

Sentenza del 22/08/2023 n. 25013 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il 9 luglio 2015, (Omissis) Spa impresa esercente l'attività di produzione di materiale rotabile in amministrazione straordinaria, cedeva il complesso aziendale all'appositamente costituita (Omissis) Spa versando l'imposta di registro.

A mente del fatto che, nel contratto di cessione, erano esclusi dal complesso aziendale i beni di magazzino, giacchè, in ragione dell'art. 3.3 (riportato in controricorso, p. 5), "le materie prime, semilavorati e prodotti finiti (quest'ultimi da intendersi quali quelli acquistati da terzi e non quelli prodotti dalla società venditrice) (i 'beni del magazzino) necessari alla prosecuzione dei contratti in corso (...) saranno separatamente acquistati dalla società acquirente", venivano successivamente ceduti da (Omissis) a (Omissis) altresì i beni di magazzino acquistati "ante" e, in parte, "post" amministrazione straordinaria, con emissione, da parte della prima nei confronti della seconda, di fatture esponenti l'IVA in ragione della natura dei singoli beni.

Il 20 giugno 2017, (Omissis)(Omissis) presentava all'Ufficio di (Omissis) una "denuncia di eventi successivi alla registrazione", con cui segnalava il maggior valore imponibile nell'atto dell'azienda oggetto di compravendita come rideterminato in ragione del concorso del valore dei beni di magazzino acquistati successivamente all'azienda.

Il 20 luglio 2017, l'Ufficio notificava, separatamente, ad entrambe le società avviso di rettifica e liquidazione n. (Omissis), mediante il quale, ai sensi degli artt. 51 e 52 TUR, accertava un valore venale in comune commercio del complesso aziendale, ceduto con il contratto del 9 luglio 2015, maggiore rispetto al corrispettivo dichiarato, per l'effetto riqualificando le cessioni dei beni di magazzino quali parti di un'unitaria operazione di vendita di detto complesso e ritenendo quest'ultima esclusa dal campo IVA ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b), siccome invece da assoggettarsi all'imposta proporzionale di registro ex artt. 23, comma 4, e 40 TUR. Il 12 ottobre 2017, entrambe le società presentavano istanza di accertamento con adesione ex D.Lgs. n. 218 del 1997, a seguito della quale l'Ufficio formulava una proposta di adesione che, nel merito, recepiva integralmente il contenuto dell'avviso notificato, salvo rideterminare le consistenze dei crediti dalle parti esclusi dal, ma dall'Ufficio inclusi nel, complesso aziendale rispetto al valore accertato.

Il 12 gennaio 2018, l'atto di accertamento con adesione veniva sottoscritto da (Omissis) e, il 16 gennaio 2018, il relativo procedimento si perfezionava con il versamento da parte di quest'ultima della prima rata del dovuto. "In conseguenza del menzionato avviso di liquidazione emesso ai fini dell'imposta di registro" - come leggesi in controricorso (p. 8) - "la cessionaria (Omissis) ha provveduto a rettificare la detrazione dell'IVA in via di rivalsa da (Omissis) a fronte

della cessione dei predetti beni di magazzino, mediante la presentazione di apposita dichiarazione integrativa (Omissis) ha, inoltre, versato le relative ingenti sanzioni, così perfezionando la procedura di 'ravvedimento operoso ex D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 13 ".

1.1. Il 13 luglio 2018, "a seguito della riqualificazione in cessione d'azienda delle descritte cessioni di beni di magazzino", (Omissis) citandosi nuovamente dal controricorso (ivi) - "ha presentato apposita istanza di rimborso (...) con la quale ha chiesto il rimborso di quota dell'IVA versata per il periodo di imposta 2016 e dell'eccedenza IVA a credito maturata nel medesimo periodo di imposta a norma del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , comma 1".

1.2. Il 31 ottobre 2018, la Direzione Provinciale I di Napoli dell'Agenzia delle entrate notificava a (Omissis) un provvedimento, protocollato "sub" n. 156246/2018, dal seguente parziale tenore (evincibile dal controricorso, p. 9, e, in minor misura, dal ricorso, p. 4).

La

L. 167 del 2017 , art. 8 ha inserito nel D.P.R. n. 633 del 1972 l'art. 30-ter, il cui comma 2 rappresenta la disposizione di carattere innovativo, prevedendo che "(...)". In altri termini, il comma 2 dell'art. 30-ter individua uno specifico "dies a quo" per i casi in cui l'applicazione di un'IVA non dovuta abbia formato oggetto di un accertamento, che può verificarsi indifferentemente tanto nei confronti del fornitore quanto dell'acquirente, (ed) abbia comportato la restituzione al cessionario o committente, da parte del fornitore, dell'imposta indebitamente assolta in via di rivalsa.

In ragione di tanto, con riferimento alle istanze di rimborso presentate dalla (Omissis) in amministrazione straordinaria, quest'Ufficio potrà completare l'istruttoria delle stesse qualora siano state soddisfatte le condizioni indicate dalla normativa e dalla giurisprudenza in precedenza indicate". 1.3. Con comunicazione via pec dell'8 novembre 2018, (Omissis) rispondeva che l'IVA non era mai stata corrisposta da (Omissis) e, pertanto, non era stata oggetto di alcuna domanda di restituzione da parte di quest'ultima.

2. In difetto di ulteriori comunicazioni da parte dell'Ufficio, (Omissis) proponeva ricorso nanti la CTP di Napoli avverso il silenzio-rifiuto venuto a consolidarsi, chiedendo la condanna dell'Ufficio al rimborso dell'IVA versata.

3. La CTP, con sentenza n. 7335/21/2019, "pur affermando" - giusta quanto leggesi in controricorso (p. 10) - "l'illegittimità della pretesa dell'Ufficio di subordinare il rimborso alla verifica della (impossibile) restituzione, da parte di (Omissis), dell'IVA (mai ricevuta) alla concessionaria, non ha, tuttavia, pronunciato condanna a carico dell'ente impositore, limitandosi ad affermare che, sulla base del predetto principio, quest'ultimo avrebbe dovuto 'proseguire nell'iter istruttorio dell'istanza di rimborsò".

4. Proponevano appello in via principale l'Ufficio ed in via incidentale (Omissis).

4.1. La CTR della Campania, con la sentenza in epigrafe, così statuiva:

(...) accoglie l'appello dell'Agenzia delle entrate limitatamente al primo motivo (volto a denunciare vizio di extrapetizione) e l'appello incidentale. Rigetta il secondo e terzo motivo dell'appello principale (volti a denunciare intervenuta decadenza per decorso del termine biennale di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , comma 1, e mancato assolvimento dell'onere della prova a carico di (Omissis) per non aver prodotto i registri IVA). Per l'effetto condanna l'Agenzia delle entrate al rimborso della complessiva somma di Euro 3.369.901,82 per IVA indebitamente versata e per eccedenza di imposta a credito, oltre interessi maturati e maturandi.

4.2. In motivazione osservava:

- in riferimento al secondo motivo d'appello:

-- (...) Il Collegio ritiene che, nel caso di specie, il presupposto per il rimborso si sia verificato con la definitività dell'atto notificato in data 14/07/2017 con il quale l'Ufficio, in applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , ha assoggettato ad imposta di registro le scorte di magazzino cedute con IVA, considerando le stesse facenti parte del complesso aziendale ceduto.

La tesi sostenuta dall'Agenzia secondo cui l'accertamento avrebbe efficacia ricognitiva e non costitutiva ed, in quanto tale, non consentirebbe uno spostamento in avanti del termine di decadenza si pone in contrasto con i principi di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva, nonché con quelli di neutralità, effettività e proporzionalità che governano il sistema dell'IVA, tenuto in special modo conto che il cessionario, attraverso la prodotta e non contestata dichiarazione integrativa, ha rettificato l'IVA registrata a credito, per cui l'Ufficio, negando il rimborso, verrebbe a realizzare un palese indebito arricchimento a danno dei contraenti.

Si aggiunge che il D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 disciplina le modalità di esercizio da parte dell'A.F. del proprio potere impositivo ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. La disposizione, pertanto, può essere applicata esclusivamente dalla stessa A.F. in sede di controllo-accertamento del contenuto degli atti presentati per la registrazione del contribuente. Pertanto, sino alla data di definizione del predetto avviso di accertamento, la società non avrebbe in alcun modo potuto qualificare la cessione di beni di magazzino come atto che, unitariamente considerato, integrava una fattispecie di vendita del complesso aziendale;

- in riferimento al terzo motivo d'appello:

-- l'eccezione di "mancato assolvimento dell'onere della prova a carico della ricorrente" è tardiva, senza che in primo grado l'Ufficio abbia formulato specifiche contestazioni sull'istanza di rimborso, fermo che "in ogni caso la società in questa sede ha anche prodotto gli estratti di registri IVA vendite e acquisti relativi all'anno 2015, non specificamente contestati dalla controparte".

5. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio con due motivi, cui resiste (Omissis) con lungo ed articolato controricorso, ulteriormente insistito con memoria depositata telematicamente in vista dell'udienza.

5.1. All'odierna udienza, celebratasi in modalità partecipata stante l'accoglimento dell'istanza della difesa di (Omissis) di trattazione orale, dopo ampia discussione, il Sost. P.G. presso questa Suprema Corte in persona della Dott. Tommaso Basile conclude (richiamando la requisitoria scritta già depositata telematicamente) per il rigetto del ricorso, associandovisi, sulle opposte conclusioni della difesa erariale, la difesa di (Omissis), senza comunque rinunzia alle difese già spiegate in controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , comma 2.

1.1. Risulta pacifico, per essere stato confermato dalla stessa (Omissis), che quest'ultima non ha mai ha ricevuto l'IVA dovuta dalla cessionaria e quindi evidentemente non l'ha mai neppure restituita alla stessa. Pertanto, non si è verificata la condizione di legge, espressamente prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972 , comma 2 dell'art. 30-ter. In un caso come quello in esame, essendo mancata la restituzione, il cedente può comunque chiedere il rimborso dell'IVA non dovuta, ma il termine biennale di decadenza deve essere desunto ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , comma 1 dell'art. 30-ter, "i.e." dal giorno del pagamento ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Infatti, l'introduzione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter non ha comportato alcuna modifica ai termini di decadenza previgenti ed anzi ha confermato, incorporandola, la norma di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , rendendo tuttora valida l'interpretazione giurisprudenziale formatasi in ordine ai casi - come quello ricorrente nella specie - in cui il pagamento dell'IVA deve ritenersi indebito fin dall'origine, in modo tale che il "dies a quo" per la decorrenza del termine di decadenza coincide con il giorno del versamento dell'IVA non dovuta."(...) I giudici di appello avrebbero dovuto dichiarare l'avvenuta decadenza di (Omissis) dal diritto a chiedere il rimborso, oggetto di giudizio, in quanto la relativa istanza era stata presentata il 13.7.2018, e dunque oltre il termine di decadenza biennale, decorrente dalla data dei versamenti, eseguiti in data 16.3.2016" (ricorso, p. 11).

2. Il motivo è infondato.

3. Preliminarmente deve rimarcarsi che, nel caso di specie, alla luce dell'accertamento in fatto compiuto dalla CTR, si versa in ipotesi di versamento di un'IVA non dovuta per originario non assoggettamento dell'operazione all'imposta e non in ipotesi di versamento di un'IVA non dovuta per applicazione di un'aliquota più elevata di quella effettiva.

Un tanto consente di escludere rilevanza alla modifica apportata dalla l. n. 205 del 2017 , art. 1 , comma 935, al D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 6 , comma 6.

4. Ne consegue il risultato logico di sussumere il caso oggetto di giudizio nell'alveo della "restituzione dell'imposta non dovuta" ai sensi del novello D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , effettivamente vertito in causa, la cui introduzione, giusta la l. n. 167 del 2017 , art. 8 , ha inteso esplicitamente conformare l'ordinamento interno a quello unionale per i residui aspetti, ancora, di disallineamento.

5. Ciò specificasi per far rilevare sin da subito, ai fini di una migliore comprensione delle pagine a seguire, che, sul piano della "restituzione dell'imposta non dovuta", già in precedenza,

l'ordinamento interno non si poneva "funditus" in contrasto con quello unionale (salvo che per un profilo, rilevante nel presente giudizio, su cui, come si dirà, è innovativamente intervenuto il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , comma 2), stante la previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2, sul cd. Rimborso anomalo, in grado di atteggiarsi a norma di chiusura del sistema, in funzione, tra l'altro, dell'osservanza dei superiori principi unionali di effettività e neutralità dell'IVA. 5.1. La riprova - ed "in parte qua" è condivisibile la ricostruzione della difesa erariale - si ha nel fatto che, nel complesso, il paradigma del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter ricalca quello dell' art. 21 , comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Invero, il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , segnatamente commi 1 e 2, recita:

1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.
2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.
3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

Ciò, giust'appunto, a fronte dell' art. 21 , comma 2, segnatamente secondo periodo, D.Lgs. n. 546 del 1992 , dal seguente tenore:

La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

6. Più nel dettaglio - a mente del preliminare e basilare rilievo che un'operazione assoggettata ad IVA determina l'insorgere di tre distinti ed autonomi rapporti giuridici: un primo, tra Amministrazione e cedente/prestatore, quanto all'obbligazione di pagamento, gravante esclusivamente in capo a questi, dell'imposta; un secondo, tra cedente/prestatore e cessionario/committente, quanto alla rivalsa; ed un terzo, tra Amministrazione e cessionario/committente, quanto alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa (cfr. già Cass. n. 4020 del 2012) - la giurisprudenza di legittimità era, autonomamente, giunta a conclusioni in larga parte anticipatorie del

D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , avendo sempre proclamato il principio per cui il rimborso dell'IVA indebitamente versata dal cedente/prestatore quale unico obbligato (nelle ipotesi non disciplinate dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30) soggiace al termine di decadenza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2, - a norma del quale la domanda di restituzione di un'imposta non dovuta, 'in mancanza di disposizioni specifiche, (non poteva e) non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il

presupposto per la restituzione - anziché al termine ordinario di prescrizione decennale previsto per l'indebito oggettivo ex artt. 2033 e 2946 c.c. (cfr., "ex multis", Cass. n. 23552 del 2014).

6.1. Un tanto equivale a dire che, in relazione al primo rapporto giuridico scaturente da un'obbligazione assoggettata ad IVA, quello, cioè, tra Amministrazione e cedente/prestatore, lo strumento ordinamentale per porre rimedio ad un versamento indebito era (atteso, in passato, il D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2), ed è (atteso, al tempo presente, il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30 ter , comma 1, di sovrapponibile tenore), esclusivamente il rimborso, che trova un'apposita disciplina in ambito tributario, in specie sotto il profilo del termine decadenziale di esercizio.

7. Tali acquisizioni consentivano, già prima del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , di prestare ossequio, oltreché al principio di neutralità dell'IVA, altresì, come anticipavasi, al principio di effettività, riveniente nella giurisprudenza unionale: principio ovviamente declinato entro il contesto ed i limiti del suddetto primo rapporto giuridico, tra Amministrazione e cedente/prestatore, che "ex se" ammette il rimborso in funzione di tutela del contribuente, alla condizione, nondimeno, che questo sia fatto valere entro il biennio dal pagamento o (non già da un evento qualsiasi, bensì) da un successivo presupposto; principio che tuttavia esigeva di essere ulteriormente declinato altresì su un piano diverso (successivamente colto ed ampliato, rispetto all'evoluzione giurisprudenziale che subito in appresso si passerà in rassegna, dal comma 2 dell'art. 30 ter citato), in ragione di emergenze potenzialmente estranee a detto primo rapporto giuridico, epperò suscettive di riverberare effetti (anche) su di esso, con conseguente necessità di coordinamento.

8. Invero - sempre sotto il profilo dell'effettività, l'osservanza del cui principio la Corte di giustizia dell'Unione Europea afferma costituire condizione imprescindibile per l'esercizio da parte degli Stati membri del potere di prevedere termini di prescrizione o decadenza per la presentazione di domande di rimborso - la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 3627 del 2015), anche in questo caso, già prima del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , comma 2, aveva guadagnato la conclusione a termini della quale il soggetto legittimato può chiedere (bensì) all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA (anche) dopo (e quindi nonostante) il decorso del termine di decadenza ex art. art. 21, comma 2, cit., (tuttavia) nel solo caso in cui abbia a sua volta rimborsato l'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo; ciò conformemente a quanto affermato dalla Corte di giustizia con la sentenza del 15 dicembre 2011 (in procedimento C-427/10), per cui il principio di effettività del diritto comunitario non osta ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che preveda un termine di prescrizione per il committente più lungo di quello di decadenza (- di per sè legittimo -) previsto per il prestatore del servizio, a meno che il soggetto passivo resti completamente privato del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta, ma solo se questo ha ad oggetto l'imposta che 'egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi(,) in forza di un comando imperativo, e non già per qualsiasi imposta della quale il committente pretenda o abbia preteso il rimborso, nè per quella che il prestatore abbia rimborsato spontaneamente.

8.1. Per vero, finanche prima, in precipuo riferimento all'evocata CGUE, sentenza del 15 dicembre 2001, in causa C-42710, Banca Antoniana Popolare Veneta Spa questa Suprema Corte (cfr.

Cass. n. 12666 del 2012) aveva avuto modo di osservare quanto segue:

Nella sentenza 15 dicembre 2011 resa "nel procedimento C427/10", invero, la Corte di giustizia - statuito in via preliminare, che "il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di detti servizi, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, purchè tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta Amministrazione" - ha affermato che "quest'ultima condizione" (ovverosia la possibilità, per il "soggetto passivo", di "effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta... nei confronti dell'Amministrazione") "non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi".

Dalla decisione, peraltro, discende che il "diritto" del "soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto" di "ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto" nonostante la scadenza del "termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario" esercitabile "da detto prestatore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria" riguarda soltanto "l'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi": la scadenza del "termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario", quindi, non impedisce l'esercizio del "diritto" del "soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto" di "ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto" unicamente se quel "rimborso" ha ad oggetto l'"imposta sul valore aggiunto non dovuta" che "egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi".

Il "soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto", pertanto, dopo la scadenza del "termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario", può chiedere il "rimborso" dell'"imposta sul valore aggiunto non dovuta" non già per qualsiasi imposta della quale il "committente di servizi" possa pretendere o pretenda il rimborso da lui per la sua qualità di "prestatore di detti servizi", nè per quella che egli abbia rimborsato spontaneamente, ma esclusivamente per quell'imposta che egli ha "dovuto rimborsare al committente" detto, ovverosia per l'imposta il cui rimborso in favore del "committente" sia stato effettivamente eseguito in esecuzione (questa sì anche spontanea) di un provvedimento coattivo di rimborso a suo danno ed in favore del "committente": la pretesa restitutoria del "committente di servizi", infatti, siccome inidonea a far sorgere un qualche dovere di rimborso a carico del "prestatore di detti servizi", non consente di superare l'altrimenti (se ormai) verificatasi decadenza del "prestatore di detti servizi" dall'eventuale diritto di rimborso nei confronti dell'Amministrazione

finanziaria finchè non si concretizza con l'adempimento dell'afferente comando imperativo da parte del "prestatore di... servizi".

L'effettività del rimborso nel senso precisato (costituisce) indefettibile elemento costitutivo della fattispecie (...).

9. Orbene, al cospetto di tali considerazioni, come integrate, nondimeno, al tempo presente, dal D.P.R. n. 633 del 1972 , comma 2 dell'art. 30-ter, deve essere valutata l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui, nella specie, "il presupposto per il rimborso si è verificato solo con la definitività dell'atto notificato (alla contribuente) in data 14/07/2017".

10. L'evocazione "principaliter" del D.P.R. n. 633 del 1972 , comma 2 dell'art. 30-ter trova ragion d'essere in quanto, all'evidenza, dalla CTR richiamato, ancorchè solo implicitamente.

11. Ad avviso del Collegio, di tale comma essa ha fatto corretta applicazione, evidenziando come solo con l'"atto notificato in data 14/07/2017" si è determinato l'assoggettamento delle cessioni, già effettuate con IVA, ad imposta di registro ex D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , con conseguente non debenza dell'IVA, alla stregua di un potere di rettifica - quello giust'appunto preveduto dall'art. 20 citato - che compete in via esclusiva all'Amministrazione, restando escluso in capo alla contribuente un concorrente potere riqualficatorio della fattispecie.

12. Premesso che, in effetti, il D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 si rivolge alla sola Amministrazione, dettando la disciplina della sua attività istituzionale di "qualificazione degli atti negoziali" in vista del loro assoggettamento al previsto regime impositivo (cfr., per tutte, tra le più recenti, Cass. n. 2677 del 2022), assoggettamento, peraltro, di per sè non oggetto di discussione "inter partes" nel presente giudizio (anche perchè coperto da accertamento con adesione), in tema di rimborso dell'IVA per effetto dell'applicazione dell'imposta di registro, v'è da osservare che è ben vero - come sostiene la difesa erariale nel ricorso - che nella giurisprudenza di questa Suprema Corte trova enunciazione il principio secondo cui il diritto alla restituzione dell'Iva erroneamente versata, in relazione ad operazione di cessione di azienda assoggettabile alla sola imposta di registro, sorge con il versamento, trattandosi di pagamento indebito sin dall'origine, sicchè è da tale data che decorre il termine biennale di decadenza per la domanda di rimborso, di cui al D.P.R. n. 636 del 1972 , art. 16 , comma 6, ('ratione temporis' vigente), il cui mancato rispetto è rilevabile anche 'ex officio dal giudice, in quanto posto a tutela di diritti patrimoniali indisponibili della P.A..

Così, "expressis verbis", Cass. n. 19478 del 2016 , la quale, nell'escludere che finanche la pendenza del giudizio tributario avente ad oggetto la contestazione, da parte del contribuente, dell'imposta di registro vantata dall'Amministrazione configuri un impedimento giuridico all'esercizio del diritto al rimborso, in motivazione (p. 5), soggiunge come debba farsi esclusivamente riferimento alla data del versamento, ai fini della individuazione del 'dies a quò di decorrenza del termine biennale di decadenza, non rilevando al riguardo fatti od eventi sopravvenuti, non costituenti ostacolo giuridico all'esercizio del diritto al rimborso" e perciò sia consentito di puntualizzare - non integranti un "presupposto" per la restituzione.

12.1. Già in precedenza,

Cass. n. 3306 del 2004 aveva statuito, su identiche basi argomentative, che, in relazione ad operazione rientrante in un'ipotesi di cessione di azienda ai sensi del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2, come tale assoggettabile alla sola imposta di registro, che il diritto alla restituzione dell'IVA erroneamente versata dal cedente, trattandosi di pagamento indebito sin dall'origine, sorge già con il versamento, sicchè è da tale data che decorre il termine biennale per la domanda di rimborso di cui al detto art. 16, non sussistendo norme specifiche applicabili al caso; non rileva, in proposito, l'incertezza soggettiva sul diritto al rimborso, che è questione di mero fatto, non incidente sulla possibilità giuridica di ripetere l'indebito e, quindi, sulla decorrenza del termine, in base al principio generale di cui all' art. 2935 c.c. Analogamente, per i tributi costituzionalmente illegittimi o in contrasto, sin dall'origine, con l'ordinamento comunitario, il termine per la ripetizione decorre di norma dalla data del pagamento, e non dalla sentenza dichiarativa dell'illegittimità costituzionale o della contrarietà all'ordinamento comunitario.

12.2. Più di recente, sulla medesima linea, sebbene rispetto, questa volta, al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2, si attesta anche Cass. n. 27791 del 2017 , la quale, in motivazione (p. 3), replica alla censura a termini della quale "la decorrenza non poteva farsi decorrere dal pagamento ma solo dalla richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'imposta effettivamente dovuta, non avendo avuto la contribuente, prima di tale momento, la consapevolezza e la certezza giuridica dell'errore in cui era incorsa al termine di decadenza biennale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2", ribadendo che "il pagamento era indebito sin dall'origine, mentre, per contro, non ha nessuna rilevanza l'incertezza soggettiva sul diritto al rimborso, che è questione di mero fatto, non incidente sulla possibilità giuridica di ripetere l'indebito".

13. Tuttavia - riprendendosi così le fila del discorso preannunciato in esordio - al cospetto della complessiva situazione normativa fissata, in allora, nel D.P.R. n. 636 del 1972 , artt. 16 , comma 6, e D.Lgs. n. 546 del 1992 , 21, comma 2, l'introduzione, non tanto in generale del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , quanto piuttosto nello specifico del suo comma 2 - sotto cui, alla stregua della lettura che subito si esporrà, trova sussunzione il caso di specie ha rappresentato un momento evolutivo rispetto al passato, con conseguente superamento della giurisprudenza in precedenza venutasi a formare.

14. Il dato storicamente e sistematicamente rilevante è rappresentato da ciò che il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter fa seguito, non solo a CGUE, sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta Spa ma anche alla procedura d'infrazione aperta dalla Commissione Europea contro l'Italia, in conseguenza del modo restrittivo in cui la giurisprudenza di legittimità aveva recepito detta sentenza della Corte di giustizia.

In siffatto contesto, il D.P.R. n. 633 del 1972 , comma 1 dell'art. 30-ter, come rilevato, costituisce una sorta di positivizzazione di approdi ampiamente raggiunti - in favore del contribuente, sulla base soprattutto del principio di effettività di marca unionale - dalla giurisprudenza di legittimità.

Il comma 2 possiede invece una carica innovativa perchè, ponendosi pur sempre nella scia del comma 1, contempla il caso particolare, ricorrente nella specie, dell'accertamento in via definitiva dell'Amministrazione stessa in ordine alla non debenza dell'imposta.

15. In punto di genesi del comma 2, rammentasi - come perspicuamente fa la contribuente soprattutto nel controricorso - che la Commissione Europea aveva aperto una procedura d'infrazione contro l'Italia atteso che - secondo quanto leggesi nella relazione illustrativa della l. n. 167 del 2017 , art. 8 - "l'obbligo di sottoporre al giudice civile la richiesta di restituzione dell'IVA non dovuta a favore del cliente che abbia subito la rivalsa", necessario, a termini della giurisprudenza di legittimità, per accedere al rimborso, "appariva sproporzionato in tutti i casi in cui l'Amministrazione fiscale (fosse) ben consapevole della non debenza dell'importo, per effetto di accertamento in capo al fornitore ovvero in capo al cliente. Pertanto, l'interpretazione della Corte di cassazione (...) sembrava confliggere con i principi di effettività e neutralità, in tutti i casi in cui l'Amministrazione fiscale è consapevole dell'applicazione indebita dell'imposta e dell'inesistenza di un conseguente rischio fiscale".

16. Talchè, nel comma 2, il legislatore assume come punto di riferimento il momento di cristallizzazione dell'ipotesi in cui "l'Amministrazione fiscale è ('rectius', manifesta di essere) consapevole dell'applicazione indebita dell'imposta". Più precisamente - seguendo la sintassi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30 - l'accertamento "in via definitiva dell'Amministrazione finanziaria", in ordine all'"applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi", costituisce titolo per la restituzione di detta imposta, a partire dalla - e perciò "a fortiori" a condizione della - "avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa" (comma 2).

17. La tesi erariale nel ricorso è nel senso che detto accertamento non costituisce "presupposto per la restituzione (dell'imposta)" (comma 1), poichè il presupposto matura solo con la restituzione di quanto addebitato in rivalsa (comma 2): donde, in difetto di questa seconda, non può darsi neppure la prima.

18. Tale tesi, pur acutamente sviluppata, non è convincente.

18.1. Il comma 2 presta estensiva osservanza a CGUE, sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta Spa parificando il caso di accertamento in via definitiva dell'Amministrazione sulla non debenza dell'imposta a quello, già acquisito alla pregressa elaborazione giurisprudenziale, di un giudicato civile di condanna del committente/prestatore in favore del cessionario/committente.

La qual cosa equivale a dire che il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30 ter , comma 2, sul presupposto che vi sia stata, però, effettiva traslazione dell'IVA dal cedente-prestatore al cessionario/committente, assicura la neutralità dell'imposta esigendo l'emersione di un fatto obiettivamente apprezzabile sul piano dell'intersezione tra il primo ed il secondo dei rapporti giuridici scaturenti (come anticipato) da un'obbligazione imponibile (ossia quello tra Amministrazione e cedente/prestatore, quanto all'obbligazione di pagamento, e quello tra cedente/prestatore e cessionario/committente, quanto alla rivalsa): fatto dotato - si insegna - di un'efficacia costitutiva siccome comparabile a quella originaria del pagamento indebito, giacchè solo in tal caso viene ad emersione un indebito sopravvenuto, "rectius": una caratterizzazione sopravvenuta in termini di indebito, dell'originario pagamento.

18.2. Nondimeno, un tanto il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , comma 2, esige, purchè il presupposto, sottolineasi ancora, si sia verificato: diversamente - come nel caso di specie - è

sufficiente che già in seno al primo rapporto affiori un fatto idoneo a suggellare siffatta caratterizzazione sopravvenuta in termini di definitivo accertamento, senza altresì potersi esigere ciò che letteralmente è impossibile, ossia la "restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa", allorquando un pagamento a titolo di rivalsa, in realtà, "a monte", non è mai stato effettuato.

19. Sotto questo aspetto, in effetti, si coglie la peculiarità del caso di specie: la cessionaria sin dall'origine non ha corrisposto alcunchè alla contribuente, ragion per cui, parallelamente, mai quest'ultima avrebbe potuto e dovuto restituire alcunchè alla prima.

Donde, in ultima analisi, non può che essere la sola definitività dell'accertamento a rilevare come "dies a quo" per la richiesta di rimborso, quale fatto sopravvenuto di per sè, ossia direttamente, incidente sul rapporto tra Amministrazione e contribuente, si dà legittimare quest'ultima al rimborso.

A riprova soccorre il rilievo che, prima dell'accertamento, la contribuente non era in possesso di alcun titolo attestante la non debenza dell'IVA, ragion per cui l'accertamento accentra in sè, quale atto tipico, ex

D.P.R. n. 633 del 1972 , comma 2 dell'art. 30 ter), nella giuridica e materiale impossibilità della medesima di restituire alla cessionaria una somma mai prima corrisposta, le caratteristiche di un effettivo "presupposto per la restituzione (dell'imposta)", ex comma 1 di cui il comma 2 finisce per costituire una specificazione.

20. La superiore conclusione è avvalorata dalla seguente duplice osservazione:

- da un lato, sul versante della contribuente, questa, nonostante la mancata corresponsione dell'IVA da parte della cessionaria, ha tuttavia contabilizzato le operazioni nelle liquidazioni periodiche;

- dall'altro lato, a quadratura del cerchio, sul versante della cessionaria, come leggesi in controricorso (p. 8) alla stregua di un assunto che non risulta contestato in fatto, questa "ha provveduto a rettificare la detrazione dell'IVA ad essa addebitata in via di rivalsa da (Omissis) a fronte della cessione dei predetti beni di magazzino, mediante la presentazione di apposita dichiarazione integrativa".

Sicchè, in concreto, a giustificare il diniego al rimborso opposto dall'Ufficio, non soccorre alcuna esigenza di assicurazione di gettito, mentre, al contrario, il diniego stesso determinerebbe come osservato dalla CTR il risultato finale di un'ingiusta locupletazione erariale.

20.1. Il difetto di alcuna esigenza di assicurazione di gettito è da ultimo valorizzata in senso conforme a quello qui perorato da Cass. n. 10889 del 2023 , relativa ad un caso di rimborso, peraltro, governato dal

D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2. Nella fattispecie oggetto di questa sentenza (cfr. in motiv., par. 2.4.2., p. 7 s.), "la controversia 'a montè (ossia, quella tra cessionario e fisco), s'è definita con la restituzione a quest'ultimo dell'imposta indebitamente detratta. La (A.M.) ha

quindi chiesto stragiudizialmente alla (c.c.R.) la restituzione dell'IVA di rivalsa a suo tempo assolta, ma - da quanto risulta - non in forza di un provvedimento coattivo (tale non può considerarsi l'accertamento tra fisco e la stessa (A.M.)); stando agli atti, pare che la (c.c.R.) non l'abbia ancora restituita, ma" - soggiunge la Corte, esprimendo una posizione finanche più avanzata di quella assunta nella presente sede - "la questione è assolutamente irrilevante, ai fini che qui interessano".

Essa, infatti, con approdi finanche più avanzati di quelli fatti propri nelle pagine precedenti, spiega che la questione non può che risolversi secondo il principio di neutralità dell'IVA (v. supra, par. 2.1), che esclude il diritto al rimborso solo se vi sia pericolo per il gettito erariale (sul punto si veda, oltre (a) CGUE Schmeink & Cafreth, e Cass., n. 4020/2012 , anche Cass. n. 7080/2020).

Si tratta di un criterio spesso utilizzato dalla stessa giurisprudenza di legittimità in tema di fatture per operazioni inesistenti, ma che è senz'altro replicabile nella specie, posto che non può esservi alcun pericolo per il gettito fiscale, giacchè il diritto di detrazione dell'IVA in discorso in capo alla (A.M.) è stato definitivamente escluso, in quanto l'IVA è stata recuperata dal fisco.

Le vicende del rapporto (tra cedente/professionista e cessionario/committente, relativo all'addebito dell'IVA in fattura, a titolo di rivalsa), ai fini che qui interessano, sono del tutto irrilevanti; si aggiunga che, in assenza di rimborso da parte del fisco, questo finirebbe per duplicare l'incasso dell'IVA sull'operazione imponibile in questione, il che determinerebbe non solo una indebita locupletazione da parte dell'erario (...), ma si porrebbe anche in irrimediabile contrapposizione, tra l'altro, con il principio di neutralità.

21. Detto ciò, la superiore conclusione - che, per quanto innanzi, ossequia "ex se" il principio di neutralità dell'IVA, nel senso di evitare che la contribuente sia incisa da un'imposta accertata solo "ex post", giusta un provvedimento "ad hoc", come indebita - ossequia altresì il principio di effettività.

22. Quest'ultimo, secondo lo schema logico dinanzi esposto, consente la disapplicazione (nell'impostazione della Corte di giustizia, recepita da questa Suprema Corte) dell'ordinario termine decadenziale di due anni (dal pagamento o dall'ulteriore presupposto) previsto dalla norma nazionale (attualmente il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30-ter , comma 1) nel regolare i rapporti del soggetto passivo dell'IVA con l'Amministrazione mediante la previsione del rimborso - termine di per se stesso legittimo (cfr. "expressis verbis" Cass. n. 12666 del 2012 , nonchè CGUE, sentenza del 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, punto 37, secondo cui, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di domande di rimborso delle imposte indebitamente prelevate, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilirne i requisiti di ammissibilità, purchè detti requisiti rispettino i principi di equivalenza e di effettività, nel senso che non devono essere meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi di natura interna e non devono essere congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario) - se al soggetto passivo è assicurata la possibilità di rivalersi contro lo Stato per evitare che su di lui gravino le conseguenze del versamento di un'imposta non dovuta.

22.1. In tal senso depone univocamente la giurisprudenza unionale.

22.2. Sia sufficiente richiamare CGUE, sentenza dell'8 settembre 2011, in cause riunite C-89/10 e C-96/10, Q-Beef e Bosschaert, punti da 39 a 45, e, soprattutto, CGUE, sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta Spa punti da 27 a 30, ove leggesi:

27 (...) La previsione di un termine di decadenza di due anni entro il quale il soggetto passivo può reclamare il rimborso dell'IVA versata a torto nei confronti dell'amministrazione finanziaria, mentre il termine di prescrizione per le azioni di ripetizione dell'indebito oggettivo tra privati è decennale, non è di per sè contraria al principio di effettività.

28 Tuttavia la Corte ha già dichiarato che, qualora il rimborso dell'IVA risultasse impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere gli strumenti necessari per consentire al destinatario dei servizi di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività (sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken, cit., punto 42).

29 Le medesime considerazioni si impongono allorchè l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di ottenere il rimborso dell'IVA non dovuta riguarda non il destinatario dei servizi, bensì il prestatore di questi ultimi.

30 Emerge altresì dalla giurisprudenza che il principio di effettività sarebbe violato nell'ipotesi in cui il soggetto passivo non avesse avuto nè il diritto di ottenere il rimborso del tributo in questione durante il termine a sua disposizione per l'azione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, nè, in seguito a un'azione di ripetizione dell'indebito esperita nei suoi confronti dai propri clienti successivamente alla scadenza di detto termine, la possibilità di rivalersi contro l'amministrazione finanziaria, cosicchè le conseguenze dei pagamenti indebiti dell'IVA imputabili allo Stato potrebbe sopportare esclusivamente dal soggetto passivo di tale imposta (v., per analogia, sentenza Q-Beef e Bosschaert, cit., punto 43).

23. Orbene, tornando al caso oggetto di giudizio, subordinare il diritto al rimborso ad una condizione impossibile, qual è quella di restituzione di una somma a titolo di rivalsa mai corrisposta, significherebbe, in concreto, al di là dell'astratta enunciazione del diritto, impedirne "tout court" l'esercizio.

Simmetricamente, riconoscere il diritto al rimborso - come pretenderebbe la difesa erariale - solo entro un biennio dal pagamento dell'IVA, nonostante che all'Amministrazione sia concesso un termine più lungo per procedere all'accertamento, significherebbe, in concreto, condizionare l'esercizio di detto diritto alle contingenti tempistiche, e finanche al libito, dell'Amministrazione, in spregio della realizzabilità in sè del credito in capo a chi, "ex post", dovesse essere riconosciuto, viepiù definitivamente, averne maturato i presupposti.

24. In definitiva, è a concludersi che il difetto della condizione, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30-ter, comma 2, ultima parte, dell'effettivo sopravvenuto depauperamento patrimoniale del cedente/prestatore non osta al rimborso richiesto dal medesimo, ogniquale volta questo versi nelle obiettive condizioni di adempiere ad una impossibile (in quanto a monte inadempita) obbligazione restitutoria nei confronti del cessionario/committente.

25. La proposta interpretazione, orientata secondo i principi unionali di neutralità ed effettività, rende superfluo il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia ed il promovimento di incidente di costituzionalità sollecitati dalla contribuente.

26. Deve conclusivamente enunciarsi il seguente principio di diritto:

Qualora una cessione di beni (nella specie, rimanenze di magazzino) sia dall'Amministrazione finanziaria, con provvedimento definitivo, assoggettata ad imposta di registro (siccome ritenuta integrare un'ipotesi di cessione d'azienda) anziché ad IVA, e qualora l'IVA sia già stata assolta dal cedente senza che il cessionario gli abbia corrisposto quanto addebitatogli in rivalsa, il cedente ha diritto al rimborso, alla luce dei principi unionali di neutralità ed effettività, nei due anni dalla definitività del provvedimento, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30-ter, comma 2, non ostandovi l'impossibilità di adempiere all'obbligazione, prevista da detto comma, di restituzione al cessionario, purché, in ragione di rettifica della detrazione dell'IVA ad opera di questi, non ne derivi pregiudizio per l'erario.

27. A tale principio la CTR si è attenuta: ciò che manda la sentenza impugnata esente dalle censure mosse.

28. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 57 e 2697 c.c..

28.1. L'Ufficio, già nelle difese di primo grado (riportate in stralcio a fini di autosufficienza), aveva eccepito che l'istanza di rimborso avanzata da (Omissis) era priva di qualsiasi fondamento, in quanto non si erano verificate le condizioni normativamente predeterminate, "negando, in tal modo, 'ab origine' il diritto al rimborso, sia nell'an che nel quantum" (ricorso, p. 13). Nè l'Ufficio ha mai notificato un provvedimento motivato di diniego, essendosi limitato solamente a chiedere un supplemento di documentazione, ritenuta indispensabile per la corretta valutazione dell'istanza.

29. Il motivo è manifestamente infondato.

30. Esso non si confronta con la duplice "ratio decidendi" esibita dalla sentenza impugnata, laddove osserva sia che in primo grado l'Ufficio aveva mancato di formulare "specifiche", e dunque articolate, "contestazioni sull'istanza di rimborso", sia, e soprattutto, che la contribuente ha prodotto in appello (come le era pacificamente consentito) i documenti su cui l'istanza di rimborso fondava, viepiù senza contestazioni dell'Ufficio.

31. In conclusione, il ricorso va integralmente rigettato.

32. La particolarità della fattispecie, in uno all'assenza di precedenti sul "thema" di cui al primo motivo di ricorso, giustifica, ad avviso del Collegio, l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Spese compensate.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza