



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ERNESTINO BRUSCHETTA	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere - Rel.
TANIA HMELJAK	Consigliere
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere

Oggetto: diniego
rimborso. Silenzio-
rifiuto. Soggetto non
residente. Omessa
motivazione.

22/02/2023 C.C.
R.G. 3017/2020

ORDINANZA

sul ricorso n. 3017/2020 proposto da:

(omissis) (omissis) già (omissis) t A (omissis) .a.s.), nella persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata, difesa ed assistita
dall'Av (omissis)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i
cui uffici è elettivamente domiciliata, in Roma, via dei Portoghesi, n.
12.

- controricorrente -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di ABRUZZO n. 557, depositata in data 6 giugno 2019, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 febbraio 2023 dal Consigliere Lunella Caradonna

RITENUTO CHE

1. La società (omissis) (omissis) già (omissis) t (omissis) .a.s.), società francese ed operante nel settore dell'organizzazione di eventi sia in ambito nazionale che internazionale, aveva chiesto all'Agenzia delle Entrate il rimborso dell'imposta della somma di 98.740,93 euro, facendo presente di aver svolto in Italia nell'anno 2015 la convention aziendale della società (omissis) omportante la rivendita dei servizi alberghieri e di ristorazione, il noleggio delle attrezzature ed il trasporto di tutti i partecipanti; in data 9 giugno 2017, l'Agenzia aveva respinto l'istanza facendo presente che la stessa non era mai era pervenuta a quell'ufficio; il 23 giugno 2017 l'istanza fu nuovamente inoltrata ma l'Agenzia la rigettò, perché tardiva rispetto al termine fissato al 30 settembre 2016.

2. La Commissione tributaria provinciale di Pescara, con sentenza n. 491 del 19 giugno 2018, aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente, ritenendo le ragioni prospettate, motivate *per relationem*, sotto il profilo dell'osservanza delle forme e dei termini di legge e dimostrati, in ragione delle prove allegare agli atti, la correttezza, la buona fede ed il legittimo affidamento della società stessa.

3. La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Entrate, ha accolto il gravame proposto, sulla base delle seguenti considerazioni:

-) era fuori discussione, per esplicita ammissione della stessa parte contribuente, che si erano verificati dei rilevanti errori nell'accesso al



sistema telematico francese, come peraltro confermato dalla stessa amministrazione di quello Stato, con la conseguenza che la richiesta non era mai pervenuta al portale italiano e che stante la natura recettizia della stessa doveva affermarsi che mai era pervenuta al destinatario sicché mai era cominciato a decorrere il periodo per la formazione del silenzio rifiuto autonomamente impugnabile;

-) la pacifica mancata ricezione aveva impedito all'Ufficio di prendere in considerazione i presupposti e le motivazioni poste a base della richiesta, così da poterne valutare la fondatezza ed adottare una consapevole decisione al riguardo, ovvero di lasciar trascorrere lo *spatium deliberandi*;

-) si era saputo dell'errore di inserimento sia dalla stessa società, che dalla conferma da parte dell'amministrazione francese certificatoria del mancato inserimento nel sistema, anche se la società contribuente aveva affermato di avere spedito la richiesta; era agevole ribattere che non ne era certo sufficiente l'inoltro, ma occorreva che la stessa venisse a conoscenza del destinatario, mentre gli impiegati avevano fatto presente ai funzionari della società che non era pervenuto alcun atto e che, comunque, lo stesso non risultava visibile nel relativo portale;

-) i contatti telefonici dai quali la società aveva appreso del mancato recapito erano avvenuti alcuni giorni prima della scadenza del termine utile del 30 settembre 2016, ma non vi era stata alcuna attivazione non solo entro detto termine ma neppure a breve distanza temporale, ossia dopo alcuni giorni successivi, dalla sopraggiunta scadenza dello stesso; i funzionari della società erano rimasti inspiegabilmente inerti anche successivamente per numerosi mesi nel corso dei quali non avevano verificato l'esito del merito dell'istanza e l'eventuale pure possibile avvenuta formazione del silenzio rifiuto in modo da decidere se procedere ad una eventuale impugnativa; essi erano rimasti silenti per circa un anno e si erano limitati a ripresentare un'altra domanda,



questa volta andata a buon fine, respinta, tuttavia, dall'Ufficio, correttamente, per tardività;

-) la Corte di Giustizia, la Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione erano giunte concordemente all'approdo in base al quale la perentorietà, pur non prevista espressamente dalla normativa, ben poteva discendere dallo scopo perseguito che era da rinvenire nelle esigenze pubblicistiche della concentrazione dell'attività di controllo, dal razionale impegno amministrativo degli uffici e della concentrazione dell'erogazione finanziaria nell'ambito delle annualità di comparto.

4. I giudici di secondo grado, inoltre, sulle eccezioni di inammissibilità dell'atto di appello sollevate dalla società appellata, così hanno deciso:

-) era infondata l'eccezione di inammissibilità per omessa impugnazione delle diverse *rationes decidendi*, in quanto l'Ufficio aveva ben chiarito la dicotomia soffermandosi sulle diverse *rationes*, chiarendo che alla prima domanda non era tenuto a rispondere per mancata ricezione e che per la seconda aveva offerto chiara ed inequivocabile motivazione, con la conseguenza che erano stati esaustivamente affrontati i due punti salienti della questione ad onta della sommaria e criptica motivazione ostesa dai giudici provinciali;

-) era infondata l'eccezione di inammissibilità per mancata indicazione dei mezzi specifici di impugnazione e per evidente infondatezza del gravame, perché non era dato di vedere di quali mezzi l'Agenzia avrebbe dovuto chiarire di volersi servire al di là delle chiare argomentazioni propugnate e del riferimento alla corposa documentazione versata in atti sia a propria cura, che ad opera della controparte;

-) era infondata l'eccezione di illegittimità del diniego di rimborso riferito all'istanza del 23 giugno 2016 per l'Iva relativa all'anno 2015, perché come detto sopra, l'Agenzia non aveva alcun obbligo di rispondere alla prima richiesta per il semplice motivo che mai l'aveva



ricevuta e che relativamente alla seconda aveva dato esauritiva spiegazione dichiarandone l'evidente tardività.

5. La società (omissis) (omissis) già (omissis) t (omissis) .a.s.) ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a quattro motivi.
6. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.
7. La società (omissis) (omissis) ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo mezzo deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la nullità della sentenza, per violazione e falsa applicazione dell'art. 38 *bis* 2 del d.P.R. n. 633 del 1972. La sentenza gravata meritava di essere cassata avendo i giudici dell'appello male interpretato la vicenda in atti ed i documenti sottoposti al loro esame, giungendo, così, ad una decisione che aveva negato alla ricorrente il rimborso dell'Iva assolta in Italia, nonostante la relativa ed originaria istanza fosse stata tempestivamente presentata e ricevuta dall'amministrazione finanziaria italiana. La ricorrente aveva avanzato la propria istanza di rimborso nel pieno rispetto del termine di legge. Tuttavia, per una questione di natura tecnico - informatica, ad oggi ancora sconosciuta, il file recante l'istanza in questione era risultato illeggibile. Il punto è che di detta illeggibilità l'odierna ricorrente non era mai stata avvertita e/o resa edotta, come apertamente ed espressamente riconosciuto sia dall'amministrazione finanziaria francese, sia dall'amministrazione finanziaria italiana; quest'ultima, in particolare, proprio in sede di giudizio aveva apertamente ammesso che l'illeggibilità del file contenente l'istanza di rimborso tempestivamente presentata non era mai stata comunicata all'odierna ricorrente. Era stata la ricorrente a scoprire autonomamente l'esistenza del difetto tecnico informatico in questione, al termine della propria intensa attività di ricerca, avvenuta confrontandosi sia con l'amministrazione finanziaria italiana, sia con quella francese, le quali,



comunque, non erano state in grado di indicare, nello specifico, quale fosse stato il motivo della illeggibilità del file. Cosicché, la parte aveva provveduto a ripresentare l'istanza ed il file, così da renderlo leggibile all'amministrazione finanziaria destinataria, anche sulla base di quanto dalla stessa suggerito, ma il (omissis) aveva negato il rimborso, sostenendo la tardività dell'istanza, senza minimamente considerare quanto fosse accaduto alla parte, pur essendone pienamente consapevole. Sarebbe stato onere della amministrazione finanziaria destinataria avvertire la parte della non leggibilità del file; in questo modo la parte avrebbe immediatamente rinviato il file (e non già solo in data 23 giugno 2017), l'istanza sarebbe stata esaminata ed il rimborso tempestivamente concesso, trattandosi di Iva assolta per l'acquisto di beni e servizi assolutamente afferenti alla attività di impresa della ricorrente. In particolare, l'istanza per così dire originaria era stata presentata dalla ricorrente in data 26 settembre 2016 e alla ricorrente erano pervenute la ricevuta di spedizione della domanda, dalla quale, tra l'altro, si evinceva il numero di protocollo attribuito all'istanza in esame, vale a dire il n (omissis) (numero di identificazione che di per sé risultava già sintomatico della ritualità e correttezza della procedura di presentazione) e la ricevuta attestante la trasmissione ed il deposito dell'istanza allo Stato membro di competenza; l'Agenzia delle Entrate italiana aveva tempestivamente ed immediatamente ricevuto il file contenente l'istanza di rimborso presentata dalla ricorrente, come emergeva con estrema evidenza ed immediatezza proprio dal documento allegato in primo grado dal (omissis) tale documento provava inequivocabilmente che il file (e quindi l'istanza di rimborso) era pervenuto tempestivamente all'amministrazione finanziaria italiana ed al relativo portale; quest'ultima, tuttavia, pur avendone constatato l'illeggibilità, aveva omesso di rappresentare tale errore tecnico — informatico al soggetto interessato, il quale, nelle more, era convinto



che la propria istanza fosse stata correttamente ricevuta e che fosse in fase di controllo, come peraltro successo per le istanze già inviate per gli anni 2013, 2017 e 2018. Nelle more, del resto, la ricorrente non avrebbe mai potuto accorgersi dell'esistenza dell'errore bloccante, atteso che, accedendo periodicamente alla piattaforma francese dedicata ai rimborsi Iva (simile al sistema italiano (omissis)) l'istanza tempestivamente inviata il 26 settembre 2016 risultava "en cours", ossia, in corso di valutazione da parte dello Stato membro competente, vale a dire l'Italia. Decorso il termine massimo previsto *ex lege* (quattro mesi dalla presentazione della istanza) per la valutazione delle istanze presentate, ed in assenza del benché minimo contatto da parte dei funzionari (omissis) eposti dell'Agenzia delle Entrate, la parte, nel mese di aprile 2017 (per l'esattezza il 3 aprile), aveva provveduto a contattare il (omissis) onde ottenere informazioni in ordine alla propria pratica. Solamente in tale circostanza la ricorrente aveva scoperto che l'istanza, pur essendo stata regolarmente trasmessa telematicamente, non era mai stata valutata dai competenti funzionari italiani, in quanto contenente degli errori di natura tecnico-informatica, che, per l'appunto, l'avevano resa non visibile dai funzionari del (omissis)

Nello specifico, la prima istanza non era risultata visibile, in quanto, a dire dell'Agenzia delle Entrate francese, il numero di alcune fatture era stato inserito unitamente a degli spazi che evidentemente il sistema telematico non aveva presumibilmente riconosciuto, rendendo illeggibile il file; quindi, la prima istanza, secondo l'autorità francese, era risultata non visibile a causa di un mero errore formale. Tale errore formale era stato segnalato due volte dal sistema italiano a quello francese; il 29 settembre 2016 ed il 5 dicembre 2016, ma non anche alla società contribuente. Nel caso di specie i giudici dell'appello, mal interpretando e mal applicando l'art. 38 *bis* 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, avevano indebitamente definito l'istanza di rimborso tardiva, atteso che detta istanza era stata



tempestivamente inviata, e sarebbe stata cura dell'amministrazione finanziaria avvertire il contribuente della illeggibilità del file. Essendo stata omessa qualsivoglia comunicazione alla parte, risultava illegittimo definire intempestiva la domanda inviata in un secondo momento (vale a dire il 23 giugno 2017). In qualche modo, poteva essere applicato il principio stabilito dalla Corte di Cassazione, tra l'altro, con la sentenza 31 ottobre 2017, n. 25819, in tema di notifiche a mezzo PEC, e ribadito anche con la recente sentenza 21 agosto 2019, n. 21560, vale a dire che sarebbe stato dovere dell'amministrazione finanziaria, vuoi italiana, vuoi francese, avvertire della illeggibilità del file inizialmente inviato, così da consentire alla parte di porvi rimedio, inoltrando un file leggibile.

2. Il secondo mezzo deduce la nullità della sentenza, per violazione e falsa applicazione degli articoli 19 e 38 *bis* 2 del d.p.r. n. 633 del 1972, nonché del principio di neutralità dell'Iva, oltre che dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, in ordine ai principi di buona fede e legittimo affidamento, con riferimento all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ.. La sentenza gravata meritava di essere cassata anche perché, avendo mal interpretato la vicenda in atti, i giudici dell'appello erano giunti alla decisione che, negando alla ricorrente il rimborso dell'Iva assolta in Italia, violava gravemente il principio di neutralità che caratterizzava detto tributo. I giudici dell'appello avevano palesemente violato il principio di buona fede e del legittimo affidamento della odierna ricorrente; mortificando, altresì, il fondamentale principio della neutralità dell'imposta, nonché il principio comunitario della proporzionalità. Nel caso di specie, tenuto conto che alla parte non era stata concessa la possibilità di correggere nei termini l'istanza di rimborso comunque tempestivamente inviata, e peraltro viziata da un errore meramente formale, poiché l'autorità fiscale che doveva avvertirla aveva repressibilmente ed immotivatamente omesso farlo, era evidente che nel rispetto del principio di buona fede e del legittimo affidamento i giudici



avrebbero dovuto considerare tempestiva la prima domanda, o comunque valida e tempestiva la seconda istanza di rimborso, proprio in considerazione della vicenda in sé complessivamente considerata. Inoltre, secondo i giudici lussemburghesi, se era pur vero che la normativa comunitaria consentiva agli stati membri una certa autonomia nell'imposizione di obblighi formali necessari ad assicurare il rispetto delle regole, tali disposizioni «*non devono tuttavia eccedere quanto è necessario per conseguire gli obiettivi indicati*» e «*non possono essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'Iva, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva*» (così Corte di Giustizia 8 maggio 2008, causa C-95/07, punti 65 e 66). Tenuto conto dei fatti di causa, e stando alle indicazioni dei giudici comunitari, si evinceva chiaramente che, con la propria decisione, i giudici dell'appello avevano «sanzionato» la parte nonostante essa non avesse commesso nessun errore, essendo emerso in maniera pacifica ed evidente che l'amministrazione finanziaria francese, tacendole l'esistenza dell'errore bloccante, le aveva di fatto impedito di porvi pronto e tempestivo rimedio.

2.1 I motivi, che vanno trattati unitariamente perchè connessi, sono infondati.

2.2 Deve premettersi che il diniego, espresso o tacito, del rimborso del credito di imposta si configura quale atto autonomamente impugnabile, in quanto ricompreso nell'elenco previsto dall'art. 19, comma 1, lett. g), del decreto legislativo n. 546/1992. Rileva, infatti, la precisazione contenuta nel 2° periodo del 3° comma dell'art. 19 del decreto legislativo n. 546/1992, secondo cui «*Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri*».

Rientra, dunque, nella categoria degli atti suscettibili di autonoma impugnazione, ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, qualunque provvedimento idoneo ad incidere sul rapporto



tributario, ivi compreso il silenzio serbato dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di riconoscimento di un'esenzione o agevolazione, che deve essere qualificato come silenzio rifiuto (Cass., 13 settembre 2022, n. 26907).

2.3 Questa Corte ha, pure, precisato che la struttura del giudizio tributario inerente all'impugnazione del rigetto di una domanda di rimborso è sostanzialmente diversa dall'ordinario giudizio tributario, di tipo impugnatorio. In tema di rimborsi, invero, la posizione del contribuente è sostanzialmente quella dell'attore, che deve fornire la prova della propria domanda, mentre, sempre sul piano processuale e sostanziale, l'Ufficio, che non ha, in questo caso, esplicitato una «pretesa» (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o la irrogazione di una sanzione, delimitando così in via assoluta l'oggetto del contendere, assume la posizione di convenuto. Movendo da tale differenza, questa Corte ha affermato, che, nel giudizio di rimborso, non si può disconoscere la facoltà, in capo all'amministrazione finanziaria, di esercitare le prerogative previste dall'art. 23 del decreto legislativo n. 546/1992 e, dunque, prospettare delle argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa (Cass., 2 settembre 2022, n. 25999).

2.4 Con più specifico riferimento all'oggetto del presente giudizio, poi, va richiamata la giurisprudenza di questa Corte che ha affermato che *«Le domande di rimborso, prive delle indicazioni inerenti gli estremi di versamento e gli importi relativi all'ammontare delle ritenute Irpef, nonché della indicazione degli importi chiesti in restituzione, non possono considerarsi giuridicamente valide e non sono, dunque, idonee alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile, in quanto non consentono di valutare la fondatezza o meno della richiesta; né tale vizio è sanabile con il successivo deposito di documenti, atti a colmare le lacune predette, deposito che è comunque tardivo, in quanto*



intervenuto nel corso di un procedimento che non avrebbe dovuto neppure essere iniziato» (cfr. Cass., 10 ottobre 2022, n. 29489; Cass., 22 febbraio 2021, n. 4716; Cass., 30 settembre 2020, n. 20719; Cass., 13 dicembre 2018, n. 32263; Cass., 30 novembre 2012, n. 21400, richiamata anche dai giudici di secondo grado; Cass., 20 marzo 2000, n. 3250). Ed invero, poiché oggetto di impugnazione è il silenzio rigetto, il meccanismo presuntivo del silenzio rigetto scatta quando sia stata posta un'istanza completa e non generica, che mette la P.A. in condizione di provvedere e che, di conseguenza, metta il giudice tributario in condizione di valutare le presuntive ragioni del diniego, operazioni che non possono essere svolte in assenza di una domanda precisa (Cass., 20 marzo 2000, n. 3250, citata; Cass., 13 dicembre 2018, n. 32263, citata; Cass., 21 febbraio 2020, n. 4565).

2.5 In tema, vanno anche ricordate le Sezioni Unite di questa Corte che, di recente, occupandosi della questione del rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA e dei poteri di contestazione del credito esposto dal contribuente nella dichiarazione, non derivante dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento o per la rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento, hanno precisato che *«l'inerzia dell'Amministrazione finanziaria non può equivalere al riconoscimento implicito del credito, per l'assenza di fatti impeditivi o preclusivi del rimborso, in ragione di un obbligo dell'amministrazione di attivarsi, derivante anche dalla combinazione dei commi 2 e 5 dell'art. 6 dello statuto dei diritti del contribuente e che, al contrario, il legislatore prende sì in considerazione l'inerzia, ma assegna ad essa il significato di rifiuto tacito, in quanto tale impugnabile (l'art. 21, comma 2, primo nucleo normativo, del decreto legislativo n. 546/199 ammette il ricorso contro il silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione a qualsiasi richiesta di rimborso, comprese quelle rappresentate dall'indicazione in*



dichiarazione del credito d'imposta idonea a manifestare la volontà di richiedere il rimborso (Cass. n. 21734/14; n. 10690/18; n. 17841/18) e il silenzio rifiuto funge, come autorevole dottrina ha sottolineato, da anello di congiunzione tra la procedimentalizzazione del diritto al rimborso e la sua tutela in sede giudiziale. L'omesso esercizio del potere di controllo non determina, quindi, alcun effetto accertativo del credito vantato, che può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato (Cass., Sez. U., n. 8500/21)» (Cass., Sez. U., 29 luglio 2021, n. 21766).

2.6 Inoltre, con specifico riferimento alla tutela dell'affidamento e della buona fede, le Sezioni Unite di questa Corte hanno stabilito che «*L'art. 10 della legge n. 212/2000, infatti, che sancisce che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede e che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa, afferma indubbiamente un principio generale dell'ordinamento che, nella materia tributaria, trova radice negli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., oltre che, per i tributi armonizzati, nei principi unionali. Deve ritenersi che le situazioni di tutela dell'affidamento concretamente riconoscibili siano tendenzialmente indeterminate e da valutare caso per caso, purché riconducibili (a parte l'oggettiva incertezza normativa valutata dal giudice) vuoi ad indicazioni fuorvianti provenienti dall'amministrazione finanziaria alle quali il contribuente si sia uniformato (circolari, pareri, interPELLI, inviti ecc...), vuoi a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione medesima. E tuttavia, tra queste situazioni non può farsi rientrare la mera inerzia dell'amministrazione che sia incorsa in decadenza*



nell'accertare la dichiarazione di prima deduzione dell'elemento pluriennale». (Cass., Sez. U., 25 marzo 2021, n. 8500, in motivazione).

2.7 Ciò posto, nella fattispecie concreta, la prima domanda di rimborso del credito IVA di euro 98.740,93 è stata spedita dalla società ricorrente in data 26 settembre 2016 (con scadenza termine 30 settembre 2016) all'Amministrazione finanziaria francese e da questa poi trasmessa al (omissis) su detta domanda, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate non aveva mai provveduto, in quanto contenente degli errori che rendevano il file non leggibile; deve, dunque, ritenersi che correttamente i giudici di secondo grado hanno ritenuto che sull'istanza presentata, ma non pervenuta all'Ufficio competente, si era in presenza di una istanza priva dei requisiti minimi propri di una richiesta di rimborso, come tale non idonea a provocare la formazione del silenzio rifiuto da parte del fisco, quale presupposto processuale dell'impugnativa giudiziaria del medesimo atto di diniego, nella specie insussistente e che la semplice presentazione dell'istanza non era sufficiente, essendo necessario anche, per potere l'Agenzia delle Entrate provvedere, che la stessa fosse portata a conoscenza del contenuto dell'istanza; va precisato, tra l'altro che la formazione del silenzio rifiuto, essendo un presupposto processuale dell'impugnazione dell'atto di diniego è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, in quanto incidente sull'ammissibilità della domanda giudiziale e sulla ritualità della costituzione del relativo rapporto processuale (Cass., 21 febbraio 2020, n. 4565; Cass., 30 novembre 2012, n. 21400; Cass. , 20 marzo 2000, n. 3250), donde la legittimità della decisione del giudice tributario di merito, reiettiva della pretesa della società contribuente; nessuna incidenza, inoltre, riveste, per quanto diffusamente rilevato, il comportamento meramente passivo dell'Amministrazione finanziaria (anche se risulta, a pag. 21 del ricorso per cassazione, che l'errore era stato segnalato dal sistema italiano al sistema francese due volte il 29 settembre 2016 e il 5 dicembre 2016,



quando il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso scadeva il 30 settembre 2016), non potendosi assumere l'esistenza di un obbligo in capo all'Ufficio, quantomeno italiano, di segnalare o comunicare l'errore riconducibile, in ogni caso, alla stessa società contribuente, stante la commissione di rilevanti errori nell'inserimento dell'istanza nel portale fiscale WEB francese (cfr. pag. 7 della sentenza impugnata, ciò in senso contrario a quanto affermato dalla società contribuente che assume che ancora oggi non è dato conoscere il difetto tecnico ed informatico che aveva causato l'illeggibilità della domanda di rimborso, salvo, poi, riferire, a pag. 20 del ricorso per cassazione, che secondo l'Amministrazione francese l'errore era dipeso dal fatto che il numero di alcune fatture era stato inserito unitamente ad alcuni spazi che il sistema informatico non aveva riconosciuto e, a pag. 25 del ricorso per cassazione, che secondo l'Amministrazione italiana l'errore era stato causato dall'inserimento di un doppio codice nella descrizione dei beni); dal comportamento passivo dell'Amministrazione finanziaria, dunque, la società contribuente non può realisticamente trarre alcun convincimento tutelabile circa la correttezza del proprio operato e la legittimità della successiva ripresentazione dell'istanza di rimborso in data 23 settembre 2017 (oltre un anno dopo la scadenza del termine del 30 settembre 2016), reiterazione che di certo non potrebbe reputarsi direttamente conseguenza e men che meno causalmente determinata, dalla mancata comunicazione dell'errore di trasmissione della prima istanza di rimborso; dunque, correttamente i giudici di secondo grado hanno, da un lato, ritenuto che non si era formato il silenzio rifiuto sulla prima istanza presentata in data 26 settembre 2016, in quanto l'Ufficio non aveva mai ricevuto un'istanza completa di tutti i suoi elementi sulla quale provvedere e, dall'altro, hanno ritenuto tardiva la seconda istanza di rimborso presentata il 23 settembre 2017, questa sì effettivamente pervenuta all'Ufficio, perfettamente leggibile e



completa in tutti i suoi elementi; anche i principi statuiti da questa Corte in tema di notifiche eseguite a mezzo PEC, richiamati dalla società contribuente (cfr. Cass., 31 ottobre 2017, n. 25819; Cass., 21 agosto 2019, n. 21560: «*In tema di notificazione al difensore mediante invio dell'atto tramite posta elettronica certificata, nel momento in cui il sistema genera la ricevuta di accettazione e di consegna del messaggio nella casella del destinatario, si determina, analogamente a quanto avviene per le dichiarazioni negoziali ai sensi dell'art. 1335 c.c., una presunzione di conoscenza da parte dello stesso, il quale, pertanto, ove deduca la nullità della notifica, è tenuto a dimostrare le difficoltà di cognizione del contenuto della comunicazione correlate all'utilizzo dello strumento telematico*»), nella parte in cui, a dire della società ricorrente, affermano la sussistenza di un dovere in capo all'Amministrazione di avvertire della illeggibilità del file inizialmente inviato, non sono principi che possono trovare applicazione nel caso in esame, per la diversità delle vicende in esame e tenuto conto, nel caso di specie, della riconducibilità dell'errore alla stessa società contribuente, come, peraltro, riscontrato anche dal successivo regolare inoltre della successiva istanza del 23 settembre 2017.

2.8 In ultimo, mette conto rilevare che anche il giudice comunitario, in materia fiscale, ha ritenuto pienamente compatibili con l'ordinamento comunitario la fissazione, da parte degli Stati membri, di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata (Corte Giust. 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe, punto 5; Corte Giust, 10 luglio 1997, causa C-261/95, Palmisani, punto 28; Corte Giust. 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum; Corte Giust., 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile s.r.l.; Causa 21 gennaio 2010, causa C 472/08, Alston Power Hydro) (cfr. Cass., 14 giugno 2021, n. 16693, in motivazione). Anche di recente, è stato affermato che, ai sensi dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione dell'IVA va esercitato, in linea di principio, nel corso dello stesso periodo in cui tale diritto è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e



che, ciononostante, ai sensi degli articoli 180 e 182 della citata direttiva, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione dell'IVA anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, fatto salvo, però, il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 32 e giurisprudenza ivi citata) e che la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, considerati i diritti e gli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 33 e giurisprudenza ivi citata). Così, la Corte ha già dichiarato che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, che abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto alla detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla direttiva 2006/112, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (cfr. Corte di Giustizia UE, 21 marzo 2018, *Volkswagen AG*, C-533/16, cfr. punti 44-47, che richiama sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punti 34 e 35, nonché giurisprudenza ivi citata).

2.9 Ciò che rende non accoglibile la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, peraltro, genericamente formulata, e senza indicazione della normativa italiana che sarebbe in contrasto con la normativa europea.



3. Il terzo mezzo deduce il difetto di motivazione della sentenza gravata; l'omesso esame riguardo un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti; la nullità della sentenza, con riferimento all'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ.. I giudici dell'appello non avevano esaminato il fatto che la domanda avanzata dalla parte il 26 settembre 2016 era tempestivamente pervenuta al portale italiano, che tuttavia non era stato in grado di esaminarla per un mero problema tecnico. Si trattava di una circostanza chiaramente rilevante; difatti, laddove i giudici dell'appello avessero preso in seria considerazione il fatto che l'istanza era tempestivamente pervenuta al portale italiano, avrebbero dovuto necessariamente stigmatizzare e sanzionare la condotta omissiva dell'Ufficio, che non aveva avvertito la ricorrente della relativa illeggibilità, né si era informato riguardo al fatto che la stessa fosse stata avvertita dell'errore.

3.1 Il motivo è infondato.

3.2 Non sussiste, infatti, il vizio di omesso esame denunciato, anche sotto lo specifico profilo motivazionale dedotto, in quanto, i giudici di secondo grado hanno espressamente preso in esame la circostanza dedotta dalla società contribuente che l'istanza era pervenuta, il 26 settembre 2016, al portale telematico e hanno affermato, di contro, che la richiesta di rimborso non era mai pervenuta al portale italiano, tenuto conto che, per esplicita ammissione della stessa parte contribuente e come confermato dall'Amministrazione finanziaria francese, si erano verificati dei rilevanti errori nell'accesso al sistema telematico francese (cfr. pag. 6 della sentenza impugnata).

4. Il quarto mezzo deduce il difetto di motivazione della sentenza gravata; l'omesso esame riguardo un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti; la nullità della sentenza, con riferimento all'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ.. I giudici di secondo grado non avevano esaminato la circostanza che l'amministrazione finanziaria italiana aveva affermato che l'autorità



fiscale francese, non comunicando l'errore alla ricorrente, le aveva impedito di porvi rimedio. I giudici dell'appello avevano affermato che i contatti telefonici dai quali la società aveva appreso del mancato recapito erano avvenuti alcuni giorni prima della scadenza del termine utile del 30 settembre 2016, ma in realtà detti contatti telefonici non erano mai avvenuti, tanto è vero che lo stesso (omissis) nella propria ricostruzione dei fatti, aveva affermato che la parte era venuta a conoscenza dell'errore solamente nell'aprile 2017, atteso che il fisco francese non l'aveva avvertita.

4.1 Il motivo è inammissibile per carenza di interesse.

4.2 Ed invero, il nucleo motivazionale rilevante ai fini del decidere si basa sul fatto che l'istanza di rimborso della società contribuente non era mai arrivata all'Ufficio competente e che la mancata ricezione aveva impedito all'Ufficio di prendere in considerazione i presupposti e le motivazioni poste a base della richiesta, così da poterne valutare la fondatezza e, soprattutto, adottare una decisione consapevole; da qui il fatto che non si era formato alcun silenzio rifiuto sulla prima domanda presentata e la tardività della seconda domanda formulata dalla società e rigettata dall'Ufficio perchè tardiva. Le altre argomentazioni, pure svolte dalla Commissione, sugli asseriti contatti telefonici dai quali la società aveva appreso del mancato recapito avvenuti alcuni giorni prima del termine utile del 30 settembre 2016 (che la società assume non essere mai avvenuti), non spiegano alcuna influenza sul dispositivo della stessa, non costituendo una autonoma ragione del decidere, essendo dirette a riscontrare che, in ogni caso, la società ricorrente (fermo il presupposto che l'istanza di rimborso non era pervenuta sul portale italiano e che la stessa, dunque, non era venuta a conoscenza dell'Ufficio competente a decidere) non si erano, comunque, attivati tempestivamente per la ripresentazione della stessa.

4.3 Questa Corte, in proposito, ha precisato che è inammissibile, in sede di giudizio di legittimità, il motivo di ricorso che censuri



un'argomentazione della sentenza impugnata svolta «ad abundantiam», in quanto la stessa, non costituendo una «ratio decidendi» della decisione, non spiega alcuna influenza sul dispositivo della stessa e, pertanto, essendo improduttiva di effetti giuridici, la sua impugnazione è priva di interesse (Cass., 8 giugno 2022, n. 18429).

4.4 Mentre, con riguardo all'omesso esame della circostanza che l'amministrazione finanziaria italiana aveva affermato che l'autorità fiscale francese, non comunicando l'errore alla ricorrente, non le aveva consentito di porre rimedio, rileva l'inammissibilità della censura, atteso che il denunciato vizio di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. concerne esclusivamente l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, inteso come un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e che abbia carattere decisivo per il giudizio (Cass., Sez. U., sentenza 7 aprile 2014, n. 8053).

4.5 Nel caso in esame, infatti, la società ricorrente non specifica quale sarebbe il «fatto», come in precedenza definito e delimitato, né, soprattutto, argomenta in ordine alla sua necessaria decisività, che per potersi configurare richiede che la sua assenza conduca, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, ad una diversa decisione, in un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data, vale a dire un fatto che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia (Cass., 8 ottobre 2014, n. 21152; Cass., 14 novembre 2013, n. 25608).

5. In conclusione, il ricorso va rigettato in applicazione del seguente principio di diritto: *«L'istanza di rimborso del credito Iva, che, in presenza di disguidi tecnici della trasmissione telematica, non è visibile da parte dell'Amministrazione finanziaria, non è idonea alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile, in quanto l'Amministrazione finanziaria non è posta nelle condizioni di provvedere».*



5.1 La società ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla Agenzia controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente al pagamento, in favore della Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00, per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 *bis*, dello stesso articolo 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, in data 22 febbraio 2023.

Il Presidente
Ernestino Bruschetta

