

Sentenza del 13/12/2023 n. 34946 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ricorre, con un unico motivo, contro Union Tank Eckstein GmbH & Co. KG, che resiste con controricorso, avverso la sentenza, indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo ha rigettato l'appello proposto dall'ufficio, ritenendo che "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 unionale (cfr. Cass. n. 5508/2019)".

2. Il P.G., Stefano Visonà, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1.1. Con l'unico motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 8, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, a tutela dei diritti del contribuente, il legislatore ha previsto che l'amministrazione sia tenuta al rimborso delle spese da questi sostenute per l'acquisto di una polizza fideiussoria, contratta in pendenza dell'attività di accertamento del rimborso effettivamente spettante, ove tale accertamento si concluda definitivamente in favore del contribuente.

L'art. 8, comma 4, cit., richiamato già in sede di presentazione dell'istanza di rimborso, non si riferirebbe quindi alle polizze contratte in funzione dell'erogazione di un rimborso IVA, bensì a quelle contratte solo ed esclusivamente nelle more dell'attività accertativa, allo scopo evidente di evitare che un contribuente debba sostenere un esborso che potrebbe rivelarsi non dovuto. L'Agenzia ricorrente evidenzia che la norma prevede che il rimborso delle spese sostenute per la polizza è dovuto: "quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata (secondo periodo del comma 4)".

Secondo l'amministrazione finanziaria, tale interpretazione della norma sarebbe maggiormente in linea con il diritto Europeo. Invero, in ordine alla questione dei costi della fideiussione, il legislatore è intervenuto in maniera specifica con le nuove misure introdotte dalla Legge Europea 2017: l'art. 7, comma 1, prevede che ai contribuenti IVA l'erario riconosca una somma forfetaria a titolo di restituzione dei costi della garanzia, ove, in base alle disposizioni del D.P.R. n.

633 del 1972 , art. 38 bis , comma 4, richiedano un rimborso IVA, sia annuale che infra-annuale. Tale somma, riconosciuta a titolo di ristoro (parziale) del costo della garanzia, è pari allo 0,15 per cento dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia stessa. Il comma 2 stabilisce che le disposizioni sopra descritte si applichino a decorrere dalle richieste di rimborso che saranno presentate nel 2018, più esattamente in sede di dichiarazione annuale per il 2017 (rimborsi annuali) ovvero di istanza infrannuale (modello TR) relativa al primo trimestre dell'anno 2018. Dalla lettura del disposto legislativo ora riportato, secondo la ricorrente emergerebbe chiaramente l'inapplicabilità di tale norma alla fattispecie de qua, che ha per oggetto anni d'imposta pregressi, dal 2012 al 2014. L'interpretazione dell'art. 8 cit. fatta dalla C.t.r. dell'Abruzzo non terrebbe in alcun conto la legge Europea del 2017 e finirebbe con il riconoscere alla resistente, pur in mancanza di una norma espressa, un trattamento di maggior favore rispetto a quello riconosciuto attraverso la legge Europea le cui disposizioni sono state ritenute sufficienti a chiudere la procedura di infrazione aperta nei confronti dell'Italia.

1.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

La L. n. 212 del 2000 , art. 8 , rubricato "Tutela dell'integrità patrimoniale", prevede, al comma 4, testualmente che: "4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata".

Di recente questa Corte ha avuto modo di chiarire che "in tema di fideiussione prestata del D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 30 e art. 38 bis, comma 1, in caso di richiesta di rimborso del credito IVA non detraibile da parte di società priva di stabile organizzazione in Italia ed operante tramite un rappresentante fiscale, in applicazione del principio di neutralità, come interpretato dalla Corte di Giustizia, e della L. n. 212 del 2000 , art. 8 , comma 4, il rimborso del costo degli oneri fideiussori spetta al contribuente anche quando sia mancata un'attività di accertamento in ordine alla debenza dell'imposta e la garanzia sia rilasciata per la restituzione del credito di imposta oggetto di rimborso da parte dall'Amministrazione finanziaria" (Cass. n. 20024/2023 , alla cui ampia motivazione si rimanda).

Questa Corte, con la sentenza n. 16409/2015, aveva già interpretato la locuzione di cui all'art. 8, comma 4 cit. "ha dovuto richiedere", come comprensiva dei costi di tutte le garanzie, incluse le fideiussioni prestate da parte contribuente, quale onere della richiesta della fideiussione in rapporto allo scopo perseguito, ossia ottenere la sospensione del pagamento di tributi o la rateizzazione o, come nel caso di specie, il rimborso del credito IVA vantato nei confronti dell'erario.

Con tale decisione la Corte riteneva che "la L. n. 212 del 2000 , art. 8 , comma 4 (cd. statuto del contribuente), che impone all'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle fideiussioni richieste dal contribuente per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, ha natura immediatamente precettiva, attribuendo al contribuente un diritto soggettivo perfetto a tutela della sua integrità patrimoniale, a prescindere

dall'emanazione dei decreti ministeriali d'attuazione, e ricomprende anche i costi delle fideiussioni stipulate prima della sua entrata in vigore".

Dunque, come rilevato nelle citate pronunce, il diritto al rimborso degli oneri fideiussori non può essere circoscritto alle garanzie prestate per il pagamento di tributi in corso di accertamento, bensì copre anche i casi in cui la garanzia è rilasciata per la restituzione del credito di imposta rimborsato dall'amministrazione finanziaria per l'eventualità che, all'esito dell'attività di accertamento dell'ufficio, dovesse emergere l'insussistenza del credito medesimo. In questi ultimi casi il diritto alla restituzione degli oneri fideiussori sorge allorquando l'ufficio abbia espressamente riconosciuto il credito di imposta ovvero siano spirati i termini per l'accertamento dell'imposta rimborsata.

Si è anche puntualizzato che la Corte di Giustizia del Lussemburgo ha più volte affermato (Corte Giust., 12 maggio 2011 in causa C107/10, Enel Maritsa Iztok; 28 febbraio 2018 in causa C-387/16, Nidera; 6 luglio 2017 in causa C-254/16, Glencore Agriculture Hungary) che l'autonomia di cui godono gli Stati membri nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA non può spingersi sino a ledere il principio di neutralità fiscale gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta. Al contribuente dev'essere consentito di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito, con la conseguenza che il rimborso dev'essere effettuato entro un termine ragionevole e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo.

Il soggetto passivo a cui non viene immediatamente erogato il rimborso del credito IVA si trova infatti in una posizione di svantaggio, non potendo disporre temporaneamente dei fondi corrispondenti al credito di cui è titolare, e tale condizione va compensata al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale.

In altri termini, la necessità di prestare una garanzia produce l'effetto di sostituire l'onere finanziario relativo all'immobilizzazione dei fondi corrispondenti al credito IVA per la durata del procedimento di verifica con quello attinente al costo della garanzia.

Invero, la Commissione Europea, nei confronti dell'Italia, aveva aperto una procedura di infrazione n. 2013/4080 per l'inosservanza dell'art. 183, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (Direttiva IVA), in quanto la situazione italiana in materia di rimborsi IVA non era compatibile con la normativa Europea riguardo, sia ai tempi di erogazione dei rimborsi, sia agli oneri finanziari a carico dei contribuenti. In particolare, la combinazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 38-bis, nel testo vigente al momento dell'apertura della procedura d'infrazione n. (Omissis), non si limitava a contemplare il termine finale 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 cit. a requisiti eccessivamente onerosi, ossia alla prestazione di una garanzia (cauzione, fideiussione o polizza fideiussoria) per una durata di tre anni.

Tuttavia, il legislatore nazionale ha modificato la disciplina dei rimborsi IVA. In primo luogo è intervenuto il D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 13, che, tra l'altro, ha generalizzato l'esecuzione dei rimborsi senza prestazione di garanzia o particolari adempimenti, salvo casi specifici. In un secondo momento, è intervenuto il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 7 quater,

comma 32, conv., con modif. dalla L. 10 dicembre 2016, n. 193, a ulteriormente innovare la disciplina del rimborso, non solo sotto il profilo dei tempi di della sua erogazione.

Quanto poi alle ipotesi residue in cui il soggetto che chiede il rimborso presenti profili di rischio e continui a essere tenuto alla prestazione di una garanzia, la L. 20 novembre 2017, n. 167 , art. 7 , 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.

Pertanto, il motivo di ricorso è infondato e va rigettato.

La ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente.

Non sussiste la responsabilità ex art. 96 c.p.c., comma 3, che presuppone, sotto il profilo soggettivo, una concreta presenza di malafede o colpa grave della parte soccombente, elementi in concreto non ravvisabili nella fattispecie in esame, in cui la ricorrente ha seguito un iter argomentativo, contestando l'interpretazione normativa del giudice di appello.

Come questa Corte ha costantemente affermato, agire in giudizio per far valere una pretesa non è di per sè condotta rimproverabile, anche se questa si riveli infondata, dovendosi attribuire all'ipotesi della condanna alle spese per lite temeraria carattere eccezionale e/o residuale, al pari del correlato istituto dell'abuso del processo, giacchè una sua interpretazione lata o addirittura automaticamente aggiunta alla sconfitta processuale verrebbe a contrastare con i principi dell' art. 24 Cost. (da ultimo, cfr. Cass. n. 19948/2023).

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica D.P.R. 30 maggio, n. 115, art. 13, comma 1 quater (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.800,00 per compensi, oltre il 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Documenti citati

Elenco Atti Normativi citati

Codice procedura civile del 30/01/1941

Codice di procedura civile.

Articolo 96

Art. 96. Responsabilità aggravata.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

Articolo 360

Art. 360. Sentenze impugnabili e motivi di ricorso.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

Costituzione del 22/12/1947

Costituzione della Repubblica Italiana.

Articolo 24

Articolo 24.

- In vigore dal 1 gennaio 1948

Legge del 27/07/2000 n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Articolo 8

Tutela dell'integrita' patrimoniale

- In vigore dal 18 gennaio 2024

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

Articolo 30

Versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza.

- Soppresso dal: 01/01/2027 da: Decreto legislativo del: 19/01/2026 n. 10 Articolo 170

Articolo 38 bis

Esecuzione dei rimborsi.

- Soppresso dal: 01/01/2027 da: Decreto legislativo del: 19/01/2026 n. 10 Articolo 170

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Codice procedura civile - Articolo 360-com1

Codice procedura civile - Articolo 96-com3

Legge del 2000 n° 212 - Articolo 8-com4

Decreto del Presidente della Repubblica del 1972 n° 633 - Articolo 38 bis-com4

Elenco Giurisprudenza citate non presenti in banca dati

Sentenza del 29/01/2016 n° 1778 - Corte di Cassazione

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza