

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Iva: resa e rimborso a due velocità. Decida la Corte di giustizia Ue

9 Settembre 2010

La convivenza di una prescrizione decennale e un'altra biennale inducono a chiedere lumi transnazionali



Un Istituto di credito aveva versato all'Erario l'Iva sui compensi percepiti da alcuni consorzi per l'attività di riscossione dei contributi dovuti dagli associati. L'imposta, era stata addebitata, a titolo di rivalsa, agli stessi consorzi. Successivamente l'Amministrazione finanziaria, con la circolare 52/1999, riteneva che i contributi consortili avessero natura tributaria e, conseguentemente, i compensi dovuti dai consorzi erano da considerarsi esenti da Iva, ai sensi dell'articolo 10, n. 5, Dpr 633/1972.

Il giudizio civile I consorzi, conseguentemente, chiedevano all'Istituto di credito la restituzione, per indebito oggettivo (articolo 2033 c.c.), dell'Iva pagata sui compensi corrisposti per la riscossione dei contributi. Il tribunale condannava la banca al pagamento di tale somma.

Il giudizio tributario Parallelamente, l'Istituto di credito proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale contro il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione formatosi sull'istanza di rimborso delle somme versate a titolo di Iva. Il ricorso veniva accolto, ma la Commissione tributaria regionale, su appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, riformava la sentenza, ritenendo l'Istituto decaduto dal diritto al rimborso per decorrenza del termine di due anni dai pagamenti, osservando che la circolare 52/1999 non poteva *"configurarsi come fonte idonea per legittimare il verificarsi del presupposto per il riconoscimento del diritto invocato"*.

Il ricorso per cassazione Avverso tale decisione, la banca proponeva ricorso per cassazione lamentando la violazione dell'articolo 53 della Costituzione, dell'articolo 2041 del codice civile, nonché erronea applicazione dell'articolo 21 del Dlgs 546/1992, per avere la Ctr violato il principio

di capacità contributiva costringendo l'Istituto di credito, che aveva già versato l'Iva, a restituire lo stesso importo ai consorzi, con duplicazione dell'onere tributario e con violazione del principio di neutralità (articoli 18 e 19 Dpr 633/1972), in quanto il tributo veniva a incidere non sul consumatore finale, ma sull'esattore, in contrasto con la normativa comunitaria. In pratica, l'Istituto poteva rimanere esposto alla domanda di restituzione per dieci anni, potendo invece avanzare domanda di rimborso nel più ristretto termine di due anni (ex articolo 21, comma 2, Dlgs 546/1992).

Il contesto normativo nazionale Per quanto riguarda il regime delle operazioni per le quali era in contestazione l'applicazione dell'Iva, l'articolo 10 del Dpr 633/1972, al n. 5, prevede l'esenzione dall'imposta delle *"operazioni relative alla riscossione dei tributi, comprese quelle relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti (...)".* Il rimborso dell'imposta indebitamente versata non è disciplinato in via generale dal Dpr 633/1972; una consolidata giurisprudenza nazionale riconosce, comunque, l'esistenza di un diritto generale al rimborso. La fonte normativa viene identificata nell'articolo 21 del Dlgs 546/1992, il quale, al secondo comma, prevede: *"(...) 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".*

Quanto al rimborso dell'imposta addebitata in rivalsa, secondo un'interpretazione consolidata della giurisprudenza nazionale, il soggetto che ha subito l'addebito, anche se non consumatore finale, deve esercitare la pretesa nei confronti del prestatore del servizio, che ha effettuato l'addebito, nell'ambito di un rapporto di indebito oggettivo (ex articolo 2033 c.c.) soggetto a un termine di prescrizione decennale. Le relative controversie, di natura non tributaria, sono devolute alla giurisdizione del giudice civile.

Le questioni da risolvere La decisione della causa implica la risoluzione di diversi problemi interpretativi. È la stessa Cassazione, con l'ordinanza n. 18721 del 17 agosto, a manifestare dubbi circa la compatibilità della disciplina processuale nazionale con i principi generali dell'Iva. Nel sistema processuale nazionale sussiste una rilevante disomogeneità tra la disciplina che regola le controversie relative alla restituzione d'indebito e quella che regola la pretesa restitutoria, di natura tributaria. Con la conseguenza che, nel secondo caso, opera il termine di decadenza biennale, mentre le azioni di ripetizione possono essere esercitate nell'ordinario termine decennale. Non è condivisibile la tesi secondo la quale il termine biennale di decadenza possa decorrere dall'emanazione della circolare n. 52. Quest'ultima, infatti, ha una rilevanza meramente interna e a essa non può essere riconosciuto valore normativo generale, tale da attribuire diritti a soggetti estranei all'organizzazione amministrativa. La soluzione del problema deve essere, pertanto, ricercata in altri principi.

Il diritto comunitario Il diritto al rimborso dell'Iva indebitamente versata, quale alternativa alla

detrazione, costituisce un principio generale del sistema comunitario ricavabile dall'articolo 17, comma 3 della sesta direttiva. La controversia di cui si discute pone problematiche relative all'applicazione dei principi di effettività della tutela giurisdizionale, di neutralità dell'Iva e di non discriminazione. Nella sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (causa C - 35/05), pur riaffermandosi il principio dell'autonomia processuale degli Stati membri, vengono posti limiti all'esercizio di tale autonomia, costituiti dai principi di effettività e non discriminazione. I giudici comunitari hanno affermato che debitore d'imposta è soltanto il cedente/prestatore del servizio. Nella stessa sentenza è stato precisato che il diritto del cessionario/committente al rimborso dell'Iva non dovuta addebitata in rivalsa deve essere esercitato, in linea di principio, nei confronti del cedente/cessionario, salvo il caso di insolvibilità di quest'ultimo. In essa, inoltre, viene dichiarato che non contrasta coi principi di effettività, di proporzionalità e di neutralità dell'imposta ricondurre il diritto al rimborso nell'ambito di un ordinario rapporto civilistico di indebito disciplinato dal codice civile.

Alcune riserve possono, inoltre, esprimersi circa la compatibilità del sistema processuale italiano, ove lo stesso prevede limiti temporali di rilevante diversità per l'esercizio del diritto al rimborso da parte dei differenti soggetti, col principio della neutralità fiscale in materia di Iva, il quale comporta che il carico definitivo della stessa deve gravare esclusivamente sul consumatore finale. Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, il principio di neutralità costituisce una traduzione in materia di Iva di quello di parità di trattamento (*cf* sentenza *Marks & Spencer*, causa C - 309/06). Nella controversia posta all'esame della Cassazione sembra prospettarsi una disparità di trattamento: la ricostruzione del diritto al rimborso del cessionario/committente nei confronti del cedente/prestatore del servizio, nell'ambito di un rapporto d'indebito di diritto comune (con conseguente devoluzione delle relative controversie al giudice civile e applicazione del termine decennale di prescrizione), determina il definitivo addossamento al cedente/prestatore dell'onere di pagamento del tributo, quando questi non possa più esercitare il diritto al rimborso per decorrenza del più breve termine a lui imposto.

Il rinvio alla Corte di giustizia Se il soggetto che aveva addebitato l'Iva in rivalsa e l'aveva versata all'Erario può venire obbligato, in forza di una sentenza del giudice civile, a rimborsare l'imposta al soggetto che aveva subito l'addebito, senza poter poi ottenerne il rimborso dall'Erario, può prospettarsi un'ipotesi di impossibilità all'esercizio del diritto al rimborso. Poiché dalla giurisprudenza comunitaria non si traggono univoche indicazioni interpretative, la Corte di cassazione ha ritenuto necessario sollecitare la Corte di giustizia Ue a una esplicita pronuncia, sottoponendo, ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, i seguenti quesiti:

1. se i principi di effettività, non discriminazione e neutralità fiscale in materia di Iva ostino a

una disciplina o prassi nazionale che ricostruisce il diritto del cessionario/committente al rimborso dell'Iva indebitamente pagata come indebito oggettivo di diritto comune, a differenza di quello esercitato dal debitore principale (cedente o prestatore del servizio), con un limite temporale, per il primo, assai più lungo di quello posto al secondo, così che la domanda del primo, esercitata quando il termine per il secondo è scaduto, determini l'impossibilità per quest'ultimo di poter chiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria; tutto ciò senza la previsione di alcuno strumento di collegamento, atto a prevenire conflitti o contrasti, tra i procedimenti instaurati o da instaurarsi dinanzi alle diverse giurisdizioni

2. se siano compatibili, coi già riferiti principi, una prassi o giurisprudenza nazionale che consentano l'emanazione di una sentenza di rimborso a carico del cedente/prestatore del servizio a favore del cessionario/committente, il quale non aveva esercitato l'azione di rimborso dinanzi ad altro giudice nei termini a lui imposti, in affidamento a una interpretazione giurisprudenziale, seguita dalla prassi amministrativa, secondo cui l'operazione era soggetta a Iva.

di

Alberto Catania

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/iva-resa-e-rimborso-due-velocita-decida-corte-justizia-ue>