

Legittimazione all'istanza di rimborso IVA e superabilità del termine di decadenza biennale

di Isabella Buscema

Indetraibilità IVA

L'indetraibilità¹ dell'imposta erroneamente indicata in fattura è sostenuta nella considerazione che non si possa considerare imposta quella erroneamente indicata. Il cessionario o committente nei cui confronti il cedente o prestatore abbia **erroneamente esercitato la rivalsa** dell'IVA per un'operazione esente, non imponibile o non soggetta ad imposta **non ha titolo per esercitare il diritto di detrazione**². Il rapporto esistente tra il cedente o prestatore e l'Amministrazione finanziaria, riguardante l'imposta addebitata in fattura, ha **carattere tributario**, mentre il rapporto tra il cedente o prestatore e il cessionario o committente, conseguente all'esercizio della rivalsa dell'imposta, ha **natura privata**. Nel rapporto tributario tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria, il primo può

¹ In tema di detraibilità dell'IVA, la Corte di Cassazione ha chiarito che l'imposta sul valore aggiunto illegittimamente addebitata in fattura al cessionario soggetto d'IVA da parte del cedente, a titolo di rivalsa, e che è stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura, non può essere detratta dal cessionario stesso, nonostante l'erroneo assoggettamento dell'operazione ad imposta da parte del cedente. L'esercizio del diritto di detrazione non si estende all'IVA dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura (Corte di Cassazione sentenza n. 3448/2015). In caso di imposizione alternativa, il contribuente ha l'obbligo di corrispondere il tributo previsto dalla legge e non quello da lui scelto in base a sue considerazioni soggettive. Ne consegue che non sono violati i principi di alternatività dell'imposta e del divieto di doppia imposizione, ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'art. 67 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, allorché l'amministrazione finanziaria escluda la detraibilità dell'IVA erroneamente pagata, indicando l'imposta di registro quale unico tributo dovuto, a prescindere da ogni questione relativa all'eventuale rimborso (Cass. civ. Sez. V, 05-09-2014, n. 18764).

² Dalla riqualificazione, ex art. 20 del T.U.R., della cessione d'azienda ne deriverebbe l'assoggettamento ad imposta di registro e l'indetraibilità da parte del cessionario dell'imposta sul valore aggiunto illegittimamente addebitatagli in fattura dal cedente (in ossequio al principio di alternatività dell'imposta), come chiarito in diverse sentenze dalla Corte di Cassazione, tra cui la n. 8959 del 5 giugno 2003, la cui massima così recita: *"In base agli artt. 17 e 19 del D.P.R. 633/7, letti ed interpretati in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della VI Direttiva del Consiglio CEE del 15 maggio 1977, n. 77/388 CEE, e del principio affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità con la sentenza 13 dicembre 1989, in causa 342/1987, il diritto di detrazione può essere esercitato solo in riferimento ad imposte effettivamente dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta non dovuta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura senza che le fatture riflettessero operazioni soggette ad IVA"* e la n. 8786 del 27 giugno 2001, la cui massima così prevede: *"Non è detraibile ai fini Iva l'imposta indicata in fattura e pagata dall'acquirente di un'azienda, in quanto tale operazione, ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, andava assoggettata ad imposta di registro in ossequio al principio di alternatività"*.

chiedere, attraverso la procedura di cui all'art. 21, c. 2, del D.Lgs. n. 546/1992, il **rimborso dell'IVA non dovuta**, mentre l'Amministrazione finanziaria, in considerazione del rapporto tributario intrattenuto con il cliente (committente o cessionario), può **recuperare a tassazione l'IVA illegittimamente detratta**. **La natura privatistica del rapporto di rivalsa dà, tuttavia, diritto al cessionario o committente di recuperare l'imposta illegittimamente corrisposta alla controparte, promuovendo, nei confronti del cedente o prestatore, l'azione di indebito oggettivo di cui all'art. 2033 c.c., finalizzata ad ottenere la restituzione dell'imposta versata in aggiunta al corrispettivo dell'operazione e soggetta al termine di prescrizione decennale.** La mancata attivazione della procedura di variazione fa venire meno solo il diritto a recuperare il credito mediante l'esercizio della detrazione, senza precludere la possibilità di ottenere il rimborso della maggiore imposta, indebitamente versata, in quanto la rettifica diminutiva rappresenta una modalità di recupero dell'imposta illegittimamente corrisposta all'Erario rimessa alla **libera scelta del contribuente**, il quale può pertanto optare per l'azione generale di rimborso (Cass., 21 aprile 2006, n. 9437 e Id., 9 marzo 2005, n. 5094).

La Corte Suprema con sentenza n. 10939/2015 ha ritenuto che l'inottemperanza dell'emittente agli adempimenti richiesti dall'art. 26 per provvedere alla correzione od all'annullamento della fattura erroneamente emessa, non può tuttavia ritenersi ostativa al riconoscimento del rimborso dell'IVA indebita versata in eccedenza, laddove, con accertamento in fatto riservato al Giudice di merito, risulti che sia stato in tempo utile definitivamente eliminato qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, perdita che si verifica allorché il destinatario della **fattura (erroneamente emessa o nella quale è stata indebitamente liquidata l'imposta)** abbia esercitato in base a tale documento il diritto alla detrazione (o al rimborso), o comunque possa attualmente esercitare tale diritto, dovendosi riconoscere la definitiva eliminazione del rischio in questione, quando risulti accertato che la fattura o il documento ad essa considerato equipollente non sia stata "*emessa*" ai sensi dell'art. 21, c. 1, D.P.R. n. 633/1972, ovvero quando la fattura erroneamente "*emessa*" sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione), o ancora quando l'Amministrazione finanziaria (anche a seguito di segnalazione dello stesso emittente, ovvero nell'esercizio dei poteri di verifica di ufficio) abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo, o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato, il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura.

Legittimato a chiedere il rimborso

Nella disciplina dell'IVA, soggetto passivo del tributo, e quindi legittimato a richiederne il rimborso, ove il pagamento non sia dovuto, è il cedente del bene o il prestatore del servizio, non già il cessionario o il committente, i quali ultimi, come semplici soggetti d'IVA, cioè solo economicamente incisi e consumatori finali, rimangono estranei al rapporto con l'amministrazione finanziaria. Soggetto passivo del tributo legittimato a richiedere il rimborso in caso di indebito è il cedente del bene o il prestatore di servizio, non già il cessionario od il committente, i quali ultimi, quali semplici soggetti d'Iva, cioè soggetti solo economicamente incisi e consumatori finali, rimangono estranei al rapporto con l'Amministrazione finanziaria che non può perciò essere chiamata a rimborsare direttamente al cessionario o al committente quanto d'Iva da essi versato in via di rivalsa al cedente. Non può quindi configurarsi rapporto tra Fisco e cessionario "*in materia di rimborso*" per cui a quest'ultimo anche se inciso direttamente e definitivamente nella sfera economica dall'imposta, è negata qualsiasi possibilità di richiesta di rimborso potendo agire in via di restituzione, ove ne ricorrano le condizioni, soltanto nei confronti del cedente.

Termine decadenziale biennale ex art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992

In tema di IVA, il diritto alla restituzione dell'imposta indebitamente versata resta soggetto al termine decadenziale biennale ex art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che decorre dal giorno in cui si è verificato il presupposto del rimborso, ossia dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento che dà diritto alla restituzione del versato. Il diritto alla restituzione dell'IVA erroneamente versata, in relazione sorge con il versamento trattandosi di pagamento indebito sin dall'origine, sicché è da tale data che decorre il termine biennale di decadenza per la domanda di rimborso, di cui all'art. art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass. civ. Sez. V, 30-09-2016, n. 19478)

Il diritto alla restituzione dell'IVA erroneamente versata dal cedente, trattandosi di pagamento indebito sin dall'origine, sorge già con il versamento, sicché è da tale data che decorre il termine biennale per la domanda di rimborso 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. (Corte di Cassazione Ordinanza 22 novembre 2017, n. 27791)

Restituzione da parte del fornitore dell'Iva indetraibile al committente e diritto del fornitore al rimborso Iva anche se trascorso il termine biennale (articolo 21 del Dlgs 546/1992)

Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo *"agisca come un operatore economico prudente"*, *"correttamente assoggettato all'IVA le operazioni da esso effettuate"* e *"correttamente versato detta imposta all'amministrazione finanziaria, in ossequio alla prassi seguita da tale amministrazione all'epoca della fatturazione di dette operazioni"*, regime poi *"rimesso in discussione, retroattivamente"* dalla stessa Amministrazione, lasciando il soggetto passivo esposto all'azione del suo committente occorre tenere conto del seguente assunto.

In materia di IVA, il soggetto passivo dell'imposta, dopo la scadenza del termine di cui all'art. 21, c. 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, può chiedere il rimborso dell'IVA non dovuta non già per qualsiasi imposta della quale il *"committente di servizi"* pretenda od abbia preteso il rimborso per la sua qualità di *"prestatore di detti servizi"*, né per quella che esso abbia rimborsato spontaneamente, ma esclusivamente per quell'imposta che *"ha dovuto rimborsare al committente"*³ predetto, vale a dire per l'imposta il cui rimborso **in favore del committente sia stato effettivamente eseguito in esecuzione di un provvedimento coattivo di rimborso a suo danno ed in favore del committente, la cui pretesa restitutoria**, siccome idonea a far sorgere un qualche dovere di rimborso a carico del *"prestatore di detti servizi"*, non consente di superare la decadenza, eventualmente verificatasi, del *"prestatore di detti servizi"* dall'eventuale diritto di rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria finché non si concretizza con l'adempimento dell'afferente comando imperativo da parte del prestatore di servizi. **Il più breve termine di decadenza previsto dalla norma nazionale nel regolare i rapporti dello stesso con l'amministrazione finanziaria può, dunque, essere disapplicato solo per garantire il principio di effettività del diritto comunitario, ovvero per evitare che le conseguenze dei pagamenti indebiti dell'IVA imputabili allo Stato siano sopportate esclusivamente dal soggetto passivo in tale imposta.**In tale ipotesi non ricorre l'obbligatorietà originaria dell'indebitato (Cass. civ. Sez. V, 15-03-2013, n. 6600 ;Cass. civ. Sez. V, 10-12-2014, n. 25988).

Va confermato il diritto della società prestatrice di servizi al rimborso dell'IVA, nonostante il decorso del termine biennale di decadenza, nel solo caso in cui abbia a

³ Il cessionario o committente il quale abbia versato all'erario l'iva indetraibile a seguito di accertamenti definitivi (es . accertamento con adesione; conciliazione) , anche ovviamente in caso di sentenza passata in giudicato favorevole al fisco, ha diritto a chiedere la restituzione dell'iva **versata al fornitore**, che ha emesso la fattura erronea Successivamente l' Iva restituita al proprio cliente che, in seguito all'accertamento dell'Ufficio, non l'ha detratta, può essere chiesta a rimborso anche oltre il termine biennale previsto dalla norma (articolo 21 comma 2 del dlgs 546/92).

sua volta rimborsato l'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo, scongiurando così il pericolo di perdita di gettito fiscale. Non va **escluso il diritto** della prestatrice di servizi al **rimborso dell'Iva** versata alla committente **malgrado il decorso del termine biennale** di cui all'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992 decorrente dall'epoca del versamento del tributo stesso, una volta accertato in via definitiva non solo l'accertamento dell'insussistenza del diritto a detrazione da parte del committente da parte dell'ufficio accertatore, ma anche il versamento del tributo da parte del predetto all'erario. Il soggetto legittimato può chiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso dell'Iva anche trascorso il tempo indicato nell'art. art. 21 laddove **abbia già rimborsato l'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo**.

Il contribuente (fornitore) può chiedere all'amministrazione finanziaria⁴ il rimborso dell'Iva anche dopo il decorso del biennio, **nel solo caso in cui abbia a sua volta rimborsato l'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo**⁵. Dal momento dell'esecuzione del provvedimento coattivo nei suoi confronti il fornitore⁶ ha conoscenza formale che il cessionario ha pagato in via definitiva un'Iva all'erario che era stata in precedenza indebitamente fatturata dal fornitore medesimo. Deve trattarsi di una restituzione in conseguenza di un «*comando imperativo*» e non per una pretesa del committente stesso o per un rimborso spontaneo del contribuente .

⁴ Soggetto passivo del tributo legittimato a richiedere il rimborso in caso di indebito è il cedente del bene o il prestatore di servizio, non già il cessionario od il committente, i quali ultimi, quali semplici soggetti d'Iva, cioè soggetti solo economicamente incisi e consumatori finali, rimangono estranei al rapporto con l'Amministrazione finanziaria che non può perciò essere chiamata a rimborsare direttamente al cessionario o al committente quanto d'Iva da essi versato in via di rivalsa al cedente. Non può quindi configurarsi rapporto tra Fisco e cessionario "*in materia di rimborso*" per cui a quest'ultimo anche se inciso direttamente e definitivamente nella sfera economica dall'imposta, è negata qualsiasi possibilità di richiesta di rimborso potendo agire in via di restituzione, ove ne ricorrano le condizioni, soltanto nei confronti del cedente.

⁵ La Corte di giustizia, con la sentenza di cui alla causa C-427/10 del 15 dicembre 2011, ha affermato che **l'intervenuta decadenza dell'azione di rimborso** non impedisce al fornitore di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'Iva se la richiesta ha per oggetto **l'imposta che egli stesso ha dovuto rimborsare al cliente**. Da tale conclusione, la Corte di Cassazione ha dedotto che il fornitore, dopo la scadenza del termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso, può chiedere la restituzione non già per qualsiasi imposta della quale il cliente possa pretendere il rimborso in considerazione della qualità di cedente o prestatore della controparte, né per quella che egli abbia rimborsato spontaneamente, ma esclusivamente per quell'imposta che il fornitore ha dovuto rimborsare al cliente **in esecuzione di un provvedimento coattivo di rimborso** (Cass., 24 febbraio 2015, n. 3627; Id., 10 dicembre 2014, n. 25988; Id., 20 luglio 2012, n. 12666). Va escluso il rimborso nel caso in cui l'imposta sia stata restituita al cliente **spontaneamente, anziché a seguito di un provvedimento coattivo**, siccome la particolare "cautela" imposta dai giudici di legittimità (vale a dire il richiamo al "*dovere*" di rimborso) risulta esclusivamente finalizzata ad evitare la perdita di gettito in capo all'Erario che si concretizzerebbe qualora al fornitore fosse restituita un'**imposta che il cliente ha detratto** e che, eventualmente, l'Amministrazione finanziaria **non ha più potere di recuperare a tassazione** in ragione dell'intervenuta decadenza dell'azione di accertamento.

⁶ Il fornitore è esposto all'azione di ripetizione del cessionario /committente soggetto al termine di prescrizione decennale.

Disapplicazione

Il termine di decadenza, di cui all'articolo 21, comma 2, del d.lgs. 546/92, può così essere disapplicato per garantire il principio di effettività e per evitare che le conseguenze dei pagamenti indebiti dell'Iva imputabili allo Stato siano sopportate esclusivamente dal soggetto passivo di tale imposta. Il principio di neutralità dell'Iva deve essere interpretato nel senso che osta una disposizione nazionale che consente all'amministrazione tributaria di negare al prestatore di servizi il rimborso di tale imposta quando non è stato riconosciuto al destinatario di tale servizio il diritto di detrarla (Cass. 26-01-2016 n.1426 sez. T).

In materia di IVA, il soggetto passivo dell'imposta, dopo la scadenza del termine di cui all'art. 21, c. 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁷, può chiedere il rimborso dell'IVA non dovuta non già per qualsiasi imposta della quale il "*committente di servizi*" pretenda od abbia preteso il rimborso per la sua qualità di "*prestatore di detti servizi*", né per quella che esso abbia rimborsato spontaneamente, ma esclusivamente per quell'imposta che "*ha dovuto rimborsare al committente*" predetto, vale a dire per l'imposta il cui rimborso in favore del committente **sia stato effettivamente eseguito in esecuzione di un provvedimento coattivo**⁸ di rimborso a suo danno ed in favore del committente, la cui pretesa restitutoria, siccome idonea a far sorgere un qualche dovere di rimborso a carico del "*prestatore di detti servizi*", non consente di superare la decadenza, eventualmente verificatasi, del "*prestatore di detti servizi*" dall'eventuale diritto di rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria finché non si concretizza con l'adempimento dell'afferente comando imperativo da parte del prestatore di servizi. Il più breve termine di decadenza previsto dalla norma nazionale nel regolare i rapporti dello stesso con l'amministrazione finanziaria può, dunque, essere disapplicato solo per garantire il principio di effettività del diritto comunitario, ovvero per evitare che le conseguenze dei pagamenti indebiti dell'IVA imputabili allo Stato siano sopportate esclusivamente dal soggetto passivo in tale imposta (Cass. 10-12-2014 n.25988 sez. 5; Cass. civ. Sez. V, 15-03-2013, n. 6600).

⁷ Secondo il recessivo precedente orientamento (Sent. n. 140 del 28 settembre 2005, ud. del 14 giugno 2005, della CTP di Milano, Sez. XIV) il termine per la presentazione della domanda di restituzione o istanza di rimborso è fissato in due anni individuando il *dies a quo* della sua decorrenza in quello nel quale si è verificato il pagamento indebito se il presupposto della restituzione (mancanza di causa) sussisteva a quel momento; quando invece la *causa solvendi* sia venuta meno in un momento successivo a quello del pagamento la decorrenza è individuata nel momento in cui quel pagamento è divenuto ingiustificato come tale indebito.

⁸ In materia di IVA, l'Amministrazione finanziaria è tenuta al rimborso dell'imposta anche dopo il decorso del termine di decadenza previsto dall'art. 21, c. 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel solo caso in cui il richiedente prestatore di un servizio abbia a sua volta effettivamente rimborsato l'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo, rispondendo tale soluzione al principio di effettività del diritto comunitario, come interpretato dalla Corte di Giustizia (sentenza 15 dicembre 2001, in C-427/10), ma non anche quando la restituzione al committente sia stata spontaneamente corrisposta (Cass. civ. Sez. V, 24-02-2015, n. 3627)

Il fornitore può chiedere il rimborso IVA direttamente all'Amministrazione finanziaria nella misura in cui ha dovuto, a causa di un provvedimento giudiziario, restituire l'imposta indebitamente versata dal cliente. Quando il fornitore, a fronte di un provvedimento giudiziario, ha dovuto restituire l'IVA indebitamente versata dal cliente allora può agire direttamente nei confronti del Fisco al fine di ottenerne il rimborso (Cass. 20-07-2012 n. 12666 sez. T)⁹.

7 dicembre 2017
Isabella Bucema

Allegato

CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 22 novembre 2017, n. 27791

Rilevato che

- M.P. Srl, esercente attività di locazione di immobili propri, in relazione ad un atto di compravendita immobiliare del 4 dicembre 2004, deduce: di aver erroneamente applicato l'iva anziché l'imposta di registro, provvedendo ai relativi versamenti dal 15 dicembre 2004; di aver, quindi, ottemperato, a fronte dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro del 21 giugno 2007, al pagamento richiesto; di aver chiesto, infine, il 7 settembre 2007, il rimborso dell'Iva indebitamente corrisposta, ricevendone risposta negativa, con le forme del silenzio-rifiuto da parte dell'Amministrazione;
- impugnato il silenzio-rifiuto, il giudice di primo grado rigettava il ricorso con decisione confermata dal giudice d'appello;
- la contribuente ricorre per cassazione con un motivo, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso;

Considerato che

- va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del ricorso per insufficiente narrazione di fatti di causa, la cui esposizione, che deve essere "sommaria", risulta adeguata ed idonea a fornirne una sufficiente rappresentazione della vicenda e dei profili processuali;

⁹ Vd. Corte di giustizia, procedimento 15 dicembre 2011, causa C-427/10, secondo cui il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di tali servizi, soggetto passivo dell'IVA, 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), purché tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta nei confronti della predetta amministrazione. Ne discende che quest'ultima condizione non è soddisfatta se l'applicazione di simile normativa ha la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi. Il soggetto passivo dell'IVA, dopo la scadenza del termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso normativamente prevista, può chiederne il rimborso per l'imposta 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, né per quella che egli abbia rimborsato spontaneamente, ma esclusivamente per quell'imposta che egli ha dovuto rimborsare al committente detto, ovvero sia 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".

- quanto all'eccezione inammissibilità dell'atto introduttivo per tardività atteso il decorso del termine biennale ex art. 21 d.P.R. n. 633 cit., la questione attiene, in realtà, al merito della controversia e non si traduce, in sé, in una autonoma eccezione processuale;
- l'unico motivo denuncia violazione degli artt. 19, comma 1, lett. g, e 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992: M.P. Srl si duole, in sostanza, che la decorrenza del termine decadenziale sia stata ancorata dal momento del pagamento dell'Iva e non dal momento in cui l'Amministrazione finanziaria ha richiesto l'imposta effettivamente dovuta;
- il motivo è infondato;
- nella vicenda in esame, infatti, il credito di rimborso nasce da una indebita applicazione di imposta (Iva in luogo dell'imposta di registro: art. 10, n. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente ratione temporis, per cui sono esenti dall'Iva "le cessioni di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, ovvero dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni") versata nel 2004, e pertanto, trattandosi di domanda di rimborso non rientrante tra quelle previste dall'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, rimane soggetta al termine di decadenza biennale di cui all'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992;
- tale ultima disposizione prevede che "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";
- nella specie, è incontroverso che il pagamento della prima rata dell'Iva è stato effettuato nel 2004, mentre l'istanza di rimborso risale al settembre 2007, sicché il termine biennale era già decorso e la decadenza, prevista a tutela di diritti patrimoniali indisponibili dell'ufficio, maturata (Cass. n. 11652 del 11/05/2017);
- il ricorrente, invero, deduce che, nella specie, la decorrenza non può 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;
- giova peraltro osservare che, nella concreta fattispecie, 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 e, quindi, sulla decorrenza del termine in base al principio generale di cui all'art. 2935 c.c. (v. Cass. n. 3306 del 19/02/2004; Cass. n. 19478 del 30/09/2016);
- non rileva, in senso contrario, l'invocato precedente di cui alla sentenza n. 6331 del 2008 in materia di imposte dirette, relativo ad una situazione, a differenza di quella in esame, di originaria incertezza giuridica dell'effettiva imputazione dei costi, definita solo a seguito del

passaggio in giudicato del relativo giudizio (v. anche negli stessi termini Cass. n. 3261 del 11/02/2013);

- neppure, infine, appare conferente il richiamato precedente della Corte di Giustizia (Banca Antoniana Popolare Veneta Spa, in C - 427/2010) che attiene ad una situazione differente e relativa a soggetto che aveva "agito come un operatore economico prudente", aveva "correttamente assoggettato all'IVA le operazioni di riscossione dei contributi consortili da essa effettuate" e "correttamente versato detta imposta all'amministrazione finanziaria, in ossequio alla prassi seguita da tale amministrazione all'epoca della fatturazione di dette operazioni", regime poi "rimesso in discussione, retroattivamente" dalla stessa Amministrazione, lasciando il soggetto passivo esposto all'azione del suo committente, condizioni tutte che non ricorrono nella vicenda in esame attesa l'assenza di una azione di rimborso da parte degli aventi causa e l'obiettività originaria dell'indebito (v. Cass. n. 6600 del 15/03/2013; Cass. n. 25988 del 10/12/2014);

- il ricorso va pertanto rigettato;

- le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza;

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna il ricorrente alla rifusione delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate che liquida in complessivi euro 4.000,00, oltre spese prenotate a debito.