

Sentenza del 19/02/2024 n. 4302 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

D Spa propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata con la quale la commissione tributaria regionale - in accoglimento dell'appello principale dell'Agenzia delle Entrate, e ritenuto assorbito quello incidentale della società - ha dichiarato inammissibile il ricorso da quest'ultima introdotto avverso il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso parziale da essa presentata nel dicembre 2013.

Istanza di rimborso avente ad oggetto l'imposta proporzionale di registro (3 %) versata in sede di liquidazione del lodo arbitrale omologato n. 1345 del 2008, recante la condanna di Anas Spa al pagamento di vari importi, alcuni a titolo risarcitorio ed altri a titolo di maggiori corrispettivi contrattuali, a favore dell'Ati costituita dalla stessa D (49 %) e dalla capogruppo-mandataria Besix s.a. (51 %). A detta della società istante, si trattava di imposta di registro versata sulla base dell'originaria liquidazione del lodo da parte dell'agenzia delle entrate, ma poi risultata non dovuta, dal momento che - come emerso in sede di PVC 17.7.2013 della GdF e confermato dall'Agenzia delle Entrate con atto di definizione n.805/2013 su istanza ex art. 5 bis D.Lgs. n. 218/97 - gli importi in condanna (salvo alcuni) dovevano ritenersi assoggettati ad Iva, perché di natura non risarcitoria ma corrispettiva.

La Commissione Tributaria Regionale - dopo aver rilevato che l'istanza di rimborso aveva ad oggetto il minor importo di euro 24.548,00 (rispetto a quello versato, pari ad euro 233.115,009), quale risultante dal 3% dell'importo di euro 818.268,46, da D Spa fatturato con Iva 20 % ad Anas (fatt.n.18/2008) a titolo di maggiore corrispettivo pro quota (come sostenuto dalla GdF nel menzionato PVC) - ha accolto l'eccezione dell'appellante principale Agenzia delle Entrate, ritenendo che la D Spa fosse in effetti priva della legittimazione a chiedere ed ottenere il rimborso, dal momento che l'imposta di registro in questione era stata versata non da essa, bensì dalla Besix s.a. (Mod.F23 del 19.5.2008), unico soggetto legittimato ex articolo 77 d.P.R. 131/86 .

Agenzia delle Entrate non ha depositato controricorso, dichiarando di costituirsi al solo fine della discussione in udienza.

La ricorrente ha depositato memoria.

Il Procuratore Generale ha chiesto che il ricorso venga rigettato, ferma restando la tutela della posizione di D Spa nel rapporto interno con Besix SA.

Motivi della decisione par. 2. Con il primo motivo di ricorso D Spa lamenta - ex art.360, co. n.4, cod. proc. civ. - violazione degli articoli 100 cod. proc. civ. e 19 D.Lgs. 546/92 . Per avere la Commissione Tributaria Regionale dichiarato inammissibile il suo ricorso originario per difetto di legittimazione attiva, nonostante che tale legittimazione, ed il correlato interesse ad agire, derivassero dal solo fatto di avere, essa D Spa, presentato l'istanza di rimborso implicitamente rigettata.

Con il secondo motivo di ricorso la società deduce - ex art.360, co. n.3, cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 37 , 40 co.1[^], 57 co. e 77 d.P.R. 131/86 . Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente negato la sua legittimazione ad ottenere il rimborso dell'imposta di registro, nonostante che (come anche desumibile dall'attenta lettura di Cass.n. 1995/18 citata in sentenza) la legittimazione in questione spettasse al "contribuente" ex art. 77 cit., e che tale certamente fosse la D Spa: sia perché parte del giudizio definito con il lodo (dovendosi avere riguardo al rapporto giuridico sostanziale in esso racchiuso), sia perché soggetto co-obbligato concretamente inciso e destinatario del revirement dell'ufficio che aveva infine attribuito (GdF) al regime Iva importi in condanna che erano stati dapprima (Agenzia delle Entrate) sottoposti ad imposta di registro; tanto che l'istanza di rimborso era stata presentata (dicembre 2013) nel rispetto del termine triennale ex art. 77, decorrente proprio dall'atto di definizione delle contestazioni contenute nel menzionato PVC (luglio 2013) nei suoi confronti elevato.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - ex art.360, co. n.5, cod. proc. civ. - omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dall'essere stata D Spa, e questa soltanto, destinataria delle contestazioni di cui al citato PVC, relativo alle voci da essa fatturate pro quota ad Anas: "di tal chè, allorché essa si era vista notificare l'atto di definizione delle contestazioni contenute nel PVC del 17 luglio 2013, pagando poi l'iva in essa liquidata a seguito del 'ripensamento' erariale, era chiaro che a quest'ultima, e solo a quest'ultima, spettasse il rimborso dell'imposta di registro originariamente liquidata in corrispondenza delle voci oggetto di rettifica, in virtù del c.d. principio di alternatività tra iva ed imposta di registro" (ric. pag.42).
par. 3. I tre motivi di ricorso sono suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure con essi sollevate.

Si tratta di motivi infondati.

In base all' art. 77 d.P.R. 131/86 : "Decadenza dell'azione del contribuente. 1. Il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione. (...)".

Si è in proposito osservato (Cass.n. 6864/23 con ulteriori richiami) come quella in esame costituisca una previsione che muove dalla individuazione nel contribuente del soggetto passivamente legittimato alla prestazione tributaria e, con ciò, nel soggetto titolato a chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta e dei relativi accessori, "in quanto adempiente all'obbligazione impositiva ed esecutore del pagamento", aggiungendosi poi che questa conclusione "si colloca armonicamente, a ben vedere, nell'ancor più generale disciplina della ripetizione dell'indebito

oggettivo ex art.2033 cod.civ., in ordine alla quale è indirizzo pacifico e consolidato (v. Cass.nn. 7871/11 , 13829/04 , 13357/04 , 2087/78 ed altre) quello per cui: 'la ripetizione d'indebito oggettivo, che rappresenta un'azione di natura restitutoria e non risarcitoria, a carattere personale, è circoscritta tra il 'solvens' ed il destinatario del pagamento, sia che questi lo abbia incassato personalmente sia che l'incasso sia avvenuto a mezzo di rappresentante'".

Orbene, nel caso in esame costituisce elemento fattuale pacifico (venendo riferito dalla stessa società ricorrente) che il pagamento dell'imposta di registro venne effettuato, a seguito dell'originaria attività di liquidazione dell'ufficio di quanto stabilito nel lodo, da un contribuente diverso dalla D Spa, individuabile nella co-obbligata Besix s.a..

Questo incontrovertibile dato oggettivo non può essere superato in ragione del fatto che (anche) la D Spa fosse "contribuente" in quanto tenuta in via solidale al pagamento dell'imposta di registro inizialmente liquidata, dovendosi in proposito tenere distinti i diversi piani (invece indebitamente sovrapposti dalla ricorrente) della legittimazione tributaria passiva al versamento dell'imposta liquidata (certamente gravante in via solidale anche sulla D Spa in quanto parte del rapporto giuridico racchiuso nel giudizio definitosi con il lodo tassato), con quello della legittimazione attiva ad ottenere il rimborso, quest'ultimo invece correlato - come detto - al regime dell'indebito ed all'effettivo versamento (definitorio dell'intera posizione creditoria dell'Amministrazione) dell'imposta chiesta in restituzione.

E neppure quel dato potrebbe superarsi sul presupposto che soltanto D Spa sia risultata destinataria della successiva attività di verifica da parte della Guardia di Finanza, all'esito della quale emerse quel 'ripensamento' dell'amministrazione finanziaria in termini di assoggettabilità ad Iva (e dunque non più a registro, ex articolo 40 Tur) di buona parte delle somme portate in condanna nel lodo. Non si vede infatti come questo 'ripensamento' possa di per sé influire così da legittimare D Spa a chiedere ed ottenere il rimborso di somme versate, seppure all'interno di un rapporto giuridico tributario di natura solidale, da un altro contribuente. La qualità di contribuente, ex art. 77 cit., è condizione sì necessaria, ma non sufficiente, per ottenere il rimborso.

Ad ulteriore riprova di tutto ciò emerge poi come non sia stato neppure allegato dalla odierna ricorrente che questa successiva attività di controllo, poi confluita nella definizione della ripresa a tassazione Iva da parte dell'agenzia delle entrate, abbia in effetti comportato una sua reale ed indebita incisione patrimoniale aggiuntiva per effetto del concreto esercizio del regresso pro quota da parte della solvens Besix s.a. .

Va poi ancora considerato che la legittimazione di D Spa al rimborso non poteva nemmeno basarsi sul rapporto di mandato instaurato con Besix s.a. nell'ambito dell'ATI. Al di là del fatto che D Spa non fonda la propria legittimazione su questo titolo, è dirimente osservare (v. Cass.n. 30354/18) come l'ATI non assurga ad unitario ed autonomo centro di imputazione giuridica soggettiva, come gli effetti del mandato siano preordinati alla gestione del rapporto nei soli confronti della stazione appaltante e come, infine, ciascuna impresa temporaneamente associata, nell'ambito della propria parte dei lavori, agisca autonomamente e singolarmente "ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali", come già stabilito dall' art. 22

della l. n. 584/77 e poi dall' art. 37 , 17° comma, del D.Lgs. n. 163/2006 , applicabile ratione temporis alla vicenda di causa.

Non vale invocare, in contrario avviso, l'indirizzo maturato da questa Corte di legittimità in ordine al fatto che spetti al contribuente, e non al notaio che abbia versato l'imposta in sede di autoliquidazione, la legittimazione al rimborso di quanto risulti da questi indebitamente corrisposto.

Si tratta, all'evidenza, di fattispecie del tutto differente e non accostabile a quella qui dedotta, in ordine alla quale basterà richiamare la più volte evidenziata peculiarità del ruolo del notaio nel rapporto giuridico di liquidazione ovvero autoliquidazione (anche telematica) ex articolo 57 Tur ; peculiarità che ne esclude in radice la veste di contribuente (invece attribuibile soltanto ai contraenti), senza che da ciò si possano trarre conseguenze pratiche in ordine al ben diverso rapporto (che è l'unico che rilevi nel presente caso) intercorrente, non già tra parti contraenti da un lato e notaio rogante dall'altro, bensì fra contribuenti in solido, uno dei quali pretenda dal creditore il rimborso di quanto corrisposto dall'altro.

Ricorre, in proposito, quanto stabilito dalla già menzionata sentenza Cass.n. 1995/18 , ed anche altre volte ribadito, nel senso che (Cass.n. 12759/16): "In tema d'imposta di registro, ipotecaria e catastale, il notaio rogante, operando quale mero responsabile d'imposta estraneo al rapporto tributario ed obbligato in solido con i contraenti, quale fideiussore "ex lege", al solo fine di facilitare l'adempimento in virtù di una relazione che non è paritetica, ma secondaria e dipendente, non è legittimato alla richiesta di rimborso, ove si assuma l'indebito pagamento, in quanto i contribuenti effettivi sono solo le parti sostanziali dell'atto".

Da quanto si è fin qua esposto discende l'infondatezza di tutti i motivi di ricorso proposti, dal momento che la decisione della Commissione Tributaria Regionale risulta conforme a diritto, avendo essa correttamente escluso la legittimazione al rimborso in capo alla D Spa (non nel senso processuale voluto nella prima doglianza, bensì in quello sostanziale e di merito di non-titolarità o spettanza del diritto al rimborso); e ciò sulla base di una conforme applicazione dell' articolo 77 Tur , così come del su riportato indirizzo di legittimità (con conseguente infondatezza anche del secondo motivo).

Quanto infine alla terza doglianza, se ne ravvisa finanche l'inammissibilità; discende infatti da quanto si è detto come il fatto materiale che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe asseritamente omesso (l'essere stata la D Spa l'unica destinataria della successiva attività di controllo ed imposizione Iva) non può interferire sul tema della legittimazione ad ottenere il rimborso risultando - per ciò soltanto - non decisivo per il giudizio, ex art.360, co. n.5, cod. proc. civ. .

par. 4. Ne segue, in definitiva, il rigetto del ricorso.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate, come in dispositivo, tenendo conto del minimo svolgimento di attività difensiva da parte dalla Agenzia delle Entrate.

P.Q.M. - rigetta il ricorso;

- pone a carico della ricorrente le spese di lite, che liquida in euro 500,00 oltre spese prenotate a debito;
- v.to l' art. 13 , comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002 , come modificato dalla L. n. 228 del 2012 ;
- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art.13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza