

09143/09



ESANTE REGISTRAZIONE.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G. n. 16781/06

SEZIONI UNITE CIVILI

composta dagli ill.mi sigg. magistrati

Cron. 3143

Dott. Vincenzo CARBONE	Primo Presidente	Rep.
Dott. Sergio MATTONE	Pres. di Sezione	
Dott. Enrico PAPA	Pres. di Sezione	
Dott. Guido VIDIRI	Consigliere	
Dott. Michele D' ALONZO	Cons. Relatore	
Dott. Giovanni SETTIMJ	Consigliere	
Dott. Antonio SEGRETO	Consigliere	Ud. 3 marzo 2009
Dott. Renato RORDORF	Consigliere	
Dott. Alfonso AMATUCCI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto

DA

(1) il MINISTERO dell' ECONOMIA e delle FINANZE,  
in persona del Ministro pro tempore, e

(2) l' AGENZIA delle ENTRATE, in persona del Diret-  
tore pro tempore,

entrambi

elettivamente domiciliati in Roma alla Via dei Portoghe-  
si n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato che  
li rappresenta e difende

RICORRENTI

**OGGETTO**  
Ricorso contro il  
diniego dell' am-  
ministrazione fi-  
nanziaria di rim-  
borso dell' impo-  
sta sul valore  
aggiunto:  
1. GIURISDIZIONE  
del giudice tri-  
butario;  
2. LEGITTIMAZIONE  
ATTIVA del ces-  
sionario.

24 9  
2009



CONTRO

la s.r.l. San Michele Roma, con sede in Roma alla Via D. A. Azuni n. 9, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma alla Via Alessandro Farnese n. 7 presso gli avv. Claudio BERLIRI e Alessandro COGLIATI DEZZA, che la rappresentano e difendono in virtù di delega a margine del controricorso

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza n. 76/20/05 depositata il 30 maggio 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 marzo 2009 dal Cons. dr. Michele D' ALONZO;

sentite le difese delle parti, svolte dall' avv. Gianni DE BELLIS, dell' Avvocatura dello Stato, per le amministrazioni ricorrenti, e dall' avv. Alessandro COGLIATI DEZZA, per la società;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. Domenico IANNELLI, il quale ha concluso per la declaratoria di inammissibilità del ricorso del Ministero e per il rigetto di quello dell' Agenzia.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato alla s.r.l. San Michele Roma il 26 maggio 2006 (depositato il giorno 8 giugno 2006), il Ministero dell' Economia e delle Finanze e l' Agenzia delle Entrate, in forza di TRE motivi, chiedevano di cassare (con ogni conseguente pronunzia; spese rifuse)



la sentenza n. 76/20/05, depositata il 30 maggio 2005, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio - in accoglimento dell' appello di detta società avverso la decisione (628/53/03) della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che aveva respinto l' impugnazione del silenzio rifiuto formatosi sull' istanza con la quale la società, assumendo di svolgere un' attività (ricovero e cura ospedaliera) esente da quell' imposta, aveva chiesto il rimborso dell' IVA assolta sugli acquisti effettuati nell' anno 1999 - aveva condannato l' amministrazione finanziaria al rimborso del complessivo importo di €. 83.598,88 in favore della contribuente.

Nel controricorso notificato il 30 giugno 2006 (depositato il 17 luglio 2006) la società intimata instava per la declaratoria di inammissibilità ovvero per il rigetto dell' avverso ricorso, con refusione delle spese processuali; il 27 febbraio 2009 la stessa società depositava l' ordinanza (2/16/09) del 12 gennaio 2009 con cui la Commissione Tributaria Regionale del Veneto aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale dell' art. 2 comma 2 del D. L. 2 settembre 1997 n. 313 e chiedeva di rinviare la trattazione della presenta causa poiché tale eccezione ove accolta dalla Corte, inciderebbe direttamente sul giudizio.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va rilevata e dichiarata l' inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero per



non avere lo stesso (dedotto di aver) preso parte a precedente grado o fase del giudizio né (allegato e provato) di essere titolare di un qualche rapporto giuridico che - come costantemente richiesto da questa Corte (Cass.: II, 23 agosto 2007 n. 17922; trib., 7 maggio 2007 n. 10341; III, 26 gennaio 2006 n. 1692; II, 26 gennaio 2006 n. 1507; 2005 n. 965; II, 13 settembre 2004 n. 18346; II, 29 aprile 2003 n. 6649; II, 4 febbraio 2002 n. 1468; II, 23 novembre 2001 n. 14910) - lo legittimi, anche al fine di dimostrare la sussistenza del necessario ed imprescindibile interesse (art. 100 c.p.c.), ad impugnare.

In proposito, va specificamente ricordato che il titolo quinto, capo secondo, del D. Lg.vo 30 luglio 1999 n. 300, come noto, ha operato un trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero (dell' Economia e) delle Finanze alle Agenzie Fiscali (tra le quali, l' Agenzia delle Entrate), le quali ultime sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base all' art. 1 del DM 28 dicembre 2000: per effetto ed in conseguenza di tale trasferimento ciascuna Agenzia (1) è succeduta al Ministero nei rapporti, sostanziali e processuali, in corso a quel momento e (2) è divenuta titolare esclusiva dei rapporti tributari (e, di conseguenza, unica legittimata processualmente) sorti successivamente alla data detta di sua operatività: nel caso, il presente giudizio (giusta



quanto si legge nella sentenza impugnata) è stato introdotto con ricorso in data 18 giugno 2002, quindi proposto in epoca successiva alla data di operatività detta per cui il rapporto sostanziale (perché afferente a richiesta di rimborso dell' imposta sul valore aggiunto corrisposta nell' anno 1999) deve ritenersi comunque trasferito all' Agenzia mentre il rapporto processuale si è sicuramente instaurato soltanto con quest' ultima in quanto solo ad essa è imputabile (ed è stata concretamente imputata) la formazione del silenzio rifiuto (opposto, dice il giudice di appello, dall' Ufficio dell' Agenzia in relazione alla istanza volta al rimborso della somma indebitamente versata a titolo di IVA), impugnato dalla società.

2. Con la sentenza gravata, la Commissione Tributaria Regionale - premesso un sintetico esame del regime fiscale normativamente riservato all' attività sanitaria di cura e ricovero ed alle forniture di beni e servizi diretti all' esercizio dell' attività stessa - ha accolto l' appello della contribuente [condanna(ndo) l' amministrazione finanziaria al rimborso del complessivo importo di €. 83.598,88 (oltre accessori)] osservando:

- in ordine alla legittimazione attiva del contribuente, che, rientrando l' attività svolta dalla società tra quelle indicate nell' art. 10, n. 19, del DPR 633/72, il contribuente si pone come soggetto attivo e passivo nei confronti dell' amministrazione anche per



quando concerne il campo di applicazione dell' IVA: la pretesa del contribuente di vedersi rimborsare quanto non potuto detrarre, pertanto, non può essere azionata che nei confronti dell' amministrazione finanziaria, essendo pacifico che non trattasi di consumatore finale , privo di rapporti con l' amministrazione per quanto concerne l' IVA;

- sul merito, che la disposizione contenuta nell' art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva (la quale impone agli stati membri di esentare le forniture di beni destinati esclusivamente ad una attività esente, quale quella di cui qui si discute) è direttamente applicabile e, quindi, non solo è prevalente, in caso di contrasto con quella italiana (la quale, pur dopo le sostanziali modifiche apportate al sistema delle detrazioni di cui al D. Lgs. n. 313/1997, non include tali forniture di beni nell' elenco delle operazioni esenti di cui all' art. 10 del DPR 633/72, come accertato dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee nella sentenza del 25 giugno 1997, emessa in causa C-45/95), ma è invocabile e deducibile dai singoli cittadini dinanzi ai giudici nazionali e vincola gli organi dell' amministrazione dei singoli stati che sono tenuti ad osservarla e ad applicarla.

3. L' Agenzia chiede di cassare tale decisione in base a tre motivi.



A. Con il primo, la ricorrente contesta la reiezione della tesi dell' Ufficio secondo cui la società era carente di legittimazione ad agire (per non essere il soggetto passivo dell' imposta di cui chiedeva il rimborso) e denuncia violazione a falsa applicazione degli artt. 17, comma 1, e 18, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 e dell' art. 2033 c.c. nonché motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria adducendo che, essendo cessionaria dei beni che assumeva destinati all' esercizio esclusivo di attività esenti, la società avrebbe dovuto agire nei confronti del cedente e non certo dell' Amministrazione, come da giurisprudenza costante (Cass. 22 aprile 2003 n. 6419; 27 giugno 2001 n. 8783).

B. Con il secondo motivo l' Agenzia - richiamato il principio per il quale (Cass. ss. uu. 14 maggio 2001 n. 208) "rientra nella sfera della giurisdizione ordinaria, e non nell' ambito di quella delle commissioni tributarie, la controversia promossa dal cessionario di un bene, consumatore finale, intesa a realizzare il suo diritto a conseguire, dall' Amministrazione finanziaria, il rimborso della parte dell' IVA da lui pagata sull' accisa corrisposta per alcuni acquisti di gasolio" perché "il processo tributario, siccome modellato dal DPR n. 636 del 1972 e (con contenuti sostanzialmente coincidenti) dal D. Lgs. n. 546 del 1992, ha una configurazione particolare che lo differenzia sia da quello civile



classico che da quello amministrativo "di annullamento", posto che, non solo deve essere introdotto attraverso la impugnazione di specifici e delimitati atti ed in relazione a specifici rapporti d' imposta, ma rimane esso stesso delimitato dai confini del rapporto tributario, con la conseguenza che la stessa giurisdizione delle commissioni tributarie non si esprime al di là degli stessi confini oggettivi e soggettivi del rapporto tributario, per il che il consumatore finale, siccome estraneo al rapporto d' imposta IVA, non può adire le commissioni tributarie, ma è tenuto a rivolgersi, onde far valere le sue dedotte pretese, esclusivamente al giudice ordinario" - denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 2 comma 1 del D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 assumendo che in ogni caso, se la società avesse voluto agire nei confronti dell' amministrazione la controversia avrebbe dovuto essere instaurata davanti al giudice ordinario e non anche alle Commissioni Tributarie (Cass. ss. uu. 14 maggio 2001 n. 208).

C. In terzo (ed ultimo) luogo l' Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 13 parte B) lett. c) della Direttiva n. 77/388/CEE, nonché dei principi di cui alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee 25 giugno 1997 (in causa C-45/95) adducendo che tale disposizione, laddove prevede che "gli stati membri esonerano c) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un' attività esente ove questi beni



non abbiano formato oggetto d' un diritto a deduzione", non si riferisce agli acquisti di beni, bensì alla successiva rivendita (rectius: cessione) dei beni medesimi avendo il legislatore comunitario disposto che nel caso in cui un soggetto, dopo avere acquistato un bene senza aver potuto detrarre l' IVA ceda il medesimo bene ad altro soggetto, tale operazione debba essere a sua volta esente da IVA onde evitare una doppia imposizione perché, in mancanza di tale norma, l' imposta, già assolta dal primo acquirente (nel caso la società resistente, che viene a configurarsi pertanto come consumatore finale), verrebbe ad essere nuovamente assolta dal successivo acquirente.

La correttezza di detta interpretazione della norma, secondo l' Agenzia, si ricava:

(a) dal testo della disposizione, specie da quello redatto in francese nel quale è utilizzata l' espressione "biens qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée" (beni che erano destinati esclusivamente ad una attività esente);

(b) dall' interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (sentenza 25 giugno 1997 emessa in causa C-45/95, richiamata dalla società) e, soprattutto, dalle conclusioni dell' Avvocato Generale presentate il 10 dicembre 1996 richiamate nella sentenza;

(c) dalla ratio della disposizione, che non è quella di non far pagare l' IVA a monte ai soggetti che, in



virtù dell' attività esercitata non possono portare in detrazione la stessa in quanto non si comprenderebbe per quale motivo la disposizione si riferisce solo ai beni e non anche all' acquisizione di servizi e alle importazioni, atteso che l' art. 2 della Direttiva n. 77/388/CEE individua l' elemento oggettivo dell' imposta menzionando distintamente le cessioni dei beni, le prestazioni dei servizi e le importazioni;

(d) dalla legislazione nazionale che con l' art. 1 comma 4 del D. Lgs. n. 313/97 ha introdotto nell' art. 10 comma 1 del DPR n. 633/72 il n. 27 quinquies, in forza del quale sono esenti da imposta "le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19 bis 1 e 19 bis 2", per cui le successive cessioni dei beni già acquistati per essere utilizzati in attività esenti, che verranno effettuate in favore di altri soggetti, sono ormai anch' esse esenti da imposta.

4. Dal suo canto, la società oppone:

- l' eccezione secondo cui, per ottenere il rimborso, avrebbe dovuto agire nei confronti del cedente e non dell' amministrazione, si palesa del tutto infondata perché essa svolge un' attività imprenditoriale che la rende titolare, nei confronti dell' amministrazione, di diritti ed obblighi contributivi in materia di IVA, tra cui il diritto alla detrazione dell' IVA assolta sugli



acquisti inerenti l' attività stessa: chi acquista beni e servizi nell' esercizio di impresa non è un consumatore finale ed è, quindi, legittimato a chiedere il rimborso delle imposte pagate e non detratte e ad impugnare il silenzio rifiuto al rimborso, anche perché un' azione nei confronti dei cedenti dei beni non sarebbe nemmeno ipotizzabile non avendo la legislazione italiana recepito una Direttiva CEE che esonera dall' IVA, ovvero riconosce espressamente il diritto alla detrazione dell' imposta relativa alle forniture di beni destinati a talune specifiche attività esenti;

- la pretesa carenza di giurisdizione delle Commissioni Tributarie è infondata avendo il giudizio per oggetto il diritto alla deduzione dell' IVA assolta da un imprenditore in via di rivalsa e non portata in detrazione, giudizio instaurato nei confronti dell' amministrazione finanziaria;

- non è stata in alcun modo recepita la prima parte della Direttiva di cui all' art. 13 parte B, lett. c) che esonera o riconosce il diritto alla detrazione delle forniture di beni destinati a talune specifiche attività esenti, la quale contiene un precetto normativo ben preciso e cioè l' obbligo per gli stati membri di esentare dall' IVA non solo l' attività svolta da essa società ma anche di esentare le forniture di beni destinati esclusivamente ad una attività esentata.



5. I primi due motivi del ricorso dell' Agenzia - che possono essere esaminati congiuntamente - debbono essere respinti; il terzo, invece, va accolto perché fondato.

A. In ordine alle eccezioni (a) di difetto di legittimazione passiva dell' amministrazione finanziaria (la società avrebbe dovuto agire nei confronti del cedente) e (b) di difetto di giurisdizione del giudice tributario (per agire nei confronti dell' amministrazione la società avrebbe dovuto instaurare la controversia davanti al giudice ordinario), invero, va ricordato che queste sezioni unite hanno da tempo (sentenze 19 marzo 1990 n. 2281 e 13 dicembre 1991 n. 13446, da cui ultima gli excerpta che seguono) statuito il principio - poi ribadito: con sentenza 4 giugno 2002 n. 8090 (per la quale "in materia di crediti IVA la giurisdizione tributaria è individuata dall' oggetto della domanda e non dal soggetto titolare del credito; la domanda di pagamento di un credito IVA, contestato dall' Amministrazione, appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie") e con ordinanza (ex art. 375 c.p.c.) 19 novembre 2007 n. 23835 (l' "attribuzione alla giurisdizione tributaria è dalla legge disposta in ragione dell' oggetto della domanda e non del soggetto titolare del credito, il quale ben può essere, quindi, il cessionario che assume la stessa posizione riservata al contribuente creditore originario") -, da confermare per carenza di



qualsivoglia convincente argomentazione contraria, secondo il quale appartiene alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie [ivi, *ratione temporis*, ai sensi dell' art. 1, lett. d) del DPR 26 ottobre 1972 n. 636], la domanda proposta nei confronti dell' amministrazione finanziaria per la restituzione di somme indebitamente versate a titolo di imposta sul valore aggiunto, una volta che ne sia rifiutato il rimborso, senza che la giurisdizione del giudice tributario possa venir meno per essere stato proposto il ricorso da soggetto d' IVA (cessionario del bene o committente del servizio), invece che dal soggetto passivo del rapporto tributario, atteso che esulano dal tema della giurisdizione e sono ad essa gradate le questioni relative alla legittimazione attiva ed all' ammissibilità della domanda.

C. La terza doglianza - con la quale, nella sostanza, l' Agenzia contesta la legittimazione attiva sostanziale della società, ovvero sia la titolarità in capo a questa del diritto al rimborso -, come anticipato, è fondato.

Con ordinanza (adottata perché "la soluzione" delle questioni sottoposte al suo esame "non dà adito ad alcun ragionevole dubbio") resa il 6 luglio 2006 nelle cause riunite C-18/05 e C-155/05 - "aventi ad oggetto domande di pronuncia pregiudiziale proposte , ai sensi dell' art. 234 CE, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli (C-18/05) e dalla Commissione Tributaria Regiona-



le di Firenze (C-155/05)" -, invero, la Corte di Giustizia CE ha (testualmente) statuito che "la prima parte dell' art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE" ("in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme") "dev' essere interpretata nel senso che l' esenzione da essa prevista" - specificamente invocata dalla società e riconosciuta dal giudice a quo nella sentenza impugnata - " si applica unicamente alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un' attività esentata in forza del detto articolo, in quanto l' imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell' acquisto iniziale dei detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione".

D. La questione di legittimità costituzionalità dell' art. 2, c. 2, del D. Lg.vo 2 settembre 1997 n. 313 che sostituisce l' art. 19 del DPR n. 633 del 1972 per contrasto con gli artt. 76 e 77, 117 primo comma della Carta Costituzionale, ed artt. 3 e 53 della stessa Costituzione - sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto nell' ordinanza (2/16/09) depositata il 12 gennaio 2009 (esibita dalla società) - è, nella specie, del tutto irrilevante perché la controversia è stata decisa in base alla richiamata vincolante inter-



pretazione delle afferenti norme comunitarie nonché della diretta applicabilità delle stesse nell' ordinamento nazionale.

E. In conseguenza,

(1) la sentenza impugnata deve essere cassata per avere erroneamente affermato la spettanza alla società intimata del rimborso dell' imposta sul valore aggiunto corrisposto per l' acquisto di beni necessari per lo svolgimento della sua attività esente dall' IVA e

(2) la causa (siccome non bisognevole di nessun ulteriore accertamento fattuale), ai sensi dell' art. 384 c.p.c., deve essere decisa nel merito da questa Corte con il rigetto della domanda di primo grado della società stessa, in piena conformità, peraltro, a precedenti statuizioni sulla medesima questione (Cass., un.: 20 gennaio 2009 nn. 4813 e 4814; 31 luglio 2008 n. 20752 [in controversia in cui "la Commissione Tributaria Regionale confermava il diritto della Casa di cura ad ottenere il rimborso delle somma versate a titolo di IVA sugli acquisti necessari per l' esercizio di attività esenti da IVA"]; 30 luglio 2008 n. 20595 [in causa avente ad oggetto il silenzio rifiuto formatosi sull' "istanza" con cui una società esercente "attività di ricovero e di cura ospedaliera" aveva chiesto il "rimborso della somma versata a titolo di IVA per l' acquisto di beni indispensabili per l' esercizio della sua attività"])).



6. Le spese dell' intero giudizio vanno integralmente compensate tra le parti ai sensi dell' art. 92, secondo comma, c.p.c., avendo lo stesso ad oggetto (cfr. Cass., un. n. 20752 e n. 20595 del 2008, citt.) una "questione molto dibattuta e definita solo con l' intervento della Corte Europea".

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero; rigetta i primi due motivi del ricorso dell' Agenzia e dichiara la giurisdizione del giudice tributario; accoglie il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso di primo grado; compensa integralmente tra le parti le spese dell' intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 3 marzo 2009.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

(dr. Michele D' ALONZO)

IL PRIMO PRESIDENTE

(dr. Vincenzo CARBONE)

IL CANCELLIERE

Giovanni Giambattista

Depositata in Cancelleria

17 APR. 2009



oggi, .....  
IL CANCELLIERE  
Giovanni Giambattista