

Nella richiesta diretta di restituzione dell'Iva il cliente non può sostituire il concessionario

Corte di cassazione - Sezione tributaria - Sentenza 26 maggio-1° ottobre 2004 n. 19682
(Presidente: Riggio; Relatore: Sotgiu; Pm - conforme - Gambardella;
Ricorrente: Ministero delle Finanze; Controricorrente: Consorzio Bacini Piacentini)

Secco no della Cassazione al committente che chiede in via diretta all'Amministrazione il rimborso dell'Iva non dovuta. Nella sentenza 19682/04, la Corte conferma, infatti, che la legittimazione a chiedere la restituzione delle somme spetta unicamente a chi il servizio lo gestisce in prima persona e cioè il concessionario. Il rapporto, quindi, di natura squisitamente privatistica che intercorre tra concessionario e committente non autorizza quest'ultimo sotto il profilo tributario ad agire in nome e per conto del primo. I Supremi giudici, quindi, concludono ritenendo che le eventuali maggiori somme versate dal committente siano recuperabili da quest'ultimo in forza di un'istanza di rimborso presentata dal concessionario verso l'amministrazione e con la successiva liquidazione. **(Gia.Pia.)**

Svolgimento del processo

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, con sentenza 14 novembre 2001, ha riconosciuto la legittimazione del Consorzio Bacini Piacentini del Levante a richiedere il rimborso alla Amministrazione Finanziaria dell'IVA pagata ai concessionari in rivalsa sugli aggi da questi percepiti, per la riscossione dei contributi consortili, sull'assunto dell'esenzione di tali contributi dall'IVA. Essendo stata, nel corso del processo, riconosciuta dall'Amministrazione la non debenza dell'IVA su tali contributi, la Commissione Regionale ha ritenuto il committente legittimato ad agire nei confronti dell'Amministrazione, in luogo del concessionario, sotto il profilo dell'interesse precipuo del committente al rimborso dell'imposta indebitamente versata, che il concessionario non si è viceversa preoccupato di ripetere dall'Amministrazione, avendone ottenuto l'importo in rivalsa.

L'Amministrazione dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno chiesto la cassazione di tale sentenza sulla base di un unico motivo.

L'intimato non ha svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

Adducendo la violazione degli artt. 17 e 18 del DPR 633 del 1972, l'Amministrazione Finanziaria sostiene che il soggetto passivo del rapporto tributario a fini IVA è esclusivamente il concessionario, il quale ha effettuato la prestazione del servizio imponibile, non sostituendo tra concessionario e committente alcun rapporto sostitutivo d'imposta, ma soltanto un rapporto obbligatorio, di traslazione del tributo, che si ha in ogni caso di rimborso dell'IVA in rivalsa da parte del consumatore finale, rapporto privatistico deducibile avanti al giudice ordinario.

Il ricorso è fondato.

L'art. 17 del DPR 633/72 indica il soggetto passivo dell'IVA nel soggetto che effettua «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi», il quale (art. 18 stesso DPR) «deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al concessionario o al committente».

La giurisprudenza di questa Corte ha interpretato tali

disposizioni nel senso che il committente, soggetto alla rivalsa del prestatore di servizi, non è legittimato a ripetere direttamente dall'Amministrazione Finanziaria la somma a tale titolo pagata, attesa la natura esclusivamente privatistica del rapporto fra prestatore e committente, il quale ultimo non è parte del rapporto tributario (Cass. 6778/2003; 3306/2004). Infatti la corretta lettura delle norme prima citate consente di identificare nel prestatore del servizio (o nel cedente del bene) il soggetto legittimato a pretendere il rimborso dall'Amministrazione Finanziaria, ed eventualmente obbligato a restituire al committente la somma pagata a titolo di rivalsa.

I rapporti intercorrenti fra l'Amministrazione Finanziaria e il cedente, fra il cedente e il cessionario (o committente) in ordine alla rivalsa, tra l'Amministrazione e il cessionario (o committente) per ciò che attiene la detrazione dell'imposta assolta, in via di rivalsa, pur essendo collegati, non interferiscono infatti fra loro. Ne consegue che il cedente non può opporre al cessionario - il quale agisca in restituzione - l'avvenuto versamento dell'imposta, che il cessionario non può opporre all'Amministrazione che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa, ed infine che solo il cedente (o prestatore di servizi) ha titolo per agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione, la quale resta estranea al rapporto fra il cedente e il cessionario (o committente), che è consumatore finale, rispetto al rapporto tributario relativo a soggetti diversi (Cass. 8783/2001; 6419/2003).

L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione della sentenza impugnata.

Null'altro essendovi da rilevare, la causa può essere decisa nel merito, col rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

Sussistono giusti motivi di compensazione delle spese dell'intero giudizio.

PQM

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, e decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Legittimato al rimborso solo il prestatore di servizi in quanto soggetto passivo del rapporto tributario

il commento di Luigi Ferrajoli

L'iva indebitamente versata non può essere richiesta in ripetizione diretta dal committente di un servizio all'amministrazione finanziaria, poiché legittimato a tale richiesta è esclusivamente il soggetto prestatore del servizio medesimo, che, addebitata l'imposta al suo cliente, la abbia poi corrisposta all'Erario.

È questo il principio confermato dalla Suprema corte con la sentenza 19682/04, che stigmatizza la distinzione tra il rapporto tributario e quello privatistico sottostante.

Nel caso di specie, un concessionario della riscossione aveva addebitato a un consorzio l'iva sugli aggravi percepiti per la riscossione dei contributi consortili. In realtà tali contributi sono esenti dall'imposta, ragion per cui sarebbe stato il concessionario a dover agire per la ripetizione dell'indebito versamento, mentre invece, rimanendo inerte quest'ultimo, ha erroneamente agito il consorzio per richiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso.

Non sussistendo tra concessionario ed ente committente alcun rapporto sostitutivo d'imposta, ma soltanto un rapporto obbligatorio di traslazione del tributo, che si ha in ogni caso di rimborso dell'iva in rivalsa da parte del consumatore finale, il consorzio - come ha giustamente rimarcato la Cassazione - avrebbe dovuto dedurre innanzi al giudice ordinario la questione privatistica, mentre esclusivamente l'obbligato nel rapporto tributario avrebbe avuto diritto di interagire con l'amministrazione.

COERENZA GIURISPRUDENZIALE

I precedenti in materia - Questo il tema *clou* della pronuncia in esame, che ha ripreso la precedente analogo vena affermata dai giudici di legittimità con le precedenti

analoghe quanto recenti decisioni 5 maggio 2003 n. 6778 e 19 febbraio 2004 n. 3306, precedute a loro volta da un fitto novero di sentenze di segno omologo, anche a Sezioni unite (tra le altre, Cassazione 8786/01, 13446/91, e 3602/90). Anche dette sentenze hanno sottolineato infatti che unico interessato e legittimato alla richiesta di rimborso, perché autore dell'effettivo pagamento del tributo, è il

IN RECENTI E ANALOGHE
PRONUNCE
LA CASSAZIONE
AVEVA GIÀ AFFERMATO
CHE L'UNICO LEGITTIMATO
AD AGIRE IN VIA DIRETTA
LA RIPETIZIONE
È L'AUTORE
DELL'EFFETTIVO PAGAMENTO
DEL TRIBUTO

prestatore del servizio o cedente del bene che lo ha addebitato al suo cliente in via di rivalsa.

Per orientamento consolidato nel sistema dell'iva il soggetto passivo del tributo è quindi l'unico legittimato a richiederne il rimborso ove il pagamento non sia dovuto. Non così il cessionario o il committente, i quali ultimi sono solo i soggetti economicamente incisi e consumatori finali, che rimangono estranei al rapporto con l'amministrazione finanziaria.

È stato in tale linea più volte sottolineato anche che i tre rapporti derivanti dall'effettuazione di un'operazione imponibile tra:
a) Fisco e cedente (o prestatore), in relazione al pagamento dell'imposta;

b) cedente (o prestatore) e cessionario (o fruitore del servizio), in relazione alla rivalsa;

c) Fisco e cessionario (o fruitore del servizio), in relazione alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa;

benché collegati, non interferiscono tra loro, con la conseguenza che, come deve escludersi che il cedente possa opporre al cessionario, che agisca in restituzione, l'avvenuto versamento dell'imposta, così deve escludersi che l'amministrazione possa opporre al cedente, che agisca per il rimborso, il fatto che questo si sia rivalso sul cessionario e non abbia restituito a costui l'imposta: è sufficiente, per il rimborso al cedente, l'avvenuto pagamento dell'imposta da parte di quest'ultimo e l'inesistenza della *causa solvendi*, senza che rilevi in contrario l'ipotetica eventuale condotta illecita del cedente che trattenga per sé quanto sia obbligato a restituire al cessionario perché indebitamente ricevuto.

La vicenda oggetto della pronuncia in esame rileva dunque ai fini della violazione e falsa applicazione degli articoli 17 e 18 del Dpr 633/1972, la cui corretta lettura consente di ritenere che l'azione di ripetizione dell'iva versata e non dovuta compete tanto al committente del servizio o dell'appalto, quanto al prestatore o appaltatore, ma mentre il primo è tenuto a proporre la domanda di restituzione del tributo indebitamente pagato nei confronti del commissionario, risultando estraneo al rapporto con il Fisco (e stante la natura esclusivamente privatistica del rapporto tra committente e prestatore o appaltatore), solo al secondo, in quanto soggetto passivo del rapporto tributario, compete la legittimazione ad agire per la ripetizione del tributo nei confronti dell'amministrazione finanziaria.