattispecie l'accertamento qui definito con la procedura di cui al D.Lgs. n. 217 del 1998 - che stabilizzi autoritativamente (sia rendendola immodificabile, sia sottraendola alla mera volontà concorde delle parti private coinvolte) la situazione di fatto e di diritto produttiva del rimborso (nel presente caso la riqualificazione delle operazioni come esenti IVA e non come sottoponibili ad aliquota IVA del 10%).

Trova conferma in questa sede l'affermazione già espressa con acuta sintesi da questa Corte in altro caso (Cass. n. 15638 dell'11 giugno 2019) secondo la quale la giurisprudenza dell'Unione "ha assegnato rilevanza a situazioni oggettive e imponderabili per il contribuente o, comunque, a condotte riferibili all'Amministrazione finanziaria"; si trattava, in quel caso come nel caso che ci occupa, dell' assoggettamento all'IVA di operazioni ritenute imponibili all'epoca della fatturazione, il cui regime era stato poi "rimesso in discussione, retroattivamente" dalla stessa Amministrazione, lasciando il soggetto passivo esposto all'azione del suo committente.

Il sistema normativo sopra ricostruito nella sua interezza intende infatti garantire il diverso decorso del termine di cui all' art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (che ha luogo non dal momento del pagamento ma da quello di definizione del rapporto tributario in sede di accertamento con adesione e quindi derivandone la tempestività dell'istanza di rimborso) anche al di fuori del caso in cui il cedente sia oggetto di azione civilistica da parte del cessionario o committente, fatto che potrebbe anche non verificarsi e che è lasciato alla autonoma determinazione di soggetti terzi rispetto al contribuente (in termini Cass. n. 10531 del 19 aprile 2023). Tale decorso può allora essere temporalmente collocato, in via alternativa rispetto al momento del versamento del tributo, nel momento di venuta a esistenza di una circostanza sopravvenuta che gli imponga la ripetizione del tributo non dovuto ma riscosso il cui diritto alla restituzione sia riconosciuto (in termini ancora Cass. 10531 del 19 aprile 2023 , cit., e anche n. Cass. 25093 dell'8 ottobre 2019).

Il presente caso, sotto questo profilo, risulta infatti del tutto diverso da quello (che ha formato oggetto della pronuncia resa da Cass. 12 giugno 2023, n. 16652) in cui il contribuente emetta fattura con erroneo addebito di iva e presenti poi la dichiarazione - previa liquidazione del tributo in argomento - dopo aver optato per l'applicazione del regime della c.d. iva di gruppo ex art. 73 del D.P.R. n. 633 del 1972 .

In tale diverso caso, si è ritenuto non condivisibile l'assunto delle società ricorrente secondo cui il debito tributario ai fini Iva si consolidava soltanto con la presentazione della dichiarazione annuale, assumendo gli eventuali versamenti eseguiti nel corso del periodo di imposta all'esito delle singole liquidazioni periodiche la natura di acconti del tributo dovuto per l'intero anno d'imposta; è appena il caso di sottolineare come in tale caso non vi sia infatti, alcuna insorgenza successiva del presupposto per la restituzione, dato che tale presupposto nasce all'atto dell'emissione della fattura in argomento. Nel presente caso, invece, il presupposto sorge all'atto della modificazione in via definitiva dal rapporto tributario - del quale la fatturazione esprime l'aspetto documentale contabile - che si ottiene all'atto della definizione con la procedura di accertamento con adesione del periodo d'imposta e dei rilievi formulati dall'Ufficio, incluso quello relativo all'iva chiesta a rimborso che diventa quindi oggetto di restituzione da parte dell'Erario. L'Erario in questo caso agisce, modificandolo, sul contenuto del rapporto d'imposta, in virtù di un atto dell'Ufficio sopravvenuto e imprevedibile, all'epoca del versamento del tributo.

Deve pertanto concludersi che nel ritenere, in questo specifico caso, applicabile alla fattispecie il termine biennale ex art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992 a partire dalla data del versamento e non dalla data di perfezionamento della procedura di accertamento con adesione, la CTR ha commesso errore di diritto, non allineandosi ai principi del diritto dell'Unione.

Tale conclusione è in ultimo necessitata dalle specifiche considerazioni della Corte di Giustizia (ancora CGUE, 15 dicembre 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta Spa, più volte citata) secondo la quale "... la Corte ha già dichiarato che, qualora il rimborso dell'IVA risultasse impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere gli strumenti necessari per consentire al destinatario dei servizi di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività (sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken, cit., punto 42)" (punto n. 28).

E ancora, le medesime considerazioni si impongono allorché l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di ottenere il rimborso dell'IVA non dovuta riguarda non il destinatario dei servizi, bensì il prestatore di questi ultimi, come avviene nel presente caso;

emerge poi dalla medesima giurisprudenza della Corte di Giustizia che "il principio di effettività sarebbe violato nell'ipotesi in cui il soggetto passivo non avesse avuto né il diritto di ottenere il rimborso del tributo in questione durante il termine a sua disposizione per l'azione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, né, in seguito a un'azione di ripetizione dell'indebito esperita nei suoi confronti dai propri clienti successivamente alla scadenza di detto termine, la possibilità di rivalersi contro l'amministrazione finanziaria, cosicché le conseguenze dei pagamenti indebiti dell'IVA imputabili allo Stato sarebbero sopportate esclusivamente dal soggetto passivo di tale imposta (v., per analogia, sentenza Q - Beef e Bosschaert, cit., punto 43)" (punto 30).

Nel caso che ci occupa, ancora, il diritto al rimborso è certo sorto dopo il termine biennale del versamento, venendo a esistenza solo nel corso dell'attività di controllo che l'Ufficio può esercitare in via generale, peraltro, entro il diverso e ben più ampio termine dei cinque anni successivi.

In ultimo, la Corte di Giustizia ha chiarito, con ciò chiudendosi definitivamente la questione relativa al decorso del termine biennale che ci occupa, che "un'autorità nazionale non può eccepire il decorso di un termine di prescrizione ragionevole se il comportamento delle autorità nazionali, in combinazione con l'esistenza di un termine di prescrizione, finisca col privare totalmente un soggetto della possibilità di far valere i suoi diritti dinanzi ai giudici nazionali (v., per analogia, sentenza Q - Beef e Bosschaert, cit., punto 51)" (punto 31); ed è incontestato in questo caso che proprio il comportamento dell'Ufficio (che ha rilevato l'erronea applicazione dell'IVA alle operazioni in argomento) in combinazione con l'applicazione del termine di cui si è trattato (ove non si accogliessero le conclusioni interpretative qui adottate) avrebbe come effetto la privazione del diritto al rimborso in capo al contribuente.

In conclusione, nel presente caso una decisione di segno diverso sarebbe non solo contrastante con tutti i sopra richiamati principi declinati dalla Corte del Lussemburgo, ma avrebbe anche l'effetto concreto, espressamente vietato dall'ordinamento dell'Unione, di privare totalmente il soggetto della possibilità di far valere il proprio diritto al rimborso la cui spettanza era del tutto dovuta per stessa determinazione dell'Amministrazione contenuta in un avviso di accertamento divenuto definitivo.

In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza è cassata con rinvio al giudice dell'appello che procederà a nuovo esame del merito nel rispetto dei principi sopra illustrati.

P.Q.M. accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sez. distaccata di Catania, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza