

Civile Sent. Sez. 5 Num. 33487 Anno 2023

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 30/11/2023

Oggetto: Tributi

**Diniego rimborso
Iva- costi da
fidejussione**

SENTENZA

Sul ricorso iscritto al numero n.27490 del ruolo generale dell'anno 2020,
proposto

da

Tecnimont s.p.a. in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to
Enrico Ceriana e dall'Avv.to Raffaele Sgambato, elettivamente domiciliati presso
lo studio del secondo difensore, in Roma, Via Aurora n. 43;

-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 del Lombardia, n. 625/21/2020, depositata in data 25 febbraio 2020, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23 novembre 2023 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Tommaso Basile che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udita, per la ricorrente l'Avv.to Raffaele Sgambato e per l'Agenzia delle entrate l'Avv.to dello Stato Fabrizio Di Rubbo;

FATTI DI CAUSA

1. Tecnimont s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, impugnava dinanzi alla Commissione Provinciale tributaria di Milano il provvedimento di diniego espresso dell'Agenzia delle entrate-Direzione regionale Lombardia, Ufficio Grandi Contribuenti, avente ad oggetto le istanze, presentate dalla società ai sensi dell'art. 8, quarto comma, della legge n. 212 del 2000, di rimborso degli oneri fideiussori, pari a euro 1.043.396,27, sostenuti in relazione alla prestazione di garanzie ai fini dei c.d. "rimborsi accelerati" ai sensi dell'art. 38-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633/72, di eccedenze di imposta relative alle annualità 2008-2011. L'Ufficio, nel negare il diritto al rimborso, evidenziava che la richiesta di rimborso del costo delle polizze si riferiva a garanzie prestate ai sensi dell'art. 38bis, primo comma, del d.P.R. n. 633/1972 e non a costi sostenuti per garanzie, previste dall'art. 8, quarto comma, della legge n.212 del 2000, nell'ambito di un'attività di accertamento e secondo le modalità di cui all'art. 38-bis, sesto comma, del d.P.R. n. 633/72.

2. La CTP di Milano, con la sentenza n. 2488/06/2018, rigettava il ricorso e la CTR della Lombardia, con la sentenza n. 625/21/2020 depositata il 25.2.2020, confermava la decisione di primo grado.

3. In punto di diritto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha ritenuto che: 1) il giudice di prime cure non aveva ommesso di pronunciarsi sul motivo di ricorso concernente l'incompetenza rilevata dall'Ufficio in relazione alle istanze di rimborso aventi ad oggetto i primi due trimestri del 2008; in particolare aveva fatto propria la tesi dell'Amministrazione secondo cui i rimborsi relativi ai primi due trimestri 2008 erano rimasti incardinati nella competenza dell'Ufficio territoriale di Milano 4 da cui erano stati lavorati e liquidati nel 2008 mentre la Direzione Regionale della Lombardia per i c.d. grandi contribuenti era divenuta operativa dal 1.1.2009; in ogni caso costituiva dato incontestato che l'Ufficio avesse esaminato anche nel merito le istanze di rimborso relative ai primi due trimestri del 2008, posto che il contenuto delle stesse non si differenziava da quello relativo alle istanze presentate per i periodi successivi; 2) un'interpretazione letterale e sistematica dell'art. 8, comma 4, dello Statuto del contribuente, imponeva di ricollegare la norma al disposto del comma 6 dell'art. 38bis cit. e, dunque, di inserirla nell'ambito di una formale attività di accertamento, ponendo a carico dell'Amministrazione soltanto gli oneri di fideiussione sopportati in modo ingiustificato dal contribuente nel caso di definitivo accertamento della non debenza dell'imposta o della debenza in misura inferiore a quella accertata. Diversamente, gli oneri delle garanzie prestate, ai sensi dell'art. 38bis, commi 1 e 2, cit., al fine di permettere l'immediata erogazione del rimborso, in quanto fisiologici alla scelta operata dal contribuente, non erano suscettibili di essere a loro volta oggetto di una istanza di rimborso; 3) il diniego di rimborso non era lesivo degli artt. 167 e 183 della Direttiva n. 11/2006 e dei principi comunitari di detrazione, proporzionalità e neutralità dell'Iva, atteso che l'interpretazione dell'art. 8, comma quarto, dello Statuto come correlato al disposto del comma 6 dell'art. 38bis cit. trovava conferma nell'art. 7 della legge comunitaria n. 167 del 2017 che aveva previsto il rimborso, in misura forfetaria, degli oneri fideiussori per le istanze presentate con la dichiarazione annuale Iva 2017 e per le istanze infrannuali relative al primo trimestre 2018.

4. Avverso la suddetta sentenza Tecnimont s.p.a. propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

5. Resiste con controricorso l'Agencia delle entrate.

6. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 8, comma 4, della legge n. 212 del 2000 e 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 per avere la CTR interpretato erroneamente l'art. 8, comma 4, cit. limitandone l'operatività ai casi in cui i costi fideiussori fossero stati sostenuti a fronte dell'emissione di un avviso di rettifica o di accertamento laddove tale norma - come anche chiarito da Cass. n. 5508/2020 - concerneva le modalità di recupero degli oneri fideiussori prestati sia ai fini del rimborso c.d. accelerato, ai sensi dei commi 1 e 2 dell'art. 38bis cit., che successivamente all'erogazione di rimborsi nell'ambito di un'attività di accertamento ai sensi del sesto comma dell'art. 38bis cit.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 167 e 183 della Direttiva n. 112/2006/CE e dei principi comunitari di detrazione, proporzionalità, e di neutralità dell'Iva per avere la CTR ritenuto, interpretando erroneamente l'art. 8, comma 4, dello Statuto, il provvedimento di diniego di rimborso non lesivo dei principi fissati dall'orientamento consolidato della Corte di giustizia secondo cui le modalità di rimborso fissate dallo Stato membro non devono essere tali da fare correre rischi finanziari al soggetto passivo. Tale conclusione, sarebbe stata confermata, ad avviso del giudice di appello, dall'art. 7 della legge comunitaria 2017 n. 167 che avrebbe previsto il rimborso, in misura forfetaria, degli oneri fideiussori sostenuti per le richieste di rimborso dei crediti Iva a decorrere dal 2017. Diversamente, ad avviso della ricorrente, gli oneri fideiussori rappresenterebbero dei veri e propri "oneri dell'Iva" con conseguente evidente contrasto con i suddetti principi comunitari dell'interpretazione dell'art. 8, comma 4, dello Statuto come applicabile soltanto nei casi di garanzie prestate dal contribuente nell'ambito dell'attività di accertamento mentre l'art. 7 cit. costituirebbe l'implicita conferma dell'esistenza, a monte, del diritto del contribuente al ristoro del pregiudizio economico patito e dell'applicabilità

dell'art. 8, comma 4, anche agli oneri fideiussori sostenuti con riferimento alle richieste di rimborso dei crediti ex art. 38bis, commi 1 e 2, del d. PR n. 633 del 1972, quantomeno con riferimento ai periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore del citato art. 7.

I primi due motivi di ricorso- da trattare congiuntamente per connessione- sono fondati.

Questa Corte, con l'ordinanza Sez. 5 n. 5508 del 28/02/2020, ha affermato il condivisibile principio di diritto secondo cui *"in tema di IVA, il diritto al rimborso dei costi relativi alla garanzia fideiussoria, chiesta dal contribuente per ottenere la sospensione, la rateizzazione o il rimborso dei tributi, ha portata generale ed è indipendente dalla fisionomia della controversia tributaria, stante l'esigenza ad essa sottesa di preservare l'integrità patrimoniale dei contribuenti, in caso di infondatezza della pretesa impositiva o di legittimità della pretesa di rimborso di somme dovute, che una diversa interpretazione frustrerebbe, oltre a porsi in contrasto con il diritto UE"*.

Nella richiamata pronuncia, questa Corte, ha precisato come già, con la sentenza 5 agosto 2015, n. 16409, si sia avuto occasione di stabilire che l'art. 8, comma 4, della I. n. 212 del 2000, che impone all'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle garanzie fideiussorie richieste dal contribuente per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, comprende i costi di tutte le garanzie che il contribuente ha richiesto: ciò perché l'espressione *"ha dovuto richiedere"* si deve intendere non nel senso dell'esistenza di un ipotetico obbligo normativo in tal senso, bensì con riferimento alla necessità (intesa come onere) della richiesta della garanzia in rapporto allo scopo perseguito (ottenere la sospensione del pagamento di tributi o la rateizzazione o il rimborso). Anche Cass. 28 agosto 2013, n. 19751, ha riconosciuto portata generale al diritto al rimborso dei costi per le polizze fideiussorie indipendentemente dalla fisionomia della controversia tributaria *"(sia che la stessa debba individuarsi con riferimento al credito d'imposta vantato dal contribuente, sia che debba invece individuarsi, come nella specie, con*

riferimento alla imposta o maggiore imposta pretesa dall'Amministrazione finanziaria in seguito all'avvenuto rimborso del credito IVA)".

Una diversa opzione in effetti frustrerebbe l'esigenza presidiata dalla disposizione di preservare l'integrità patrimoniale dei contribuenti, a fronte di una pretesa impositiva infondata o di una legittima pretesa al rimborso di somme dovute, e, per conseguenza, rischierebbe di entrare in frizione col diritto unionale. 3.1.- E ciò in base al consolidato orientamento della Corte di giustizia, in base al quale gli Stati membri indubbiamente dispongono di una certa libertà quanto alla determinazione delle modalità di rimborso dell'eccedenza di iva, purché, però, il sistema di rimborso adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (Corte giust. 28 febbraio 2018, causa C-387/16, punto 24; 6 luglio 2017, causa C-254/16, Glencore Agriculture Hungary, punto 20; 12 maggio 2011, causa C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, punto 33).

Il sistema italiano dei rimborsi iva, d'altronde, ha indotto la Commissione europea a promuovere nei confronti dell'Italia una procedura d'infrazione (la n. 2013/4080), giusta allo stadio della messa in mora ex art. 258 del TFUE.

Secondo la Commissione la combinazione degli artt. 30 e 38-bis del d.P.R. n. 633/72, nel testo all'epoca vigente, non soltanto contemplava il termine finale di tre mesi per l'erogazione del rimborso in relazione a categorie troppo ristrette di contribuenti, ma subordinava l'erogazione del rimborso, a norma dell'art. 38-bis, 10 co., a requisiti eccessivamente onerosi, ossia alla prestazione di una garanzia (cauzione, fideiussione o polizza fideiussoria) per una durata di tre anni.

Il legislatore italiano ha dovuto quindi modificare l'assetto dei rimborsi per fronteggiare la messa in mora: ha dapprima novellato il primo comma dell'art. 38-bis escludendo la necessità della prestazione di garanzia, salvo casi specifici (art. 13 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175); poi ha elevato da 15.000 a 30.000 euro la soglia dei rimborsi eseguibili senza alcun adempimento (art. 7-quater, comma 32, del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv., con mod., dalla I. 1 dicembre 2016, n. 225); infine, per le ipotesi residue in cui il soggetto che chiede il rimborso presenti profili di rischio e continui a essere tenuto alla prestazione di una garanzia, ha previsto il versamento di una somma forfetaria a titolo di ristoro

delle spese sostenute per il rilascio della garanzia, per ogni anno di durata di questa, da corrispondere quando sia stata definitivamente accertata la spettanza del rimborso (art. 7 I. 20 novembre 2017, n. 167). (cfr. Cass. n. 5508/2020).

Alla luce di quanto sopra esposto, l'interpretazione dell'art. 8 della I. n. 212/00 offerta da Cass., sez. 5, n. 16409/15, da Cass. n. 5508/2020, e da ultimo, nello stesso senso, da Cass. n. 9723/2023 (che ha specificato il principio di diritto nel senso che, in materia di IVA, il diritto al rimborso dei costi relativi alla garanzia fideiussoria, richiesta dal contribuente al fine di ottenere il rimborso dei tributi, ha portata generale indipendentemente dalla fisionomia della controversia tributaria, e non va pertanto riconosciuto esclusivamente per le spese relative a garanzie acquisite nell'ambito di una specifica attività di accertamento del tributo stesso) si presenta, dunque, come soluzione preferibile, anche alla luce del diritto unionale.

Nella specie, il giudice di appello non si è attenuto ai suddetti principi, ritenendo legittimo e non contrario al diritto unionale il diniego di rimborso sulla base di un'interpretazione dell'art. 8, comma 4, dello Statuto che ne limitava l'applicazione soltanto ai casi di richieste di rimborso di costi di fideiussione nell'ambito di un procedimento di accertamento.

3. 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. 40 del d.P.R. n. 633 del 1972 per avere la CTR –evidenziando, comunque, che il provvedimento di diniego concerneva tutte le istanze di rimborso - ritenuto fondata l'eccezione di incompetenza sollevata dall'Ufficio "Grandi Contribuenti della Direzione regionale Lombardia" relativamente alle istanze presentate nei primi due trimestri dell'annualità 2008 sebbene fossero state correttamente inoltrate alla Direzione regionale della Lombardia, avendo la società contribuente acquisito la qualifica di "Grande Contribuente" senza alcun cambio di domicilio fiscale e derivando, in caso di eventuale incompetenza dell'Ufficio adito, soltanto l'obbligo per lo stesso di trasmettere gli atti ricevuti all'Ufficio ritenuto competente.

Il terzo motivo è inammissibile per difetto di interesse, avendo la stessa CTR dato atto, quale circostanza incontestata, dell'avvenuto esame nel merito da

parte dell'Ufficio, con il provvedimento di diniego impugnato, di tutte le istanze di rimborso incluse quelle relative ai primi due trimestri del 2008.

In conclusione, vanno accolti i motivi primo e secondo, dichiarato inammissibile il terzo, con cassazione della sentenza impugnata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto ex art.384 cod. proc. civ., con decisione nel merito della controversia con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

8. Le spese dei due gradi di merito devono essere compensate in considerazione del consolidamento della giurisprudenza in data successiva alla proposizione del ricorso introduttivo, mentre le spese di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q. M.

La Corte accoglie i motivi primo e secondo del ricorso, dichiara inammissibile il terzo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della società contribuente; compensa le spese di lite dei gradi di merito e condanna la controricorrente alla rifusione delle spese di lite di legittimità, liquidate in euro 20.000,00 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre 15% per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma il 23 novembre 2023