

Versione anonimizzata

C-37/23 - 1

Causa C-37/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

25 gennaio 2023

Giudice del rinvio:

Corte suprema di cassazione (Italia)

Data della decisione di rinvio:

13 settembre 2022

Ricorrente:

Agenzia delle Entrate

Controricorrente:

PR

Iscritto nel Registro della Corte di giustizia sotto il n° <u>1246258</u>	
Lussemburgo, 26. 01. 2023	Per il Cancelliere
Fax/E-mail: <u>/</u>	<i>Cesare Di Bella</i>
Depositato il: <u>25.01.2023</u>	Cesare Di Bella Amministratore

[OMISSIS]

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Agevolazioni

Iva - Sisma del 2009 –

Rimborso dell'imposta

nella misura del 60% -

Rinvio ex art. 267 TFUE

[OMISSIS]

IT

ha pronunciato la seguente

ordinanza interlocutoria

sul ricorso [OMISSIS] proposto da

Agenzia delle entrate, [OMISSIS] Roma [OMISSIS]

- *ricorrente* -

contro

PR, [OMISSIS] Roma [OMISSIS]

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell’Abruzzo n. [OMISSIS] 6 marzo 2014 [OMISSIS].

[OMISSIS]

Fatti di causa

1. PR, di professione notaio, chiedeva il rimborso dell’importo di € 102.088,00 per l’iva versata per il periodo dall’aprile 2009 al dicembre 2010 poiché l’imposta, il cui versamento dapprima era stato sospeso in relazione al sisma del 6 aprile 2009 che aveva interessato il territorio de L’Aquila e dell’Abruzzo, era stata oggetto di riduzione al 40 per cento degli importi dovuti, ai sensi dell’art. 33, comma 28, legge 12 novembre 2011, n. 183.

2. L’Agenzia delle entrate rigettava l’istanza sul presupposto che l’originaria disposizione escludeva il rimborso di quanto già versato.

3. Il ricorso avverso il diniego, proposto dalla contribuente, era rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di L’Aquila, secondo la quale la riduzione andava depurata sull’ammontare da versare, ossia tolti i versamenti già eseguiti.

4. La contribuente proponeva appello, deducendo l’irragionevolezza della conclusione del giudice di primo grado, dovendosi ritenere del tutto omogenea la situazione di coloro che non hanno versato l’imposta, ammessi a fruire di una riduzione del pagamento da effettuare, e di coloro che, invece, operati i versamenti, possono richiedere il rimborso delle maggiori somme corrisposte, tesi questa in linea con l’interpretazione della Corte di cassazione sull’omologa previsione di cui all’art. 9, comma 17, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, riferita al sisma del 1990 in Sicilia.

5. L’Agenzia delle entrate[OMISSIS] contestava la tesi della contribuente vertendosi in materia di Iva e chiedeva, in ogni caso, la sospensione del giudizio in attesa della decisione della Commissione Europea C(2012) 7128 *final* del 17

ottobre 2012 di avvio della procedura formale di indagine di cui all'art. 108 TFUE, contenente l'ingiunzione di sospensione degli aiuti di Stato incompatibili con l'ordinamento [dell'Unione europea].

6. La Commissione tributaria regionale de l'Abruzzo in riforma della sentenza di primo grado accoglieva il ricorso e dichiarava illegittimo il diniego di rimborso Iva.

7. Avverso la sentenza, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, con tre motivi, cui la contribuente ha resistito con controricorso [OMISSIS].

8. [OMISSIS] [procedura nazionale]

I motivi di ricorso per cassazione

9. [OMISSIS] primo motivo [OMISSIS]. *[non rilevante per la questione pregiudiziale]*

10. Il secondo motivo denuncia [OMISSIS] violazione e falsa applicazione dell'art. 108, par. 3, TFUE e dell'art. 11, par. 1, reg. n. 659/1999/CE per aver la CTR riconosciuto, pur in presenza di ingiunzione di sospensione degli aiuti illegali concessi dall'Italia nell'ambito dei casi di aiuto di Stato SA.35083 (2012/NN) - Sisma Abruzzo, la spettanza del rimborso Iva ad un soggetto svolgente attività economica, nella specie la libera professione di Notaio.

11. [OMISSIS] terzo motivo [OMISSIS] *[non rilevante per la questione pregiudiziale]*

12. Con il controricorso la contribuente eccepisce l'inammissibilità del primo e del terzo motivo [OMISSIS] l'infondatezza del secondo per la non applicabilità della decisione della Commissione UE venendo in rilievo un professionista operante in un contesto locale.

13. [OMISSIS] *[dichiarazione di ammissibilità del ricorso]*

14. Assumono [OMISSIS] carattere dirimente nell'esame del ricorso due circostanze:

a) nelle more del giudizio è intervenuta la decisione finale della Commissione Europea;

b) la richiesta di rimborso dell'agevolazione riguarda l'iva.

15. Sotto il primo profilo occorre osservare che l'incompatibilità delle misure con cui lo Stato membro rinuncia ad una corretta applicazione e/o riscossione di quanto dovuto per Iva va rilevata a prescindere da specifiche deduzioni di parte poiché il principio di effettività contenuto nell'art. 10 del Trattato CE comporta

l'obbligo del giudice nazionale di applicare d'ufficio il diritto comunitario, senza che possano ostarvi preclusioni procedurali o processuali [OMISSIS].

16. Nella specie, la Commissione UE, con la decisione del 14/08/2015, C(2015) 5549 *final* (che il giudice nazionale deve attuare anche mediante disapplicazione di norme contrastanti [OMISSIS]), ha stabilito all'art. 1 che «*Le misure di aiuto di Stato in oggetto [OMISSIS], che riducono tributi e contributi dovuti da imprese in aree colpite da calamità naturali in Italia dal 1990 e cui l'Italia ha dato effetto in maniera illegale in violazione dell'art. 108, par. 3, del trattato sul funzionamento dell'unione europea, sono incompatibili con il mercato interno*».

17. [OMISSIS]

18. [OMISSIS] *[non rilevante per la questione pregiudiziale]*

Il contesto normativo: il diritto dell'Unione

19. Trattandosi di vicenda verificatasi tra il 2009 e il 2010, assume rilievo l'art. 2 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (sesta direttiva) in forza del quale sono soggette ad Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché le prestazioni di servizi.

20. Il quarantacinquesimo considerando della sesta direttiva dispone: «*Gli obblighi dei soggetti passivi dovrebbero essere, per quanto possibile, armonizzati in modo da assicurare le garanzie necessarie a una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri*».

21. L'art. 206 della sesta direttiva prevede: «*Ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'articolo 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori.*»

22. L'art. 273 della sesta direttiva prevede: «*Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni. [...]*»

Il contesto normativo: il diritto nazionale italiano

23. L'art. 39 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122, ha previsto:

«*1. Nei confronti delle persone fisiche di cui all'articolo 1, comma 1, dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 30 dicembre 2009, n. 3837, titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo, nonché nei confronti*

dei soggetti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari non superiore a 200.000 euro, il termine di scadenza della sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, ivi previsto, è prorogato al 20 dicembre 2010. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato. Le disposizioni di cui al presente comma non si applicano, comunque, alle banche ed alle imprese di assicurazione.

2. *Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano con riferimento alle ritenute da operare sui redditi diversi da quelli di impresa e di lavoro autonomo e ai relativi versamenti.*

3. *Nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 e con riferimento ai redditi indicati al medesimo comma 1, il termine di scadenza della sospensione relativa ai contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali di cui all'articolo 2, comma 1, dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 9 aprile 2009, n. 3754 e di cui all'articolo 1, comma 1, dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 30 dicembre 2009, n. 3837, è prorogato al 15 dicembre 2010. Non si fa luogo a rimborso di quanto già versato.*

3-bis. [OMISSIS]

3-ter. [OMISSIS]

3-quater. [OMISSIS] [ulteriori dettagli]

24. Successivamente, peraltro, è intervenuto l'art. 33, comma 28, della legge 12 novembre 2011, n. 183, che ha disposto:

«Per consentire il rientro dall'emergenza derivante dal sisma che ha colpito il territorio abruzzese il 6 aprile 2009, la ripresa della riscossione di cui all'articolo 39, commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, avviene, senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori, mediante il pagamento in centoventi rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di gennaio 2012. L'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni, al netto dei versamenti già eseguiti, è ridotto al 40 per cento.»

25. Per l'effetto di tale complesso di norme, dunque, per il periodo dal 9 aprile 2009 al 20 dicembre 2010 per i titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo (nonché ai soggetti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari non superiore a 200.000,00 euro) il pagamento dei tributi, tra cui l'iva, è stato prima sospeso e poi, con pagamento rateizzato, ridotto nel suo importo complessivo nella misura del 60%.

26. Sotto altro profilo - e per completezza di esposizione ai fini della questione in esame - va pure ricordato che disposizione di tenore in parte analogo era stata

introdotta con l'art. 9, comma 17, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, secondo la quale:

«[OMISSIS] [disposizioni analoghe relative ai soggetti colpiti dal terremoto del 1990 in Sicilia]

La giurisprudenza rilevante interna

27. Non constano precedenti specifici sull'applicazione, da parte di questa Corte di cassazione, dell'art. 33, comma 28, l. n. 183 del 2011.

28. La Corte [di cassazione], peraltro, dando seguito ai principi affermati dalla Corte di giustizia, ordinanza del 15/07/2015, *Agenzia delle Entrate/Nuova Invincibile srl*, in C-82/14, EU:C:2015:510, con riguardo al beneficio previsto dall'art. 9, comma 17, l. n. 289 del 2002, ha ripetutamente affermato che «l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 non è applicabile in materia d'IVA atteso che, nel prevedere a beneficio delle persone colpite dal terremoto che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa una riduzione del 90 per cento di tale imposta, normalmente dovuta per gli anni 1990, 1991 e 1992, con riconoscimento del diritto al rimborso, in tale proporzione, delle somme già corrisposte, non soddisfa il principio di neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, sicché si pone in contrasto con l'ordinamento comunitario, come chiarito dall'ordinanza 15 Luglio 2015 della Corte di Giustizia nella causa C-82/14» [OMISSIS]

La giurisprudenza rilevante della Corte di giustizia

29. Appare specificamente rilevante la [OMISSIS] richiamata ordinanza *Agenzia delle Entrate/Nuova Invincibile srl*, in C-82/14, EU:C:2015:510, nonché - per l'esplicito rinvio e fondamento in essa operato - la sentenza 17 luglio 2008, *Commissione/Italia*, in C- 132/06, EU:C:2008:412, relativa agli artt. 8 e 9 della legge n. 289 del 2002.

30. Con la suddetta ordinanza, la Corte di giustizia, dopo aver premesso che «il sistema delle detrazioni è stato istituito, al fine di garantire la neutralità dell'IVA [...] tale sistema è inteso a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche», ha rilevato che «la misura introdotta dall'articolo 9, comma 17, della legge n. 289/2002 ha come effetto, da un lato, non di alleggerire, per quanto riguarda l'IVA, il carico fiscale dei soggetti passivi, bensì di consentire ad alcuni soggetti passivi di conservare o incamerare somme pagate dal consumatore finale e dovute all'amministrazione finanziaria» e dall'altro comporta «una disparità di trattamento contraria al principio di neutralità fiscale, in quanto tale disposizione consente ad alcuni soggetti passivi da essa indicati, e in forza della riduzione dell'IVA normalmente dovuta - riduzione prevista dalla medesima disposizione -, di conservare o di incamerare la maggior parte dell'importo dell'IVA percepita sulle cessioni di beni e le prestazioni di

servizi, mentre altri soggetti passivi sul territorio italiano devono versare per intero l'importo dell'IVA normalmente dovuta all'amministrazione finanziaria, sulla base di tali operazioni».

Le ragioni del rinvio pregiudiziale

31. Pare a questa Corte che l'art. 33, comma 28, Il. n. 183 del 2011 attui lo stesso meccanismo operativo già introdotto con l'art. 9, comma 17, della legge n. 289 del 2002 poiché, come per quest'ultima norma, *«L'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni, al netto dei versamenti già eseguiti, è ridotto al 40 per cento»*, prevedendo così una riduzione delle somme da versare in misura pari al 60%.

32. Il beneficio della riduzione d'imposta appare idoneo, in primo luogo, a determinare l'effetto non di alleggerire, per quanto riguarda l'iva, il carico fiscale dei soggetti passivi, ma di consentire ad alcuni di essi di conservare o incamerare somme già pagate dal consumatore finale e dovute all'amministrazione finanziaria: la norma, in altri termini, finisce per consentire ad alcuni soggetti il rimborso di una somma che, in realtà, è già stata pagata da altri, ossia i consumatori finali, per i quali è solo ipotetica la possibilità di richiedere (al professionista) a propria volta il rimborso di quanto versato.

33. Sotto altro profilo, la disposizione pare realizzare, parimenti, una disparità di trattamento con diretta lesione del principio di neutralità fiscale poiché consente ad alcuni soggetti passivi di conservare e incamerare una porzione, non così prevalente come per la norma del 2002 (che individuava l'importo restituito nel 90%) ma, indubbiamente, molto significativa (il 60%) dell'importo dell'Iva percepita sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi e ciò a differenza degli altri soggetti passivi sul territorio italiano che, invece, debbono versare, per la medesima tipologia di operazioni, l'intero l'importo dell'Iva.

34. La contribuente ha posto in risalto che la nuova disposizione, a differenza di quella del 2002, non preclude l'accertamento per l'ufficio; che la riduzione sarebbe, in sostanza, contenuta al solo 60%; che più delimitato è l'ambito territoriale di applicazione, concludendo per la non estensibilità dei principi affermati dalla Corte di giustizia nella sopra indicata ordinanza.

35. Ad avviso di questo collegio né la riduzione, né la delimitazione territoriale paiono elementi significativi; neppure incidente pare la non preclusione dell'attività accertativa, restando comunque ferma l'entità delle somme ridotte, si da far ritenere che la disposizione determini un non giustificabile vulnus al principio di neutralità dell'Iva.

36. La contribuente ha pure posto in risalto che, in determinate ipotesi, la stessa Corte di giustizia ha ritenuto che *«l'obbligo di riscossione effettiva delle risorse proprie non è assoluto ma ammette deroghe specifiche e limitate»* ed ha invocato, quali precedenti, la sentenza 29 marzo 2012, *Ministero dell'Economia e Agenzia*

delle entrate/3M Italia spa, cause C-417/10 e C-500/10, nonché la sentenza 7 aprile 2016, *Degano Trasporti sas in liquidazione*, in C- 546/14.

37. Invero, le invocate decisioni parrebbero, nel loro complesso, poco pertinenti, posto che la prima si inserisce, a differenza della vicenda qui in rilievo, in un ambito di definizione delle liti pendenti, mentre la seconda sembra collocarsi in un contesto con condizioni del tutto peculiari (imprenditore in stato di insolvenza che presenti domanda di concordato preventivo, con pagamento parziale dell'imposta sul valore aggiunto, accompagnato dall'attestazione che «*sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento*»).

38. Tuttavia, questo collegio, trattandosi di norma mai sottoposta ad una esplicita disamina, reputa necessario, tenuto conto delle osservazioni della parte, sottoporre alla Corte di giustizia la questione sulla compatibilità dell'art. 33, comma 28, I. n. 183 del 2011 alla luce dei sopra richiamati precedenti.

La questione pregiudiziale

39. In conclusione, questa Corte, quale giudice di ultima istanza ed alla luce degli orientamenti rinvenuti nella giurisprudenza [dell'Unione europea], intende domandare alla Corte di giustizia dell'Unione Europea - previa sospensione del presente giudizio - di pronunciarsi in via pregiudiziale, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'unione Europea, sulla seguente questione:

«Se i principi dichiarati nell'ordinanza *Agenzia delle Entrate/Nuova Invincibile srl*, in C-82/14, EU:C:2015:510, nonché nella sentenza 17 luglio 2008, *Commissione/Italia*, in C-132/06, EU:C:2008:412, ostino ad una disposizione normativa, quale quella risultante dall'articolo 33, comma 28, della legge n. 183 del 2011, che consente ai contribuenti di ottenere il rimborso, nella misura del 60%, di quanto versato a titolo di Iva nel periodo tra aprile 2009 e dicembre 2010 in relazione al terremoto che ha interessato il territorio abruzzese il 6 aprile 2009»

P.Q.M.

La Corte,

Visto l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, chiede alla Corte di giustizia dell'unione Europea di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulle questioni di interpretazione del diritto dell'Unione indicate in motivazione.

[OMISSIS] [*Formule di procedura*]

[OMISSIS] Roma [OMISSIS] 13 settembre 2022

[OMISSIS] [*Firme e adempimenti amministrativi*]