



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Lucio Luciotti - Presidente -

Filippo D'Aquino - Consigliere -

Roberto Succio - Consigliere -

Maria Giulia Putaturo - Consigliere relatore -

Donati Viscido di Nocera

Andrea Antonio Salemme - Consigliere

**Oggetto: Tributi**

Rimborso Iva

**art. 60, comma 7 del d.P.R. n. 633/72  
come novellato dall'art. 9**

**del d.l. n. 1/2012- norma a carattere non  
procedimentale -portata non retroattiva**

R.G.N. 3377/2017

Cron.

cc 23/febbraio/2023

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al numero n. 3377 del ruolo generale dell'anno 2017  
proposto

Da

(omissis) (omissis) (omissis)

**.p.a. in Fallimento**, in persona del  
curatore fallimentare *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta  
procura speciale a margine del ricorso, dal (omissis)

;

-ricorrente-

Contro



**Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,**  
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura  
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale  
delle Marche n. 723/02/16 depositata in data 10 novembre 2016, non  
notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23  
febbraio 2023 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido  
di Nocera.

### **Rilevato che**

- la controversia trae origine da una verifica fiscale effettuata  
dall'Agenzia delle entrate- Direzione regionale delle Marche nei  
confronti della società (omissis) (omissis) (omissis) .p.a. dalla quale  
scaturiva un avviso di accertamento con il quale veniva contestato, tra  
l'altro, per l'anno 2003, l'omesso versamento Iva di euro 562.348,43  
per acquisti in esenzione di imposta in assenza dei requisiti di  
esportatore abituale;

- a seguito di definizione positiva di accertamento con adesione, la  
contribuente versava il 25 marzo 2008 quanto richiesto (euro  
1.260.889,87 comprensivo dell'importo relativo all'Iva);

- dopo il pagamento, la società presentava istanza di rimborso Iva  
ritenendo di avere diritto, in base al principio di neutralità, alla  
restituzione dell'Iva versata sugli acquisti, a seguito dell'atto di  
adesione, in alternativa alla detrazione, nella specie non avvenuta;



- con provvedimento n. 09/37116 l'Ufficio negava il rimborso Iva stante la inderogabilità del meccanismo di detrazione previsto dall'art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633/72 e per impossibilità di computare in detrazione l'imposta corrisposta in occasione della definizione positiva dell'accertamento con adesione;
- avverso il suddetto diniego di rimborso, la società proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Ascoli- Piceno che, con sentenza n. 146/05/2010, lo rigettava in quanto l'errore della contribuente non era emendabile essendo intervenuto un accertamento con adesione che bloccava la possibilità di ridiscutere le poste oggetto dell'accertamento medesimo;
- avverso la sentenza di primo grado la società contribuente proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale delle Marche che dopo avere interrotto il processo per intervenuto fallimento della società, poi riassunto a cura del curatore fallimentare- con sentenza 723/02/16 depositata in data 10 novembre 2016, lo rigettava;
- nella sentenza impugnata, in punto di diritto, la CTR ha osservato che: 1) come chiarito dalla circolare dell'Agenzia n. 35/E/2013, l'art. 60, comma settimo, del d.P.R. n. 633/72, nella versione *post* novella di cui all'art. 93 del d.l. n. 1 del 2012 (in base al quale il cessionario o committente può esercitare il diritto alla detrazione al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa), si applicava agli accertamenti divenuti definitivi successivamente alla sua entrata in vigore (24 gennaio 2012), atteso che trattandosi di materia non procedimentale, la disposizione, in assenza di una diversa previsione normativa, non aveva valenza retroattiva, trovando il limite dei c.d. rapporti esauriti; 2) in particolare, l'art. 60, come novellato dal d.l. n. 1/2012, non era applicabile nel caso



di specie, essendo stato il rapporto definito nel marzo del 2008 per avere, a tale data, la contribuente provveduto spontaneamente al versamento di quanto oggetto dell'atto di adesione - intangibile e non impugnabile con conseguente improponibilità dell'istanza di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo - mentre il diritto alla detrazione Iva non era stato esercitato con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto (2003);

- avverso la suddetta sentenza (omissis) (omissis)missis) .p.a. in Fallimento, propone ricorso affidato a quattro motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

- la società contribuente ha depositato memoria;

### **Considerato che**

-con il primo motivo di ricorso si denuncia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. non avendo la CTR pronunciato sull'eccezione di riconoscimento del diritto al rimborso Iva in applicazione del principio comunitario di neutralità dell'Iva, di effettività e di proporzionalità;

- il motivo è infondato;

- premesso che *"in tema di provvedimenti del giudice, l'assorbimento in senso improprio - configurabile quando la decisione di una questione esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre - impedisce di ritenere sussistente il vizio di omessa pronuncia, il quale è ravvisabile solo quando una questione non sia stata, espressamente o implicitamente, ritenuta assorbita da altre statuizioni della sentenza"* (Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 2334 del 03/02/2020), nella sentenza



impugnata, la CTR ha confermato la legittimità del diniego di rimborso Iva in base alle ragione assorbente della inapplicabilità retroattiva dell'art. 60 del d.P.R. n. 633/72, come novellato dall'art. 93 del d.L. n. 1/2012, trattandosi di una norma a carattere non procedurale, con il limite dei c.d. rapporti esauriti, e avendo, nella specie, la contribuente definito il rapporto tributario versando spontaneamente, nel marzo del 2008 ( prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 1/2012) le somme a titolo di Iva in base all'accordo di adesione (ex art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218/97, intangibile e non suscettibile di impugnazione, con improponibilità delle istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo) mentre il diritto alla detrazione Iva non era stato esercitato con la dichiarazione nel termine del secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto (2003); il giudice di appello ha, pertanto, sulla base di tali argomentazioni, sostanzialmente assorbito il motivo di censura (riproposto in appello v. pag. 11 del ricorso) con cui la contribuente si era lamentata del fatto che il diniego di rimborso Iva fosse contrario al principio di neutralità di essa, di effettività e proporzionalità;

-con il secondo motivo si denuncia la violazione dell'art. 17, par. 1, 2, e 3 della Sesta Direttiva n. 77/338/CE, del principio di neutralità dell'Iva e dei principi di effettività e di proporzionalità di matrice comunitaria, per avere la CTR, nel confermare la legittimità del diniego di rimborso Iva, implicitamente rigettato il motivo di censura della contribuente concernente la assunta incompatibilità dell'art. 60, comma 7, del d.P.R. n. 633/72 (nella versione ante novella del 2012) con i suddetti principi;

-il motivo si profila inammissibile;

- in primo luogo, il mezzo per come formulato non trova rispondenza nelle eccezioni sollevate dalla contribuente nei gradi di merito (pag. 11



del ricorso) genericamente in termini di lesione del principio di neutralità dell'Iva, effettività e proporzionalità senza fare riferimento ad una specifica disposizione nazionale che contrastasse con essi;

-in ogni caso, la censura non è attinente al *decisum* avendo la CTR rigettato l'appello non già- come ribadito dalla contribuente in memoria- in applicazione dell'art. 60, comma 7, nella formulazione *ante* novella 2012 ma per il motivo assorbente della inapplicabilità retroattiva dell'art. 60, nella nuova formulazione *post* novella 2012, stante la avvenuta definizione del rapporto in questione nel marzo 2008 con il versamento delle somme a titolo di Iva in esecuzione dell'atto di adesione (da ritenersi intangibile e non impugnabile) lì dove il diritto alla detrazione non era stato esercitato con la dichiarazione nel termine ex art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972;

- con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 60, comma 7, del d.P.R. n. 633/72, come modificato dall'art. 93 comma 1, del d.l. n. 1 del 2012, convertito con legge n. 27 del 2012 per avere la CTR confermato la legittimità del diniego di rimborso Iva ritenendo non applicabile retroattivamente l'art. 60, comma 7, *cit.* come novellato nel 2012, stante la irretrattabilità dei rapporti esauriti, ancorché l'art. 93, comma 1, del d.l. n. 1 del 2012, fosse intervenuto non già per innovare la disciplina sostanziale dell'Iva ma per ripristinare la legalità e il corretto meccanismo del funzionamento dell'imposta sui consumi eliminando dall'ordinamento una disposizione di legge contraria ai principi comunitari di neutralità, effettività e proporzionalità applicabili al meccanismo dell'Iva; da qui, ad avviso del ricorrente, in ossequio al principio del favor rei, o favor libertatis, la applicazione retroattiva della norma introdotta per l'adeguamento al diritto comunitario;

- il motivo è infondato;



-dalla ricostruzione dei fatti esposta in precedenza emerge che il credito di imposta interessato dall'istanza di rimborso del 2008 ha per oggetto l'i.v.a. assolta dalla contribuente e non detratta con la dichiarazione, al più tardi, relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto (2003);

- il diritto alla detrazione va, infatti, esercitato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto e l'imposta diviene esigibile, ai sensi degli artt. 8, terzo comma, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e 19, primo comma, secondo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972, nonché 178, direttiva i.v.a. (cfr., Cass., Sez. Un., 8 settembre 2016, n. 17757; vedi, successivamente, Cass., ord., 27 luglio 2018, n. 19938). Benché gli artt. 63, direttiva i.v.a., e 6, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, stabiliscono, in via generale, che, con riferimento *alle cessioni di beni*, l'imposta diviene esigibile nel momento della *consegna o della spedizione degli stessi*, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha evidenziato che l'esercizio di tale diritto è possibile, ai sensi dell'articolo 178 della direttiva i.v.a., solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (cfr. Corte Giust., 21 marzo 2018, *Volkswagen*; Corte Giust., 15 settembre 2016, *Senatex*; v. Cass. n. 10103 del 2020). In particolare, la Corte di Giustizia ha riconosciuto la compatibilità con la normativa unionale di una legislazione nazionale che, in ragione di esigenze di certezza del diritto, preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività);



-nel caso di acquisti in esenzione effettuati in assenza dei requisiti di esportatore abituale il diritto alla detrazione matura quindi all'atto della cessione di beni in coincidenza con il momento in cui l'imposta divenga perciò esigibile e da tale momento decorre il termine per l'esercizio del detto diritto ai sensi del comma 1 dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/72;

- nella specie, premesso che il diritto alla detrazione Iva non era stato esercitato con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto era sorto (2003), la CTR ha escluso che potesse legittimamente chiedersi il rimborso Iva entro il secondo anno successivo a quello in cui il cessionario aveva corrisposto la maggiore imposta, in applicazione dell'art. 60 comma 7 del d.P.R. n. 633/72 come sostituito dall'art. 93 del d.l. n. 1 del 2012, trattandosi di disposizione a carattere sostanziale non retroattiva e sussistendo il limite dei rapporti esauriti; in particolare, nel caso in esame, l'accertamento era stato già definito con il versamento nel marzo del 2008 da parte della contribuente delle somme a titolo Iva in esecuzione dell'accordo di adesione;

- la ricostruzione della CTR trova conferma nei chiarimenti di cui alla circolare n. 35/E/2013 dell'Agenzia delle entrate con particolare riferimento alla efficacia temporale e all'ambito di applicazione dell'art. 60, comma 7, come novellato, nonché alle modalità di esercizio della rivalsa e della detrazione dell'IVA pagata a seguito di accertamento;

-l'articolo 93 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, (cosiddetto "Decreto liberalizzazioni"), ha modificato il settimo comma dell'articolo 60 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 che nella formulazione in vigore dal 24 gennaio 2012 dispone: *"Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta*



*o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione";*

-anteriormente all'intervento modificativo, il settimo comma dell'articolo 60 precludeva espressamente al cedente/prestatore il diritto di rivalersi, nei confronti di cessionari di beni o committenti di servizi, dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza d'accertamento o rettifica. Il divieto era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine all'inopportunità di una riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione;

-la novella legislativa è stata introdotta, a chiusura della procedura di infrazione n. 2011/4081 aperta contro l'Italia dalla Commissione europea, in quanto la preclusione posta dal settimo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 633 del 1972 è stata ritenuta non conforme ai principi comunitari di neutralità e proporzionalità dell'imposta sul valore aggiunto;

-in base alla nuova disposizione il contribuente può esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi. Essa prevede, inoltre, che l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore. In tal modo è scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario o committente



conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento;

- sebbene l'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 preveda l'esercizio della detrazione da parte del cessionario o del committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente o dal prestatore, la tutela del principio di neutralità del tributo impone che la facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento, sia riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle comuni regole di funzionamento del tributo, sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore ( ad es. nel caso in cui sia stato contestato all'esportatore abituale lo splafonamento, quest'ultimo potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi);

-l'esercizio della rivalsa dell'IVA, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, presuppone la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e la conoscibilità del cessionario/committente;

-l'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dall'articolo 93 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1,- come chiarito dalla circolare n. 35/E/2013 - si applica agli accertamenti divenuti definitivi successivamente alla sua entrata in vigore (24 gennaio 2012);

-al riguardo, come correttamente osservato dal giudice di appello *"spetta al solo legislatore, in casi come quello in esame, la valutazione discrezionale, nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti, in ordine all'eventuale introduzione di norme che prevedano termini e modalità*



*di riapertura di rapporti esauriti. In assenza di tale espressa previsione, la legge non può che considerarsi applicabile per la definizione di situazioni intervenute dopo l'entrata in vigore della legge stessa"; " la tutela del contribuente infatti in una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche soprattutto in materia di entrate tributarie che riceverebbe un grave vulnus in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe";*

- invero, come precisato da questa Corte, a sezioni unite nella sentenza n. 13676/2014 *"Deve ribadirsi che costituisce principio immanente in ogni Stato di diritto quello in virtù del quale qualsiasi situazione o rapporto giuridico diviene irretrattabile in presenza di determinati eventi, quali lo spirare di termini di prescrizione o di decadenza, l'intervento di una sentenza passata in giudicato, o altri motivi previsti dalla legge, e ciò a tutela del fondamentale e irrinunciabile principio, di preminente interesse costituzionale, della certezza delle situazioni giuridiche: si tratta della nota categoria dei c.d. rapporti esauriti, la cui definizione spetta solo al legislatore determinare, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza";* nella detta pronuncia si è affermato che *"allorché un'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea, i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di overruling non sono invocabili per giustificare la decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso dalla data della pronuncia della Corte di giustizia o, ancor dopo, dalla data di emanazione del provvedimento normativo che a essa abbia dato attuazione, piuttosto che da quella in cui venne effettuato il versamento, dovendosi ritenere prevalente una esigenza di certezza delle situazioni giuridiche, tanto più cogente nella materia delle entrate tributarie, che resterebbe*



*vulnerata attesa la sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei relativi rapporti”;*

- anche la sentenza n. 26279 del 2016 di questa Corte citata dalla società contribuente in ricorso nella parte in cui afferma che *«l'eliminazione del riferimento al c.d. valore normale del bene ad opera della legge 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, comma 5, (Legge Comunitaria 2008), è avvenuta <a seguito di un parere motivato del 19 marzo 2009 della Commissione europea, la quale, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, aveva rilevato l'incompatibilità – in relazione, specificamente, all'IVA, ma ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette - di tali disposizioni con il diritto comunitario. È stato così ripristinato il quadro normativo anteriore al luglio 2006, sopprimendo la presunzione legale (ovviamente relativa) di corrispondenza del corrispettivo effettivo al valore normale del bene, con la conseguenza che tutto è tornato ad essere rimesso alla valutazione del giudice, il quale può, in generale, desumere l'esistenza di attività non dichiarate "anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti": e ciò - deve intendersi - con effetto retroattivo, stante la ragione di adeguamento al diritto comunitario che ha spinto il legislatore nazionale del 2009 ad intervenire (cfr., anche, circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18 del 14 aprile 2010)> (in termini, cfr. Cass. 20419 del 2014)»* non si pone in contrasto con i principi sopra richiamati di cui alla sentenza delle Sezioni Unite n. 13676 del 2014, in quanto l'effetto retroattivo opera soltanto con riferimento ai rapporti non esauriti;

- in tema di rimborso delle imposte sui redditi, l'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione della non debenza, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto



con norme di diritto comunitario, ovvero uno *jus superveniens* con applicabilità retroattiva» (Cass. Sez. U., n. 13676 del 16/6/2014, citata; Cass. n. 15276 del 10/6/2008);

-invero, la scadenza del termine per richiedere il rimborso determina il consolidamento dei rapporti di dare ed avere tra contribuente ed erario e l'esaurimento dello stesso rapporto tributario (Cass. n. 9223 del 21/4/2011), con la conseguenza che il contenuto dello stesso non può più essere messo in discussione. Ciò comporta che anche le richieste di rimborso dei tributi incompatibili con la normativa comunitaria devono essere presentate entro i termini di decadenza, termini che non contrastano con le disposizioni comunitarie (Cass. Sez. U. n. 13676/2014; Cass. n. 17009 del 5/10/2012);

- come osservato da questa Corte «La decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi dal momento del versamento opera anche qualora l'imposta sia pagata sulla base di una norma in seguito dichiarata in contrasto con il diritto unionale, incontrando l'efficacia retroattiva della relativa pronuncia il limite dei rapporti esauriti, senza che, in senso contrario, assuma rilievo la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte europea dei diritti dell'uomo, atteso che la stessa Corte ha più volte precisato che *la materia tributaria rientra nel cd. "nucleo duro" delle prerogative della potestà pubblica, sicché predomina la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale e del rispetto dei diritti fondamentali*» (Cass. sent. N.7390/2019, alla cui ampia motivazione si rimanda; Cass. sez. 5, n. 13234 del 2022);



- d'altra parte, anche la Corte di giustizia CE ha espressamente affermato che «il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre un termine nazionale di decadenza alle azioni di rimborso di tributi percepiti in violazione di disposizioni comunitarie, anche se questo Stato membro non ha ancora modificato la propria normativa interna per renderla compatibile con tali disposizioni» (sentenza 17 novembre 1998, causa C- 228/96 Fallimento Aprile s.r.l. ci Amm. Finanz., pt. 45);

-va, infine, che la decadenza in materia di IVA è ritenuta imprescindibile dalla stessa giurisprudenza comunitaria, secondo cui la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza limiti di tempo contrasterebbe col principio di certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, tenuto conto dei diritti e degli obblighi di quest'ultimo nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (Corte di Giustizia, punto 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, punto 38; Corte di Giustizia, 12 luglio 2012, EMS Bulgaria Transport, C284/11, punti 48 e 49; Corte di Giustizia, 21 giugno 2012, Elsacom, C 294/11, punto 29);

-alla luce dei principi sopra esposti, appare evidente la portata non retroattiva dell'art. 60, comma 7, del d.P.R. n. 633/72 nella versione sostituita dall'art. 93 del d.l. n. 1 /2012, trattandosi di una norma che non rivestendo carattere procedimentale, incontra, a tutela delle superiori esigenze di certezza del diritto, il limite dei rapporti esauriti, potendo essere salvaguardate le aspettative legittime del cittadino soltanto nei casi in cui situazioni sorte precedentemente alla nuova normativa non siano ancora consolidate al momento in cui quest'ultima entra in vigore;

-da qui l'enunciazione del seguente principio di diritto: «*L'art. 60, comma 7, del d.P.R. n. 633/72 come novellato dall'art. 93 del D.L.*



*del 24 gennaio 2012 n.1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012 n. 27, ha una portata non retroattiva trattandosi di disposizione che non rivestendo carattere procedimentale incontra, a tutela delle superiori esigenze di certezza del diritto, il limite dei rapporti esauriti»;*

- nella specie, la CTR si è conformata ai suddetti principi, nel ritenere inapplicabile retroattivamente l'art. 60, comma 7, come novellato dall'art. 93 del d.l. n. 1/2012, essendo l'accertamento divenuto definitivo (prima dell'entrata in vigore della detta norma) il 25 marzo 2008, con il versamento da parte della contribuente delle somme a titolo di Iva in adempimento dell'accordo di adesione;

- con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546/92, 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. per avere la CTR- nella parte in cui ha ritenuto applicabile, al caso di specie, il disposto dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. 218/97 (a norma del quale l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio) – adottato una motivazione illogica e incongrua rispetto all'oggetto del gravame afferente alla questione della rimborsabilità dell'Iva assolta non detratta e non già della ripetibilità delle somme versate per il perfezionamento dell'atto di accertamento con adesione;

- il motivo è infondato;

- secondo costante orientamento di questa Corte, il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), ossia dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di chiarire su quali



prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata. La sanzione di nullità colpisce, pertanto, non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione da punto di vista grafico o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e presentano "una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Cass. Sez. U, n. 8053 del 7/4/2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, perchè dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di "comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato", non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla *res decidendi*" (Cass. Sez. U., n. 22232 del 3/11/2016). Come questa Corte ha più volte affermato, la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perchè affetta da *error in procedendo* quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U, n. 22232 del 2016, cit.; Cass. sez. 6- 5, ord. n. 14927 del 15/6/2017; Cass., Sez. 1^, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6^-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6^-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5^, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., sez. 6-5, 28829 del 2021);



- nella sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto legittimo il diniego di rimborso stante l'inapplicabilità retroattiva dell'art. 60, comma 7, *cit.* come novellato nel 2012, trattandosi, nella specie, di un rapporto esaurito in quanto definito il 25 marzo 2008 con il versamento spontaneo da parte della contribuente delle somme a titolo di Iva in base all'accordo di adesione; invero, il riferimento all'art. 2, comma 3 del d.lgs. n. 218/97 in ordine alla non impugnabilità dell'accertamento definito con adesione è un argomento aggiuntivo per sottolineare la intangibilità dell'accordo medesimo ai fini della individuazione della data di definizione del rapporto, essendo chiara la *ratio decidendi* della sentenza impugnata, in base alla quale non era dato riconoscere alla contribuente il rimborso dell'Iva assolta, in quanto non era applicabile retroattivamente l'art. 60, come sostituito dall'art. 93 del d.l. n. 1/2012 non trattandosi di un accertamento divenuto definitivo successivamente alla sua entrata in vigore (24 gennaio 2012) né essendo stato il diritto alla detrazione Iva esercitato nei termini con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto (2003). Trattasi, dunque, di un apparato argomentativo non illogico e ben al di sopra del "minimo costituzionale";

-in conclusione, il ricorso va rigettato;

-le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

### **P.Q. M.**

**La Corte** rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 10.200,00, per compensi oltre spese prenotate a debito.



Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1 quater D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 23 febbraio 2023

Il Presidente

Lucio Luciotti

