

Civile Ord. Sez. 5 Num. 15042 Anno 2023  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: D'AQUINO FILIPPO  
Data pubblicazione: 29/05/2023

Oggetto: tributi -  
IVA - rimborso -  
rivalsa

## ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18895/2018 R.G. proposto da:

**HERTZ ITALIANA S.r.l.** (C.F. 00890931009), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. BRUNO GANGEMI (C.F. GNGBRN38S08F158K) e dall'Avv. CLAUDIO GIORDANO (C.F. GRDCLD64S13H501D) in virtù di procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliata presso lo Studio Legale Macchi di Cellere Gangemi in Roma, Via Giuseppe Cuboni, 12

- *ricorrente* -

*contro*

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363301001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 7830/07/17 depositata in data 19 dicembre 2017

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 21 marzo 2023.

#### RILEVATO CHE

1. La società contribuente HERTZ ITALIANA S.r.l., la quale esercita l'attività di noleggio di auto senza conducente, ha separatamente impugnato alcuni silenzi-rifiuto relativi a istanze di rimborso IVA per i periodi di imposta 2004, 2005 e 2006. Le istanze di rimborso facevano seguito a un avviso di accertamento con il quale, a seguito di PVC in data 8 marzo 2007 (come risultante dal ricorso), era stato accertato che la società contribuente avesse indebitamente portato in detrazione l'IVA relativa a rimborsi forfetari di danni connessi all'uso di veicoli acquistati dalle case costruttrici (Renault Italia S.p.A. e Peugeot S.p.A.). In particolare, la società contribuente aveva stipulato con i propri fornitori alcuni contratti di fornitura di autoveicoli, nell'ambito dei quali i fornitori avevano pattuito clausole di *buy back*, con cui si impegnavano a riacquistare dalla contribuente i veicoli al termine del noleggio, detratti forfetariamente i danni derivanti dall'uso dei veicoli.

2. Il disconoscimento dell'addebito IVA e della conseguente detrazione IVA oggetto dell'avviso di accertamento derivava dalla natura risarcitoria degli addebiti in favore della casa costruttrice, avviso che veniva definito in sede di accertamento con adesione dalla società contribuente.

2. La CTP di Roma ha rigettato i ricorsi riuniti.

3. La CTR del Lazio, con sentenza in data 19 dicembre 2017, ha rigettato l'appello del contribuente, ritenendo che la definizione dell'adesione dell'accertamento preclude la restituzione di quanto

indebitamente versato, stante l'intangibilità della pretesa fiscale sottostante l'adesione del contribuente.

4. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a tre motivi e ulteriormente illustrato da memoria, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

#### CONSIDERATO CHE

*1.1.* Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., nullità della sentenza per falsa applicazione dell'art. 2 d. lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e dell'art. 8 d.P.R. 13 aprile 1995, n. 177, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto infondata la pretesa restitutoria per effetto della definizione dell'avviso di accertamento relativo alla insussistenza del diritto alla detrazione. Osserva parte ricorrente che la richiesta di rimborso non comporta revisione dei termini e del contenuto del procedimento di adesione, bensì costituisce istanza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di restituzione dell'Iva indebitamente versata dal fornitore all'Erario a fronte dell'inerzia dell'emittente. Osserva, inoltre, come fosse sin anche pacifica la non spettanza del tributo, trattandosi di IVA corrisposta a fronte di una prestazione di natura risarcitoria, per cui l'indebita corresponsione dell'IVA in rivalsa ha comportato violazione del principio di neutralità. In via gradata, il ricorrente fa istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, diretta ad accertare se sia compatibile il divieto di promuovere un'azione nei confronti dell'Erario per l'acquirente cessionario per il solo fatto dell'incontestabilità della indetraibilità dell'IVA versata a monte conseguente a un accertamento con adesione.

*1.2.* Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nullità della sentenza per violazione dell'art. 21 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 8 l. 27 luglio 2000, n. 212, negli stessi termini di cui al superiore motivo. Osserva il

ricorrente che il contribuente è legittimato a ripetere il pagamento di imposte indebitamente versate nel termine biennale di cui alla menzionata disposizione, osservando come il cessionario sia esso stesso un soggetto IVA.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per violazione dell'art. 56 d. lgs. n. 546/1992 e dell'art. 2909 cod. civ., per essersi formato giudicato interno sul difetto di legittimazione del contribuente a richiedere il rimborso direttamente all'Erario, dovendo la stessa rivolgersi nei confronti delle società contribuenti.

2. I primi due motivi, i quali possono essere trattati congiuntamente, sono infondati, in conformità alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso relative ai rapporti tributari sottostanti oggetto di adesione, in quanto tali istanze costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione il quale, invece, in conformità della *ratio* dell'istituto, deve ritenersi intangibile (Cass., Sez. V, 12 gennaio 2021, n. 228; Cass., Sez. V, 17 novembre 2020, n. 26109; Cass., Sez. V, 2 luglio 2020, n. 13478; Cass., Sez. VI, 24 giugno 2020, n. 12468).

3. Il ricorrente sostiene che tale orientamento non risulterebbe pertinente nel caso di specie, in quanto si riferirebbe alla intangibilità delle somme versate dal contribuente in esecuzione del procedimento con adesione e non anche alla intangibilità della pretesa tributaria sottostante (Cass., Sez. V, 25 luglio 2022, n. 23224; Cass., Sez. V, 25 maggio 2018, n. 13129), come colto da altra giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. V, 19 maggio 2022, n. 16104).

4. Tuttavia, vero è che la definizione dell'accertamento comporta l'intangibilità non solo dell'accordo con l'Erario in relazione a quanto versato in esecuzione dello stesso, ma anche della originaria pretesa impositiva, in ordine alla astratta fondatezza della originaria pretesa erariale (Cass., Sez. V, 30 agosto 2022, n. 25497), la quale non può essere rimessa in discussione.

5. Nella specie, il preteso diritto al rimborso del contribuente scaturisce dalla medesima vicenda oggetto di accertamento, successivamente definito nelle forme del d. lgs. n. 218/1997 e consiste nel preteso diritto del contribuente di vedersi riconosciuta l'IVA corrisposta a monte dall'emittente oggetto di detrazione che l'avviso oggetto di accertamento con adesione ha ritenuto indebita.

6. Per il vero, la società contribuente non intende far rivivere il diritto a detrazione, bensì sta chiedendo all'Amministrazione finanziaria di restituire l'Iva indebitamente versata dal proprio fornitore a fronte dell'inerzia del suddetto emittente (*«ove il fornitore avesse chiesto ed ottenuto la ripetizione del tributo non dovuto con conseguente riversamento degli importi rimborsati alla società quest'ultima non avrebbe intrapreso l'iniziativa di cui si discute»*). Nella sostanza, il ricorrente sta facendo valere una sorta di azione surrogatoria ex art. 2900 cod. civ. dei diritti del proprio fornitore, azione non esperibile in ambito tributario, non fosse altro che il contribuente ha solo azione civilistica nei confronti del proprio fornitore derivante dal rapporto privatistico di rivalsa, laddove il rapporto tributario, dal quale scaturisce l'azione di rimborso dell'imposta indebitamente versata, corre tra l'emittente (fornitore) e l'Erario.

7. Né può ritenersi, come deduce il ricorrente, che il cessionario possa farsi parte diligente in luogo del proprio fornitore (emittente) per ottenere il rimborso a quest'ultimo spettante dell'imposta indebitamente versata. Come correttamente richiamato dal

controricorrente e indicato nella stessa giurisprudenza menzionata dal ricorrente, l'IVA corrisposta dalla società contribuente è stata indebitamente corrisposta al proprio emittente in base al rapporto civilistico di rivalsa e non può essere oggetto di richiesta di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in base al rapporto di imposta che lega emittente ed Erario, posto che «*il soggetto "obbligato al pagamento della imposta" non coincide con il soggetto "obbligato in rivalsa"»* (Cass., Sez. V, 26 agosto 2015, n. 17173). Trattandosi di rapporti distinti che giacciono su piani diversi (il rapporto di imposta e la rivalsa), il contribuente non può, pertanto, far valere pretese che nascono dal rapporto privatistico di rivalsa al fine di far valere pretese altrui legate al rapporto di imposta, ma solo pretese che da questo rapporto derivano e che attengono all'esercizio della detrazione, le quali sono state già oggetto di definizione con adesione.

8. Da ciò consegue la manifesta infondatezza della questione di rimessione alla Corte di Giustizia ex art. 267 TFUE, in considerazione del fatto che dalla stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia emerge che una normativa nazionale in forza della quale, da un lato, il prestatore che ha versato erroneamente l'IVA alle autorità tributarie è legittimato a chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito contro tale prestatore, rispetta i principi di neutralità dell'IVA e di effettività (CGUE, 13 ottobre 2022, Humda, C-397/21, punto 21; CGUE, 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, punto 39).

9. Il terzo motivo è infondato, non essendosi formato alcun giudicato interno sul punto. In disparte l'inammissibilità della censura per difetto di interesse del contribuente a sollevare tale censura, il giudice di primo grado si è limitato ad accertare che la società contribuente, in forza del rapporto di rivalsa, si sarebbe dovuta rivolgere al proprio cedente e non all'Erario, questione del tutto

sovrapponibile (oltre che in termini) alla decisione del giudice di appello oggetto di impugnazione, la quale ha ritenuto non spettante il diritto al rimborso in quanto nascente dalla indetraibilità dell'imposta come accertata in sede di accertamento oggetto di definizione con il procedimento di adesione.

10. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

**P. Q. M.**

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore del controricorrente che liquida in complessivi € 10.200,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento 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 Roma, in data 21 marzo 2023