

Sentenza del 18/03/2025 n. 7253 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La ricorrente impugnava presso la Corte di giustizia Tributaria di II grado della Lombardia la sentenza n. 4427/17/2021, depositata il 23 novembre 2021, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che ne aveva rigettato il ricorso avverso il silenzio-rifiuto di rimborso ai fini IVA per il 2018. La Società aveva presentato all'Agenzia delle Entrate istanza di rimborso adducendo d'aver versato, tramite la società distributrice di energia elettrica C. T., un importo IVA in misura che riteneva superiore a quella dovuta, assoggettando ad imposta anche i cosiddetti OGSE, oneri generali afferenti al sistema elettrico, di regola a carico dell'utilizzatore di energia elettrica. L'errore sarebbe consistito nell'aver assunto, quale base imponibile dell'IVA oltre i corrispettivi della somministrazione di energia, anche tali ulteriori somme non ricomprese nella base imponibile. Il giudice di prime cure riteneva, nella specie, completamente assorbente l'assenza di legittimazione di parte ricorrente, osservando che, in materia di IVA il rapporto tributario pubblicistico, sia per quanto riguarda l'an, sia per quanto riguarda il quantum dell'imposta, si instaura esclusivamente tra il cedente/prestatore e l'Amministrazione finanziaria.

Il giudice d'appello ha escluso, a sua volta, la legittimazione della banca A. a presentare istanza di rimborso direttamente all'Agenzia delle Entrate, in relazione ad eccedenza dell'IVA calcolata dal prestatore di servizi su una base imponibile che ingloba anche i costi del servizio elettrico, identificati negli oneri generali di sistema (OGSE); ha valorizzato, al riguardo, la circostanza pacifica in base alla quale la Banca A. riveste la qualità di cessionario e di utente finale della somministrazione di energia elettrica, mentre l'obbligazione tributaria per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, insorge a carico del cedente nella sua veste di prestatore del servizio che svolge operazioni imponibili.

La contribuente si affida ad un motivo di ricorso per cassazione e lo illustra con successiva memoria.

L'Agenzia delle Entrate, non essendosi tempestivamente costituita mediante controricorso, si costituisce col presente atto al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell' art. 370 comma 1 c.p.c.

In esito all'udienza pubblica dell'11 dicembre 2024, la causa è stata decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo di ricorso la contribuente denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 9 e 167 della Direttiva 2006/112/CE , 17 e 18 del D.P.R. n. 633/72 , 2 del D.Lgs. n. 546/92 , in relazione all' art. 360 , co.1, n. 3) c.p.c., laddove, negando alla Società la legittimazione a richiedere direttamente all'Amministrazione Finanziaria il rimborso dell'IVA indebitamente versata al cedente/prestatore - e ciò sebbene la Società sia soggetto passivo dell'IVA che svolge un'attività d'impresa di tipo esente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - ha violato gli artt. 9 e 167 della Direttiva 2006/112/CE , 17 e 18 del D.P.R. n. 633/72 , nonché i principi di effettività e neutralità ivi enunciati. Il motivo è infondato e va respinto.

La Corte Tributaria Regionale sottolinea in premessa come "questione integralmente assorbente del giudizio sia la verifica di legittimazione della banca A. a presentare istanza di rimborso direttamente all'Agenzia delle Entrate in relazione ad eccedenza dell'Iva calcolata dal prestatore di servizi su una base imponibile che ingloba anche i costi del servizio elettrico, identificati negli oneri generali di sistema (OGSE)". Il collegio lombardo soggiunge che risulta pacifico che parte appellante riveste la qualità di cessionario e di utente finale della somministrazione di energia elettrica". Ad avviso dei giudici regionali, detta circostanza, portata a corollario, implica l'esclusione della legittimazione del cessionario ad invocare il rimborso. Ciò anche alla luce della giurisprudenza nomofilattica che disconosce detta legittimazione del cessionario, dal momento che "la controversia promossa dal beneficiario delle prestazioni nei confronti del prestatore per asserita rivalsa dell'IVA esposta in fattura ha natura privatistica, senza alcun profilo o riflesso di spettanza del giudice tributario, atteso che la statuizione al riguardo non investe il rapporto tra contribuente e amministrazione, ma si risolve in un accertamento incidentale nell'ambito del rapporto privatistico fra soggetto attivo e soggetto passivo della rivalsa, nel quale l'invocata obbligazione ex lege, se e in quanto realmente operante, si aggiungerebbe all'ammontare del compenso, rimanendo soggetta al relativo regime civilistico (Cass., Sez. U., 04/04/2016, n. 6451 ; conf. Sez. 1, 15/09/2004, n. 18577; Sez. U., 22/05/1998, n. 5140; Sez. U., 14/12/1992, n. 13199; Sez. U., 03/02/1989, n. 657; Sez. U.,

22/07/2002, n. 10693; Sez. U., 29/04/2003, n. 6632; Sez. U., 07/02/2007, n. 2686;

Sez. U., n.08/02/2007, n. 2775)". In altri termini, l'obbligazione tributaria, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, insorge a carico del cedente del bene nella sua veste di prestatore del servizio che svolge operazioni imponibili, sicché il committente/beneficiario del servizio, quand'anche sopporti l'onere economico della tassazione, ove non possa detrarre l'IVA addebitatagli, "non è debitore d'imposta, e, in coerenza con la mancanza di tale qualità, non può essere interlocutore dell'amministrazione finanziaria". In tal senso, la controversia sulla legittimità dell'addebito dell'IVA in via di rivalsa finisce per riguardare, nella prospettiva accolta dalla Corte regionale, solo le parti del rapporto privatistico, "non il rapporto tributario col fisco, a cui l'utente finale del servizio è del tutto estraneo", il che vuol dire che "se la Banca ritiene di aver versato al prestatore del servizio, un importo Iva più elevato di quanto dovuto, per erronea inclusione nella base imponibile degli oneri generali di sistema, il principio di tutela consente all'acquirente del bene e del servizio di agire in sede civile nei confronti delle controparti distributrici di energia elettrica". In ultima analisi, infatti, l'unico legittimato a richiedere la restituzione di quanto indebitamente versato all'Erario "è lo stesso soggetto che ha effettuato il versamento, ovvero colui su cui incombeva l'onere del pagamento stesso", soggetto che, nel

caso di specie, "si identifica nel cedente/prestatore e non nel cessionario/committente, con la conseguenza che, solo chi ha effettuato il versamento dell'IVA, che si ritiene non dovuta, può aver diritto al rimborso, fermo restando il successivo suo obbligo di restituire al cessionario quanto a tale titolo indebitamente a suo tempo richiesto e ricevuto". La ricostruzione svolta dal giudice di merito appare condivisibile.

La questione investita dalla controversia attiene alla sussistenza di un diritto della società contribuente 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. La società ha ritenuto di essere legittimata dal punto di vista sostanziale a prospettare direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria il diritto al rimborso dell'IVA, che ritiene di avere non correttamente versato, in quanto essa stessa soggetto passivo ai fini IVA.

Tale prospettazione della società non è condivisibile. La perimetrazione 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 detta 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 (l'imposta liquidata in fattura non era dovuta, del tutto, per esser l'operazione esente o non imponibile, oppure non era dovuta in parte, in quanto era stata applicata un'aliquota maggiore), ne chiede la restituzione direttamente al fisco anziché al soggetto passivo.

In questo ambito, va osservato che 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). In sostanza, occorre distinguere i rapporti che si profilano in caso di realizzazione di una operazione rilevante ai fini IVA:

un primo rapporto, 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. Tali rapporti, dunque, pur collegati, non interferiscono tra loro.

Occorre evidenziare che 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 C35/05, 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'indebitato 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 dunque ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata sperando nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebitato di rilevanza civilistica (v., 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). In questo ambito, dunque, in un caso quale quello di specie, in cui la società ha chiesto il rimborso dell'IVA direttamente all'amministrazione finanziaria, 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.

In realtà, proprio in applicazione dei principi sopra indicati, va escluso che possa ragionarsi in termini di diretto rapporto ai fini IVA tra la società e l'amministrazione finanziaria, in quanto l'IVA è stata dalla stessa versata in rivalsa in favore del soggetto passivo dell'imposta, cioè del suo fornitore, ed è questi ad essere titolare del rapporto tributario con l'amministrazione finanziaria.

Né può assumere rilievo la considerazione espressa in ordine al fatto che, nella fattispecie, la società, in quanto opera in esenzione, non potrebbe detrarre l'IVA e che, in tal caso, vi sarebbe una "rivalsa economica" e che precedenti pronunce di questa Corte avrebbero precisato che il cessionario che acquista beni nell'esercizio di una impresa è egli stesso un soggetto attivo nel rapporto IVA, sicché può chiedere direttamente all'erario il rimborso delle somme indebitamente versate, ottenendone tutela innanzi al giudice tributario; 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 che: "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)".

È stato precisato che, in tale orientamento espresso dalla precedente giurisprudenza di questa Corte, riemerge 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), 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;

è evidente, allora, che 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.

La fattispecie qui in esame, pertanto, è al di fuori della suddetta ricostruzione giuridica: l'aver versato in via di rivalsa al proprio fornitore l'IVA, se del caso 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. Solo in casi eccezionali la giurisprudenza unionale riconosce il diritto del cessionario al rimborso IVA direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria nel caso in cui il rimborso dell'IVA nei confronti del prestatore risulti impossibile o eccessivamente difficile, come nel caso di fallimento del venditore (v. Corte giust. in causa C564/15, Farkas, cit.;

conf., 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 66), esito che discende dalla corretta applicazione del principio di effettività per l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di agire nei confronti del prestatore/cedente. La sussistenza di tali circostanze, che il giudice unionale ha frequentemente identificato, in specie, nella condizione di insolvenza, devono essere concrete ed effettive e corrispondere ad una certa non recuperabilità del credito da parte del cessionario, sicché non sono riconducibili ad esse le prospettazioni espresse dalla ricorrente che si pongono, invece, su di un piano meramente astratto e ipotetico, quale la possibilità che il cedente/prestatore possa essere investito di richieste di rimborso da una pluralità di richiedenti; si tratta, invero, di una prospettiva diversa da quella cui ha fatto riferimento la giurisprudenza unionale, che ha limitato l'ipotesi di azione diretta solo quando è certa la non recuperabilità del credito nei confronti del cedente, nel cui ambito non è riconducibile il rischio meramente astratto di un pregiudizio per l'economia del cedente i cui interessi, peraltro, non sono tutelabili in questa sede. Quel che rileva è il fatto che il sistema interno è orientato nel senso che il rapporto obbligatorio in materia di IVA è incentrato sulla esistenza del suddetto rapporto esclusivamente tra l'amministrazione finanziaria e il cedente/prestatore, sicché è quest'ultimo il debitore dell'imposta e solo questi, salvo le ipotesi eccezionali, può attivarsi per richiedere il rimborso.

La Corte di giustizia (causa C-35/2005) ha precisato, 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 l'attivazione della generale azione di indebito oggettivo salvo che, come osservato, sussistano i presupposti per attribuire la legittimazione straordinaria in favore di un soggetto che non è parte del rapporto obbligatorio, configurabile, in linea generale, solo tra il soggetto passivo (cioè colui che cede il bene o presta il servizio) e l'amministrazione finanziaria.

Non incide sul caso di specie la decisione dell'11 aprile 2024, della Corte di giustizia C/316/22, in causa Gabel Industria Tessile Spa, Canavesi Spa Convenute: A2A Energia Spa, Energit Spa, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Con tale pronuncia, la Corte di giustizia, pur confermando che il destinatario dei servizi può richiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata unicamente al prestatore esercitando con la relativa azione di ripetizione dell'indebito, mentre non può rivolgersi direttamente all'amministrazione finanziaria se non nelle limitate ipotesi di cui si è detto sopra, ha riconosciuto al consumatore finale il diritto a rivolgere direttamente a tale amministrazione l'istanza di rimborso di una imposta contraria "ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta" e ciò per l'evidente ragione che tale direttiva non può essere validamente invocata nell'ambito di un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito contro il fornitore (cd. inefficacia "orizzontale" o diretta di una direttiva non attuata, costantemente affermata dalla Corte unionale - cfr. CGUE, C-316/22, punto 27; CGUE, 22 dicembre 2022, Sambre E Biesme e Commune de Farciennes, C-383/21 e C-384/21, punto 36, CGUE; 22 novembre 2017, Cussens, C-251/16, punto 26; CGUE, 12 dicembre 2013, Portgas, C-425/12, punti 18 e 22, richiamati in Cass. n. 24208/2024).

Sulla base di tale pronuncia questa Corte nella sentenza da ultimo citata ha affermato che, in presenza di una imposta incompatibile con il diritto dell'Unione, a causa di una direttiva non attuata o, come nel caso ivi esaminato, solo tardivamente attuata dallo Stato italiano, ripercossa a titolo di rivalsa dal fornitore sul consumatore finale, costituisce titolo per procedere nei confronti dell'ente impositore con azione di ripetizione di indebito oggettivo, stante l'impossibilità per il consumatore finale di invocare nei confronti del fornitore (in quel caso, di energia elettrica) l'efficacia orizzontale della direttiva tardivamente attuata dallo Stato italiano.

Ma non è questa la fattispecie che ci occupa, posto che gli oneri generali di sistema non sono affatto incompatibili con il diritto unionale, come confermato dal fatto che la Corte di giustizia UE si è anche occupata della loro natura giuridica (cfr. CGUE, sentenza 18 gennaio 2017, nella causa C-189/2015, IRCCS Santa Lucia) e ciò pure ha fatto questa Corte in sede di regolamento di giurisdizione (cfr. Cass. Sez. U., n. 35282/2023).

Infine, le ragioni esposte portano ad escludere che sussistano i presupposti per la rimessione alla Corte di giustizia, come sollecitato dal Pubblico Ministero.

In ultima analisi, il ricorso per cassazione non coglie nel segno e va respinto, avuto riguardo all'unica censura che lo articola. Ricorrono giusti motivi, per la complessità evidente delle questioni investite dalla controversia, in parte inedite, per l'integrale compensazione, per ogni fase e grado, delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso per cassazione. Compensa le spese processuali. Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto Così deciso in

Così deciso in Roma, l'11 dicembre 2024.

Depositato in cancelleria il 18 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza