Sentenza del 14/03/2025 n. 6812 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, con sentenza n. 5246/14/2023 rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n.4430/8/2022, la quale a sua volta aveva accolto il ricorso introduttivo della società C. DI C. C. DI R. Spa in liquidazione.

La controversia traeva origine dalla presentazione da parte della società di un'istanza di rimborso dell'IVA versata nell'anno 2018, pari ad Euro 15.708,68, e relativa all'IVA calcolata dai gestori del servizio elettrico (Eni Spa, Eni Gas e Luce Spa). Secondo la contribuente costoro avrebbero indebitamente incluso nella base imponibile anche gli oneri generali afferenti al sistema elettrico (OGSE) che, in quanto aventi natura tributaria e non costituendo corrispettivo dovuto dagli utenti a fronte dell'erogazione del servizio, avrebbero dovuto essere esclusi dalla base imponibile.

Sull'istanza di rimborso si formava il silenzio rifiuto e questo veniva impugnato davanti al giudice tributario.

La CTP in via preliminare disattendeva l'eccezione di carenza di legittimazione sollevata dall'Ufficio e accoglieva il ricorso della società.

Il giudice di secondo grado rigettava l'appello con cui l'Agenzia ribadiva l'inammissibilità della domanda di rimborso di IVA promossa dal consumatore finale nei propri confronti e l'eccezione di non detraibilità dell'IVA versata in presenza di operazioni esenti da IVA.

Avverso tale sentenza propone ricorso per Cassazione l'Agenzia, affidato a due motivi, cui replica la contribuente con controricorso che illustra con memoria ex art.378 cod. proc. civ.

Ragioni della decisione

1. Preliminarmente, la controricorrente eccepisce l'inammissibilità del ricorso per violazione dei requisiti dei requisiti di autosufficienza e specificità di cui all'art. 366, comma 1, nn. 3, 4 e 6, cod. proc. civ sia nella ricostruzione dei fatti di causa operata dall'Ufficio sia per non aver riportato la specifica indicazione delle statuizioni in diritto contenute nella sentenza di appello che controparte assume essere in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie e da cui sarebbe derivata la nullità della sentenza.

2. L'eccezione non può essere accolta, perché la ricostruzione in ricorso è sufficientemente precisa nel riportare gli elementi fattuali, sintetizzare le difese e gli snodi processuali fondamentali della controversia. Inoltre, il ricorso riporta la motivazione della sentenza impugnata e, all'interno delle due censure, individua le rationes decidendi impugnate.

3. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3) e 4) cod. proc. civ., l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 17, 18 e 19 D.P.R. n. 633/1973 da parte della CGT di II grado nella parte in cui ha ritenuto legittimata la società contribuente a richiedere direttamente all'Agenzia delle Entrate il rimborso dell'IVA, ritenuta indebitamente versata, e ciò nonostante la medesima società contribuente pacificamente compisse operazioni esenti, non potesse detrarsi l'IVA assolta sulla bolletta e, quindi, fosse da qualificare come utente finale inciso dalla rivalsa dell'IVA da parte del cedente/prestatore del servizio di energia elettrica.

4. La società eccepisce l'inammissibilità del mezzo di impugnazione per aver l'Agenzia censurato il capo della sentenza di appello relativo alla legittimazione della società a formulare l'istanza di rimborso direttamente all'Agenzia, attraverso un unico motivo declinato sia ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ. sia ai sensi del successivo art. 360 , comma 1, n. 4, cod. proc. civ.

L'eccezione è superabile, dal momento che i paradigmi processuali suddetti non sono tra loro incompatibili, essendo entrambi incentrati sulla violazione delle medesime previsioni di legge.

5. Il motivo è fondato, nei termini che seguono.

5.1. La censura dell'Agenzia in disamina è diretta a colpire la ratio decidendi espressa dal giudice d'appello circa la sussistenza di un diritto della società a richiedere direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria il rimborso IVA. La legittimazione attiva processuale spetta sicuramente alla società, posto che essa ha pagato l'imposta e, per l'effetto, assume di essere titolare del diritto al rimborso e ha proposto l'istanza di rimborso da cui scaturisce il giudizio. Tuttavia, nella sua difesa l'Agenzia non nega effettivamente la legittimazione attiva processuale della società, poiché non afferma che il cessionario che assuma di aver versato l'IVA indebitamente non avrebbe, in astratto, diritto al rimborso e ad impugnare il diniego opposto dall'amministrazione all'istanza. L'Agenzia si limita solamente ad affermare che il cessionario/committente deve esercitare il diritto di rimborso nei confronti del cedente/prestatore e non nei confronti dell'Agenzia e, perciò, con il mezzo di impugnazione in disamina, sostanzialmente, si pone la questione del difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia delle Entrate e della correlata sussistenza o meno della titolarità di un diritto in favore della società in relazione alla domanda proposta con il ricorso introduttivo.

5.2. Al proposito, la Corte si è già interrogata sulla questione di fondo, analoga alla presente controversia, riguardante la sussistenza o meno di un diritto della società di agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per chiedere il rimborso dell'IVA che la stessa ritiene di avere erroneamente versato in rivalsa alle proprie società fornitrici di energia elettrica sul presupposto che non avrebbero dovuto essere considerati, ai fini della determinazione della base imponibile, gli oneri generali afferenti al sistema elettrico. Questa Sezione ha escluso la correttezza della prospettazione della società della sussistenza di un rapporto diretto con l'Amministrazione finanziaria in un caso in cui la stessa è, a propria volta, un soggetto passivo ai

fini IVA che, peraltro, non potrebbe esercitare il diritto alla detrazione in quanto la stessa svolge attività esente ai fini IVA, sicché non potrebbe neutralizzare gli effetti mediante il meccanismo della detrazione.

5.3. In particolare, Cass. n. 19837/2023 , con motivazione integralmente condivisa dal Collegio ha affermato che la corretta delineazione degli ambiti entro i quali un soggetto può esercitare il diritto al rimborso IVA nei confronti dell'amministrazione finanziaria è stata specificamente esaminata da questa Corte con diversi interventi che trovano nella pronuncia 27 settembre 2018, n. 23288, il punto di sintesi.

Con la suddetta pronuncia si è avuto cura di distinguere due differenti fattispecie giuridiche, cioè: quella relativa, da un lato, alla posizione del soggetto che esercita il diritto alla detrazione dell'imposta versata nell'operazione di acquisto a monte (ossia, in caso di eccedenza a credito, ne chiede il rimborso con la dichiarazione fiscale); rispetto alla diversa posizione del soggetto che ha assolto l'IVA in rivalsa nei confronti del soggetto passivo (emittente la fattura) e che, sul presupposto del parziale o totale pagamento indebito di detta somma (in quanto l'imposta liquidata in fattura non era dovuta, del tutto, in quanto l'operazione era esente o non imponibile, oppure in parte errata, in quanto era stata applicata un'aliquota maggiore), ne chiede la restituzione direttamente al fisco anziché al soggetto passivo.

In questo ambito, ha osservato Cass. n. 19837/2023 , il presupposto della prima fattispecie, che consente un'azione diretta dinanzi all'amministrazione finanziaria per il rimborso dell'IVA, è l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, che inerisce al meccanismo stesso dell'imposta e si fonda proprio sull'esistenza di un'imposta dovuta. Il presupposto della seconda è il diritto al rimborso, ancorato all'esistenza di un versamento indebito alle autorità tributarie, da parte di un soggetto passivo, di una somma a titolo di IVA: alla base del diritto alla ripetizione è quindi il carattere indebito dell'IVA, di modo che l'onere economico che ne deriva da tale versamento va neutralizzato nei confronti di tale soggetto passivo (in termini, Corte giust. 14 giugno 2017, causa C-38/16, Compass Contract Services Ltd).

Condivisibilmente, Cass. n. 19837/2023 ha distinto i rapporti che si profilano in caso di realizzazione di una operazione rilevante ai fini IVA: uno, tra l'amministrazione finanziaria e il cedente, relativo al pagamento dell'imposta; un secondo, tra il cedente e il cessionario, concernente la rivalsa; un terzo, tra l'amministrazione e il cessionario, relativo alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa, i quali, peraltro, pur essendo collegati, non interferiscono. La necessità che, pur nella facoltà concessa agli Stati membri di stabilire i requisiti al ricorrere dei quali le domande di rimborso possono essere presentate, siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (espressamente in termini, sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, causa C-35/05, punto 37), ha condotto la Corte di giustizia a riconoscere che un sistema nel quale, da un lato, il venditore del bene che ha versato erroneamente alle autorità tributarie l'IVA può chiederne il rimborso e, dall'altro, l'acquirente di tale bene può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale venditore, è rispettoso dei suddetti principi nonché

di quello di neutralità (Corte giust. in causa C-35/05, cit., punti 38 e 39). Il fruitore dei beni o dei servizi può, perciò, ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata esperendo nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica (vedi, in tema di IVA, Corte giust. 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca popolare antoniana veneta, punto 42 e, in tema di accise, Corte giust. 20 ottobre 2011, causa C-94/10, Danfoss). Soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene in questione sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie (come nel caso di fallimento del venditore: Corte giust. in causa C564/15, Farkas, cit.; conf., 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 66).

5.4. Anche il caso deciso da Cass. n. 19837/2023 , come il presente, è originato dal fatto che una società ha chiesto il rimborso dell'IVA direttamente all'amministrazione finanziaria, e occorre ragionare, alla luce dei suddetti principi, se, in relazione alle operazioni di acquisto di energia elettrica da parte dei fornitori e del conseguente versamento di un'IVA calcolata su di una base imponibile ritenuta non corretta, possa dirsi sussistente un rapporto IVA tra la stessa e l'amministrazione finanziaria che ne legittimi, sotto il profilo sostanziale, la richiesta di rimborso.

Seguendo i principi sopra riportati e in adesione e continuità con l'interpretazione già data da questa Sezione, deve escludersi che possa ragionarsi in termini di diretto rapporto ai fini IVA tra la società e l'amministrazione finanziaria, né può assumere rilievo la considerazione espressa in ordine al fatto che, nella fattispecie, la società, in quanto eroga prestazioni esenti da IVA ex art.10 D.P.R. n.633/1972 e, conseguentemente, l'IVA assolta in via di rivalsa relativamente alle operazioni passive è totalmente indetraibile (cfr. controdeduzioni della società in appello riportate a pag.7 del controricorso) e che quindi può chiedere direttamente all'erario il rimborso delle somme indebitamente versate dinanzi al giudice tributario per salvaguardare il principio di neutralità.

La corretta delimitazione della portata di tali affermazioni giurisprudenziali è stata tracciata dalla pronuncia di questa Corte n. 23288/2018, sopra citata, che ha precisato come "Non contraddice questa ricostruzione l'indirizzo che, in relazione ai rapporti in questione, ammette che il cessionario che sia al tempo stesso soggetto passivo d'imposta in relazione alle operazioni attive da lui realizzate possa indirizzare la propria pretesa al rimborso dell'iva pagata in rivalsa direttamente nei confronti del fisco (Cass., sez. un., 31 luglio 2008, n. 20752 ; 8 giugno 2011, n. 12433; 26 ottobre 2012, n. 18425)".

A tale orientamento, già confermato da Cass. n. 19837/2023 , va data ulteriore continuità perché è convincente che "riemerge difatti in tale orientamento il rapporto tributario tutte le volte in cui l'IVA indebitamente versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica si rifletta sulla liquidazione finale dell'imposta, esposta nella dichiarazione annuale del contribuente, e il fisco contesti, in tutto o in parte, che l'IVA assolta in rivalsa non potesse essere portata in detrazione (o se eccedente, non potesse essere esposta a credito), perché relativa a operazione esente o non imponibile, o perché assoggettabile ad una aliquota inferiore rispetto a quella indicata erroneamente in fattura (sottolinea questa distinzione Cass.

26 agosto 2015, n. 17174 ; in linea anche Cass. 6 dicembre 2016, n. 24923)" (Cass. n. 23288/2018 , cit.).

Quel rapporto tributario ha modo di riemergere solo laddove viene in contestazione il diritto alla detrazione dell'IVA esposta in dichiarazione, poiché il cessionario, esercitando quel diritto, ristabilisce con l'amministrazione finanziaria il rapporto diretto finalizzato a far valere un proprio credito che la prima non riconosce (Cass. n. 19837/2023). Solo in quel caso può profilarsi la sussistenza di un rapporto diretto tra il contribuente destinatario di una prestazione di servizi e l'amministrazione finanziaria, e la fattispecie in esame si colloca al di fuori della suddetta ricostruzione giuridica.

L'avere versato in via di rivalsa al proprio fornitore un'IVA - secondo la prospettazione della contribuente - non dovuta in base alla non corretta determinazione della base imponibile non pone il cessionario dinanzi ad un rapporto diretto con l'Amministrazione finanziaria, non essendo lo stesso il soggetto passivo dell'imposta versata, qualifica attribuibile solo al soggetto che ha realizzato il presupposto impositivo.

5.5. Non può poi trovare spazio la richiesta subordinata, sollevata dalla controricorrente e ulteriormente rielaborata in memoria, di rinvio pregiudiziale alla CGUE, previa sospensione del presente procedimento, ai sensi dell' art. 267 del T.F.U.E. , sulla questione: "Valuti la Corte se possa ritenersi conforme ai principi di neutralità e di effettività in materia di IVA un ordinamento che, interpretato nel senso di attribuire esclusivamente al cedente il dovere di rimborsare al cessionario quanto da quest'ultimo indebitamente versato in via di rivalsa, non disciplini adeguati strumenti volti ad evitare che il cedente (i) debba anticipare le somme richieste dal cessionario per un lasso di tempo sostanzialmente indeterminato, (ii) senza avere la certezza che l'eventuale condanna al rimborso decretata dal giudice civile possa costituire un valido titolo per recuperare le somme in discorso presso l'Agenzia delle Entrate".

Innanzitutto, la prospettazione della società non individua neppure quale sia la norma di diritto comunitario oggetto di interpretazione ai fini della richiesta di rinvio pregiudiziale, e l'istanza si risolve in una critica sistemica della disciplina nazionale, così come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità.

Inoltre, il soggetto che ha proposto l'istanza di rimborso è l'utilizzatore finale dell'energia e toglie rilevanza alla richiesta di rinvio pregiudiziale il fatto che non è noto e dimostrato se l'utilizzatore finale abbia effettivamente pagato l'IVA.

5.6. Nella memoria illustrativa la società evidenzia anche il rilievo - a suo dire, determinante - che, ai fini della questione relativa alla legittimazione passiva della Agenzia delle Entrate rispetto all'azione di ripetizione dell'indebito esercitabile dal cessionario/committente, rivestirebbe il recente arresto della CGUE nella sentenza 5 settembre 2024, H GmbH, resa nella causa C-83/23. Tuttavia, la sentenza da ultimo citata ha affrontato un problema concreto diverso, ossia stabilire se "richiedere all'amministrazione tributaria tedesca di determinare se il fatto che il curatore fallimentare incaricato della liquidazione del prestatore di servizi non dichiarerà in Italia l'IVA italiana dovuta per legge costituisca, in forza del diritto italiano, un'evasione dell'IVA in tale Stato membro va oltre quanto può essere ragionevolmente imposto a un'amministrazione tributaria

nazionale in virtù dell'obiettivo ricordato al punto precedente" (punto 43). Si tratta di un caso non omogeneo al presente, in cui la questione riguarda l'esclusione o meno degli oneri di sistema dalla base imponibile IVA e, oltretutto, in quel caso il diritto al rimborso diretto ha riguardato un'IVA indebitamente fatturata. Peraltro, anche nella sentenza da ultimo citata la Corte di Giustizia ha difeso il sistema nazionale con riferimento al funzionamento del rimborso.

5.7. Si reitera sul suddetto profilo (cfr. Cass. n. 23288/2018 ; Cass. n. 19837/2023) che, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, (sentenza 27 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas), in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possono essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (espressamente in termini, sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, causa C-35/05, punto 37). La Corte ha anche riconosciuto che un sistema nel quale, da un lato, il venditore del bene che ha versato erroneamente alle autorità tributarie l'IVA può chiederne il rimborso e, dall'altro, l'acquirente di tale bene può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale venditore, rispetta i principi di neutralità e di effettività. Un sistema cosi' congegnato, infatti, consente all'acquirente, gravato dell'imposta erroneamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (Corte giust. in causa C-35/05, cit., punti 38 e 39 e giurisprudenza ivi citata).

Gli Stati membri devono dunque prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto acquirente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività, sicchè soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene in questione sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie (come nel caso di fallimento del venditore:

Corte giust. in causa C564/15, Farkas, cit.; conf., 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 66).

La giurisprudenza unionale, pertanto, consente solo in ipotesi eccezionali l'esercizio dell'azione diretta di rimborso direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria, ai fini della corretta applicazione del principio di effettività, ponendo l'attenzione sulla impossibilità o eccessiva difficoltà di agire nei confronti del prestatore/cedente.

La Corte di giustizia, nella causa C-35/2005, ha anche precisato, proprio con riferimento all'ordinamento interno, che i principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale, quale quella in esame nella causa principale, secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di IVA, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore. L'ordinamento interno, invero, è strutturato proprio nel senso di consentire, in caso di arricchimento senza causa, l'attivazione della generale azione di indebito oggettivo purché, come osservato, sussistano i presupposti per

attribuire la legittimazione straordinaria in favore di un soggetto che non è parte del rapporto obbligatorio che, in linea generale, è configurabile solo tra il soggetto passivo (cioè colui che cede il bene o presta il servizio) e l'amministrazione finanziaria.

Infine, nell'applicazione della disciplina nazionale non solo non emerge la lesione né del principio di effettività, ma neppure di equivalenza, dal momento che non ci sono eccezioni alla regola allegate nel caso di specie, e l'onere della prova a riguardo è a carico della contribuente.

6. L'accoglimento del primo motivo in punto di legittimazione determina l'assorbimento del secondo, con il quale, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3) cod. proc. civ., la ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione dell' art. 13 D.P.R. n. 633/1972 e dell' art. 78 lett. a) della Direttiva n. 2006/112/CEE per aver la CGT di II grado errato in punto di declaratoria, nel merito, di esclusione degli oneri di sistema dalla base imponibile IVA.

7. La sentenza impugnata è perciò cassata senza rinvio ex art.382 u.c. cod. proc. civ. perché la causa ab origine non poteva essere proposta.

Le spese di lite, in considerazione della particolarità della questione, con profili in parte inediti, e la recente formazione dell'orientamento giurisprudenziale, sono interamente compensate per ogni fase e grado.

P.Q.M.

La Corte:

in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata senza rinvio.

Compensa integralmente le spese di lite.

Così deciso in Roma, l'11 dicembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2025.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza