

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23288 Anno 2018

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 27/09/2018

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al m. 29367 del ruolo generale dell'anno 2011, proposto

da

Università degli Studi di Genova, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, dagli avvocati Gianni Marongiu, Andrea Bodrito e Francesco D'Ayala Valva, elettivamente domiciliatosi presso lo studio di quest'ultimo in Roma, al viale Parioli, n. 43

- ricorrente-

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

- controricorrente-

e nei confronti di

Agenzia delle entrate, direzione provinciale di Genova, in persona del direttore *pro tempore*

- intimata-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria, depositata in data 15 ottobre 2010, n. 141.

Fatti di causa.

L'Università di Genova acquistò dalla s.r.l. Cave di Yarm un compendio immobiliare denominato "Palazzo Eridania", ma, ritenendo applicabile l'art. 127-*quinquies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633, e, per conseguenza, di dover scontare l'aliquota iva del 10% in luogo di quella applicata del 20%, presentò istanza all'erario per la restituzione della maggiore imposta versata alla venditrice. Maturato il silenzio-rifiuto, l'Università lo impugnò, ma la Commissione tributaria provinciale di Genova respinse il ricorso, perché ne reputò mancante il presupposto, in quanto l'imposta era stata versata all'erario dalla società cedente.

La Commissione tributaria regionale ha respinto l'appello dell'Università, sostenendo che il cessionario non sia legittimato a proporre domanda di rimborso dell'iva pagata al cedente e ritenuta non dovuta o dovuta in misura inferiore.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Università degli Studi di Genova per ottenerne la cassazione, che affida a tre motivi, che illustra con memoria, cui la sede centrale dell'Agenzia risponde con controricorso.

Ragioni della decisione.

1.- Con i *primi due motivi di ricorso*, da esaminare congiuntamente, perché connessi, la ricorrente lamenta:

- la violazione e falsa applicazione degli artt. 21, 2° comma, del d.lgs. n. 546/92 e 81 c.p.c., là dove il giudice d'appello ha trascurato che è stata l'Università a proporre istanza di rimborso, sicché il silenzio rifiuto formatosi in relazione a essa la legittimava a impugnarlo (*primo motivo*);

- la violazione e falsa applicazione degli artt. 17 e 21 della sesta direttiva e dei principi di effettività, neutralità fiscale e non discriminazione, nonché degli artt. 17, 18, 19 e 30 del d.P.R., n. 633/72, facendo leva sul pacifico carattere indebito del versamento della maggiore imposta oggetto della richiesta di rimborso (*secondo motivo*).

La complessiva censura è infondata.

1.1.- Ciò che è controverso in giudizio non è la legittimazione processuale, sulla quale punta il primo motivo, e che è data dall'acquisizione della qualità di parte, bensì quella sostanziale, determinata dalla sussistenza del diritto di richiedere il rimborso e, per derivazione, di quello di contestare il rifiuto opposto alla richiesta.

2.- Secondo la ricorrente i principi unionali di neutralità, effettività e non discriminazione consentirebbero o addirittura imporrebbero che il cessionario-committente, che sia anche soggetto passivo dell'iva, richieda direttamente all'erario il rimborso dell'imposta pagata e non dovuta.

Questa tesi tradisce la confusione tra differenti fattispecie giuridiche, ossia tra la 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) con la ben 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 -operazione esente o non imponibile- oppure in parte -errata applicazione di un'aliquota maggiore-), ne chiede la restituzione, anziché al soggetto passivo, direttamente al fisco.

2.1.- Le due fattispecie sono ancorate a presupposti differenti, che non ne consentono la fungibilità.



Presupposto della prima è l'esercizio del diritto alla detrazione dell'iva, che inerisce al meccanismo stesso dell'iva, e si fonda proprio sull'esistenza di un'imposta dovuta.

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).

3.- Il rischio di confusione discende dal fatto che dal compimento dell'operazione imponibile scaturiscono tre rapporti (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.

Sicché il cedente non può opporre al cessionario, il quale agisca nei suoi confronti per restituzione dell'indebito, l'avvenuto versamento dell'imposta; il cessionario non può opporre all'amministrazione, che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura, che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'amministrazione medesima; il prestatore che abbia proceduto, in favore dell'erario, a un versamento iva superiore al dovuto è legittimato a pretendere il rimborso dall'amministrazione finanziaria, non ostandovi la circostanza che abbia recuperato mediante rivalsa la pretesa eccedenza d'imposta dal committente (Cass. 13 gennaio 2017, n. 780).

3.1.- In seno ai rapporti tra cedente/prestatore, cessionario/committente e fisco, soltanto il cedente/prestatore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa (tra varie, vedi Cass. 6 luglio 2011, n. 14933; 26 agosto 2015, n. 17169; con riferimento alla triplice natura dei rapporti che derivano dalla medesima operazione economica, vedi anche sez. un., 20 luglio 2017, n. 26437).

Al riguardo, la Corte di giustizia ha ripetutamente sottolineato (tra varie, con sentenza 27 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas) che, in mancanza di 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).

3.2.- E 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 così 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.

Sicché 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 C-564/15, Farkas, cit.; conf., 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, Kollroß e Wirti, punto 66).

3.3.- Il fruitore dei beni o dei servizi può dunque 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).

4.- 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).

4.1.- 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, citata in memoria).

5.- La controversia è stata quindi correttamente instaurata tra le "giuste parti", ma si rivela infondata, in quanto nel caso in esame non si discute della liquidazione finale dell'imposta e sui riverberi dell'iva di rivalsa su quella detratta, bensì, e soltanto, della pretesa di rimborso dell'iva concernente una determinata operazione, che la cessionaria reputa non dovuta.

6.- L'autonomia dei rapporti e le peculiari condizioni indicate dal giudice di Lussemburgo per legittimare l'azione diretta del cessionario/destinatario del servizio, rendono inoltre inconferente la censura per vizio motivazionale ex art. 360, 1° comma, n. 5, c.p.c., formulata col *terzo motivo*.

7.- Il ricorso va quindi rigettato, con l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In tema di iva, il cessionario non è legittimato a richiedere al fisco il rimborso dell'iva di rivalsa che assume indebitamente assolta, a differenza del caso in cui l'iva indebitamente versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica venga a riflettersi sulla liquidazione finale dell'imposta, determinando un'eccedenza rimborsabile".

Le spese vanno, peraltro, compensate, in considerazione della relativa novità della questione.

Per questi motivi

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 24 maggio 2018.