

SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

(Quinta Sezione)

21 giugno 2012(*)

«Ottava direttiva IVA – Modalità per il rimborso dell’IVA ai soggetti passivi non residenti all’interno del paese – Termine per la presentazione della domanda di rimborso – Termine di decadenza»

Nella causa C-294/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’art. 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione, con decisione del 3 marzo 2011, pervenuta in cancelleria il 9 giugno 2011, nel procedimento

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contro

Elsacom NV,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. M. Safjan, presidente di sezione, dal sig. M. Ilešič e dalla sig.ra M. Berger (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

- per Elsacom NV, da S. Petrecca, avvocato;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- per il governo ellenico, da K. Paraskevopoulou e Z. Chatzipavlou, in qualità di agenti;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér nonché da K. Szijjártó e Z. Tóth, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e D. Recchia, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva IVA»).
- 2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate (in prosieguo, congiuntamente: l'«amministrazione tributaria»), da un lato, e la Elsacom NV, società con sede nei Paesi Bassi (in prosieguo: la «Elsacom»), dall'altro, in merito al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata da quest'ultima in Italia nel corso del 1999.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 La direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU L 44, pag. 23), ha abrogato e sostituito l'ottava direttiva IVA. L'articolo 28, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 precisa tuttavia che le disposizioni dell'ottava direttiva IVA restano applicabili alle domande di rimborso inoltrate anteriormente al 1° gennaio 2010, ciò che è appunto avvenuto nel caso oggetto del procedimento principale.
- 4 Ai sensi del terzo considerando dell'ottava direttiva IVA:

«(...) È opportuno por fine alle divergenze fra le disposizioni attualmente in vigore negli Stati membri che sono talvolta all'origine di deviazioni di traffico e distorsioni di concorrenza».
- 5 L'articolo 2 di tale direttiva stabiliva quanto segue:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'imposta sul valore aggiunto applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b), della direttiva 77/388/CEE o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, lettera b)».
- 6 Ai sensi dell'articolo 3, lettera a), di detta direttiva:

«Per beneficiare del rimborso, ogni soggetto passivo di cui all'articolo 2 che non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all'interno del paese deve:

a) inoltrare presso il servizio competente (...), una domanda (...)).».

7 A norma dell'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva IVA:

«La domanda deve essere presentata al servizio competente (...) entro i sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile».

8 L'allegato C, punto B, di detta direttiva era così formulato:

«La domanda deve essere (...) presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce la domanda (...)).».

9 L'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2008/9 così dispone:

«La richiesta di rimborso è presentata (...) al più tardi il 30 settembre dell'anno civile successivo al periodo di riferimento (...)).».

10 L'articolo 1 della direttiva 2010/66/UE del Consiglio, del 14 ottobre 2010, recante modifica della direttiva 2008/9 (GU L 275, pag. 1), dispone quanto segue:

«All'articolo 15, paragrafo 1, (...) è aggiunto il comma seguente:

“Le richieste di rimborso relative a periodi di riferimento del 2009 sono presentate (...) entro il 31 marzo 2011”».

Il diritto italiano

11 L'articolo 16 del decreto n. 793 del presidente della Repubblica, del 30 dicembre 1981 (GURI n. 358, del 31 dicembre 1981), promulgato segnatamente per adeguare il regime dell'IVA al diritto dell'Unione europea, ha introdotto, nel decreto del presidente della Repubblica n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, del 26 ottobre 1972 (Supplemento ordinario alla GURI n. 292, dell'11 novembre 1972; in prosieguo: il «DPR n. 633/72»), un articolo 38 ter, il quale dà incarico al Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro del Tesoro, di stabilire mediante decreto le modalità e i termini applicabili alle domande di rimborso.

12 L'art. 1, secondo comma, del decreto del Ministero delle Finanze n. 2672, recante norme di attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 38 ter del [DPR n. 633/72], e successive modificazioni, concernente le modalità di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto a soggetti non residenti, del 20 maggio 1982 (GURI n. 146, del 29 maggio 1982), prevede che il rimborso debba avvenire «su istanza degli interessati da presentare entro il 30 giugno dell'anno solare» successivo a quello cui si riferisce la domanda.

Fatti del procedimento principale e questione pregiudiziale

- 13 L'amministrazione tributaria ha negato il rimborso dell'IVA che la Elsacom aveva versato in base alle fatture ricevute dalle sue controparti contrattuali in Italia durante il 1999. La corrispondente domanda di rimborso era stata presentata il 27 luglio 2000. L'amministrazione tributaria ha motivato il suo diniego con il carattere tardivo della domanda che avrebbe dovuto essere inoltrata, in base all'articolo 1, secondo comma, del citato decreto del Ministero delle Finanze, del 20 maggio 1982, n. 2672, entro il 30 giugno 2000.
- 14 La Commissione tributaria provinciale di Roma ha accolto il ricorso proposto dalla Elsacom avverso detta decisione dell'amministrazione tributaria, giudicando che il termine di sei mesi seguenti la fine dell'anno al quale la tassa fa riferimento, previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva IVA, fosse meramente indicativo e non costituisse pertanto un termine di decadenza.
- 15 L'amministrazione tributaria interponeva appello contro tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria del Lazio, la quale confermava la decisione della Commissione tributaria provinciale di Roma.
- 16 Avverso tale pronuncia l'amministrazione tributaria ha fatto ricorso alla Corte suprema di cassazione, giudice del rinvio, affermando che il termine in questione era davvero fissato a pena di decadenza.
- 17 È in tale contesto che la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il termine di sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile, previsto, per la presentazione della domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto da parte dei soggetti passivi non residenti all'interno del paese, dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultimo periodo, dell'ottava direttiva [IVA], abbia carattere perentorio, sia cioè stabilito a pena di decadenza dal diritto al rimborso».

Sulla questione pregiudiziale

Sulla ricevibilità

- 18 Anzitutto occorre esaminare l'obiezione, sollevata dalla Elsacom, secondo la quale la questione pregiudiziale sarebbe irricevibile in quanto le disposizioni la cui interpretazione e applicazione sarebbero necessarie per risolvere la controversia principale farebbero parte non dell'ordinamento dell'Unione, bensì dell'ordinamento nazionale.
- 19 A questo proposito si deve rammentare che, da un lato, se è pur vero che non spetta alla Corte interpretare un provvedimento nazionale, essa è tuttavia competente, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi di interpretazione, che rientrano nel diritto dell'Unione, atti a consentirgli di valutare la compatibilità di tale provvedimento con il diritto dell'Unione per pronunciarsi nella causa di cui è stato investito (v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 2010, Pontina Ambiente, C-172/08, Racc. pag. I-1175, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

- 20 D'altra parte, spetta solo al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e a cui incombe la responsabilità della futura decisione giudiziaria, valutare, tenendo conto delle specificità della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale ai fini dell'emanazione della sua sentenza, sia la rilevanza delle questioni che esso sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a pronunciarsi (v. sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 76 e giurisprudenza ivi citata). Le questioni sollevate dal giudice nazionale godono pertanto di una presunzione di rilevanza (v., in tal senso, sentenza del 12 ottobre 2010, Rosenbladt, C-45/09, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 33).
- 21 Ne consegue che la presunzione di rilevanza valevole per le questioni proposte in via pregiudiziale dai giudici nazionali può venir meno solo in casi eccezionali, quando risulta manifestamente che la richiesta interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione richiamate in tali questioni non ha alcun rapporto con l'oggetto della controversia (v. sentenza del 17 febbraio 2011, Weryński, C-283/09, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 22 Orbene, nel caso di specie la questione proposta dal giudice del rinvio verte sull'interpretazione del diritto dell'Unione, ossia sull'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, dell'ottava direttiva IVA, e non risulta in modo manifesto che la richiesta interpretazione di tale disposizione non abbia nessun rapporto con l'oggetto della controversia. Di conseguenza, tale questione è ricevibile.

Nel merito

- 23 Per quanto concerne il merito, il giudice del rinvio con la sua questione chiede sostanzialmente se il termine di sei mesi previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva IVA ai fini della presentazione di una domanda di rimborso dell'IVA sia un termine di decadenza.
- 24 A questo proposito occorre anzitutto osservare che già dal dettato di tale disposizione si ricava che il termine previsto dal citato articolo è un termine di decadenza.
- 25 Se è vero che talune versioni linguistiche di detta disposizione – quali, segnatamente, le versioni spagnola («dentro»), italiana («entro») e inglese («within») – potrebbero far sorgere dubbi in merito alla natura di detto termine, dall'allegato C, punto B, di queste stesse versioni linguistiche dell'ottava direttiva IVA emerge con chiarezza che il termine in questione non è un mero termine ordinatorio.
- 26 Quest'interpretazione è confermata da altre versioni linguistiche dell'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva IVA. Così, per esempio, nella sua versione in lingua francese, detto articolo prevede espressamente che una domanda di rimborso dev'essere presentata «au plus tard» (al più tardi) entro i sei mesi successivi alla scadenza dell'anno civile nel corso del quale la tassa è divenuta esigibile. Questa precisazione indica con grande chiarezza che, dopo tale data, una domanda non può più essere validamente inoltrata (v., in tal senso, sentenza del 29 luglio 2010, Grecia/Commissione, C-54/09 P, Racc. pag. I-7537, punto 46). Lo stesso può dirsi, segnatamente, delle versioni in lingua tedesca («spätestens») e olandese («uiterlijk»). Parimenti, l'allegato C, punto B, di detta

direttiva contiene, ad ogni modo nelle sue versioni nelle lingue tedesca, francese e olandese, una menzione analoga che conferma quest'interpretazione.

- 27 Va sottolineato a tal proposito che, in forza di una costante giurisprudenza, le varie versioni linguistiche di una disposizione dell'Unione devono essere interpretate in modo uniforme e pertanto, in caso di divergenze tra loro, la disposizione dev'essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte (v., in particolare, sentenza del 29 aprile 2010, M e a., C-340/08, Racc. pag. I-3913, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Inoltre, per quanto concerne la finalità della normativa in questione, occorre ricordare che lo scopo dell'ottava direttiva IVA, in base al suo terzo considerando, è quello di «por fine alle divergenze fra le disposizioni attualmente in vigore negli Stati membri che sono talvolta all'origine di deviazioni di traffico e distorsioni di concorrenza».
- 29 Peraltro, la possibilità di proporre una domanda di rimborso delle eccedenze dell'IVA senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (v. sentenza del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Racc. pag. I-623, punto 16 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Orbene, l'introduzione di un termine ordinatorio, ossia di un termine che non sia previsto a pena di decadenza, per la presentazione dell'istanza di rimborso dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, letto in combinato disposto con l'articolo 3 dell'ottava direttiva IVA, si pone in contrasto con lo scopo di armonizzazione perseguito dall'ottava direttiva IVA oltre che, eventualmente, con la giurisprudenza ricordata nel punto precedente.
- 31 Infatti, da un lato, se si dovesse interpretare il termine di sei mesi di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva IVA come termine ordinatorio, ciò comporterebbe che gli Stati membri sarebbero autorizzati ad applicare la loro propria normativa in materia di prescrizione dei diritti, eventualmente più vincolante, di modo che, in quest'ultimo caso, sarebbero i termini derivanti da detta normativa nazionale che, in fin dei conti, determinerebbero il periodo a disposizione dei soggetti passivi ai fini della presentazione dell'istanza di rimborso dell'IVA. Orbene, i termini in materia di prescrizione estintiva dei diritti non sono armonizzati a livello dell'Unione europea e, di conseguenza, possono variare da uno Stato membro all'altro. Un'interpretazione del genere si porrebbe pertanto in contrasto con lo scopo, perseguito dall'ottava direttiva IVA, di «por fine alle divergenze fra le disposizioni attualmente in vigore negli Stati membri».
- 32 D'altra parte, se l'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, dell'ottava direttiva IVA prevedesse solo un termine ordinatorio e gli Stati membri, invece di applicare la loro normativa nazionale più vincolante in materia di prescrizione, facessero unicamente riferimento al termine previsto da quest'articolo, la possibilità di presentare una valida istanza di rimborso dell'IVA non sarebbe soggetta a nessun limite nel tempo. Un risultato siffatto sarebbe inconciliabile con la giurisprudenza ricordata nel punto 29 della presente sentenza, applicabile ai casi di rimborso previsti dall'ottava direttiva IVA.
- 33 Infine, e in via ultronea, occorre osservare che gli Stati membri, adottando l'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, della direttiva 2008/9, hanno prorogato il termine in questione di tre

mesi. Come sostanzialmente affermato dalla Commissione europea, se ne può dedurre che gli Stati membri sono essi stessi partiti dal principio che il termine in questione è un termine di decadenza, dal momento che la proroga di un termine è generalmente necessaria solo se la sua scadenza comporta la decadenza dal diritto da esercitare prima dello spirare di detto termine. La medesima conclusione può essere tratta, a fortiori, dal fatto che l'articolo 1 della direttiva 2010/66 ha nuovamente prorogato, in via eccezionale e unicamente per le istanze di rimborso riguardanti periodi di riferimento del 2009, il termine per la loro presentazione sino al 31 marzo 2011, al fine di porre rimedio ai problemi tecnici sopravvenuti durante il 2010 in sede di raccolta, da parte delle autorità competenti, delle istanze di rimborso relative all'esercizio 2009.

- 34 Alla luce di quanto sin qui illustrato, occorre risolvere la questione proposta dichiarando che il termine di sei mesi previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva IVA, per la presentazione di un'istanza di rimborso dell'IVA, è un termine di decadenza.

Sulle spese

- 35 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

Il termine di sei mesi previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, per la presentazione di un'istanza di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, è un termine di decadenza.