

Civile Ord. Sez. 5 Num. 5508 Anno 2020

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 28/02/2020

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1202 del ruolo generale dell'anno 2016, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

ricorrente-

contro

in persona del legale rappresentante *pro tempore*, z

-resistente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio depositata in data 19 ottobre 2015, n. 5409/09/2015;

sentita la discussione del consigliere relatore Angelina-Maria Perrino, svolta nel corso dell'adunanza del 15 ottobre 2019.

4791
2019

Fatti di causa

Emerge dalla narrativa della sentenza che la contribuente sostenne i costi per il rilascio di una polizza fideiussoria, al fine di ottenere il rimborso di un credito iva maturato nel 2001 e che l'Agenzia ha opposto silenzio-rifiuto alla richiesta di rimborso dei costi sostenuti a quel titolo. La Commissione tributaria provinciale di Roma ha respinto il ricorso proposto contro il silenzio-rifiuto, mentre quella regionale ha accolto l'appello della contribuente, in base alla considerazione che l'art. 8 della l. n. 212/00 intende tutelare l'integrità patrimoniale dei contribuenti, di modo che va evitato che sui contribuenti ricadano i costi delle garanzie fideiussorie ottenute al fine di ottenere il rimborso di un credito d'imposta. A tanto il giudice d'appello ha aggiunto che inapplicabile all'azione di rimborso è il termine biennale previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546/92, in ragione dell'irriducibilità dei costi al novero degli accessori alla restituzione dei tributi.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, cui non v'è replica con controricorso. L'intimata deposita, peraltro, procura speciale e memoria, ritualmente notificate alla controparte.

Ragioni della decisione

1.- Preliminarmente va affermata l'ammissibilità della memoria corredata di procura speciale, in aderenza all'orientamento già espresso da questa Corte (con ord. 14 maggio 2019, n. 12803), secondo cui, in tema di rito camerale di legittimità ex art. 380 *bis*.1 c.p.c., relativamente ai ricorsi già depositati alla data del 30 ottobre 2016 –come quello in oggetto– e per i quali venga successivamente fissata adunanza camerale, la parte intimata che non abbia provveduto a notificare e a depositare il controricorso nei termini di cui all'art. 370 c.p.c. ma che, in base alla pregressa normativa, avrebbe ancora la

possibilità di partecipare alla discussione orale, per sopperire al venir meno di siffatta facoltà può presentare memoria, munita di procura speciale, nei medesimi termini entro i quali può farlo il controricorrente: trova in tali casi applicazione l'art. 1 del protocollo d'intesa sulla trattazione dei ricorsi presso le sezioni civili della Corte di cassazione, intervenuto in data 15 dicembre 2016 tra il Consiglio nazionale forense, l'Avvocatura generale dello stato e la Corte di cassazione.

1.1.- L'esigenza di sopperire al deficit di tutela che altrimenti si verificherebbe induce difatti a ritenere preferibile l'orientamento in questione rispetto a quello, di segno opposto (espresso da Cass., ord. 5 ottobre 2018, n. 24422), secondo cui, in mancanza di controricorso notificato nei termini di legge, l'intimato non è legittimato al deposito di memorie illustrative ex art. 370 c.p.c., ancorché sia munito di regolare procura speciale *ad litem*.

2.- Infondato è il *primo motivo di ricorso*, col quale l'Agenzia lamenta la violazione dell'art. 8, comma 4, della l. 27 luglio 2000, n. 212 e degli artt. 30 e 38-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, là dove il giudice d'appello ha applicato la norma alla fattispecie in esame, che, invece, ad avviso della ricorrente si riferisce soltanto al caso della garanzia prestata in relazione a un'imposta non dovuta o dovuta in misura minore.

Sul punto questa Corte (con sentenza 5 agosto 2015, n. 16409) ha già avuto occasione di stabilire che l'art. 8, comma 4, della l. 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).

2.1.- Diversamente da quanto sostenuto in ricorso dall'Agencia, si pone in linea con quest'indirizzo anche Cass. 28 agosto 2013, n. 19751, che ha riconosciuto portata generale al diritto al rimborso dei costi per le polizza 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)"*.

3.- 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).

3.2.- 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*, 1° co., a requisiti eccessivamente onerosi, ossia alla prestazione di una garanzia (cauzione, fideiussione o polizza fideiussoria) per una durata di tre anni.

3.3.- 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 l. 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 l. 20 novembre 2017, n. 167).

3.4.- L'interpretazione dell'art. 8 della l. n. 212/00 offerta da Cass. n. 16409/15, e qui condivisa, dunque, si presenta come soluzione preferibile, anche alla luce del diritto unionale.

3.5.- Il motivo va quindi respinto.

4.- Infondato è anche il *secondo motivo di ricorso*, col quale l'Agenzia lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, là dove il giudice d'appello ha ritenuto non operante il termine biennale da questa norma previsto per ottenere "la restituzione di cui all'art. 19,

comma 1, lettera g)" -del d.lgs. n. 546/92), giacché questa norma, riferendosi alla "restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori", includerebbe nel proprio specchio applicativo anche il rimborso dei costi delle polizze fideiussorie.

4.1.- Irrilevante è, anzitutto, il richiamo, su cui fa leva in ricorso l'Agenzia, a Cass., sez. un., 16 giugno 2010, n. 14499, che ha affermato la giurisdizione tributaria in relazione alla pretesa di restituzione dei costi sostenuti per la prestazione di cauzione, e non già di stipula di polizza fideiussoria.

La polizza fideiussoria, benché si possa avvicinare alla cauzione sotto il profilo della finalità perseguita, se ne differenzia nettamente morfologicamente: in particolare, diversamente dalla cauzione, la prestazione è assunta da un terzo (garante) e non dallo stesso debitore obbligato, mentre manca il versamento anticipato di una somma di denaro, così evitandosi l'effetto negativo di una lunga e improduttiva immobilizzazione di capitali; l'impegno del garante è di estensione tale da consentire al creditore principale di soddisfarsi in via di autotutela, cioè di realizzare il suo credito sui beni oggetto della garanzia (seppur non tramite l'incameramento della cauzione ma) mediante un atto unilaterale costituito da una richiesta della somma assicurata (in caso d'inserimento della clausola "a semplice" o "prima richiesta"), all'esito di un accertamento unilaterale ed insindacabile dello stesso creditore (Cass. sez. un., 18 febbraio 2010, n. 3947).

4.2.- Ma, soprattutto, mentre la cauzione è una garanzia reale, consistente nel versamento di titoli o somme di denaro di proprietà del debitore a favore del creditore, il quale può definitivamente incamerarli in caso d'inadempimento dell'obbligo a garanzia del quale la cauzione è prestata, la polizza fideiussoria non mira a garantire l'adempimento dell'obbligazione principale.

4.3.- Le sezioni unite di questa Corte (con sentenze 10 luglio 2019, n. 18520, 18521 e 18522, sulle mosse di Cass. n. 3947/10,

cit.) hanno difatti chiarito che la polizza fideiussoria mira a indennizzare il creditore insoddisfatto mediante il tempestivo versamento di una somma di denaro predeterminata, sostitutiva della mancata o inesatta prestazione del debitore: la prestazione che ne è oggetto è quindi *qualitativamente altra* rispetto a quella oggetto dell'obbligazione principale.

5.- Di qui l'autonomia della garanzia, che risponde appunto a funzione indennitaria e non satisfattoria, perché è volta al trasferimento da un soggetto a un altro del rischio economico derivante dalla mancata esecuzione di una prestazione contrattuale oppure dall'insussistenza dei presupposti per ottenere il rimborso dell'iva (Cass., sez. un., 18 febbraio 2010, n. 3947 e, da ultimo, ord. 9 maggio 2019, n. 12228).

5.1.- E tanto vale anche per la polizza fideiussoria prevista dall'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633/72, la funzione della quale non sta nella sostituzione e garanzia del versamento dell'imposta, bensì nel rimettere le parti nella posizione anteriore al rimborso (Cass., sez. un., 15 aprile 1994, n. 3519; sez. un., 1° ottobre 1996, n. 8592; sez. un., 15 ottobre 1998, n. 10188. Conf., tra varie, Cass. 31 agosto 2017, n. 20657; ord. 20 aprile 2018, n. 9826, tutte richiamate da Cass., sez. un., nn. 18520, 18521 e 18522/19).

5.2.- Non v'è, quindi, accessorietà della polizza fideiussoria rispetto al rapporto d'imposta.

Si deve allora ritenere superato l'orientamento espresso da Cass. 28 agosto 2013, n. 19751, che ha configurato i costi sostenuti per l'ottenimento della polizza fideiussoria come accessori relativi a una controversia tributaria.

6.- L'autonomia di titoli e di conseguenti rapporti, d'imposta e di garanzia, danno vita a prestazioni diverse, non sempre equivalenti e non necessariamente corrispondenti.

6.1.- In particolare, il rapporto che s'instaura tra l'Agenzia e la società per la restituzione della somma corrispondente ai costi

sostenuti per l'ottenimento della polizza fideiussoria è autonomo rispetto a quello concernente il rimborso.

Anche la restituzione di questa somma mira alla reintegrazione economica della contribuente; ma questa reintegrazione, sia pure correlata a quella derivante dal rimborso dell'iva, ha un oggetto diverso da questo.

6.2.- Questo diverso oggetto consiste nella somma che il contraente la polizza ha dovuto corrispondere al garante, al fine di ottenere che questi fornisse al fisco la propria prestazione, qualitativamente altra rispetto al rapporto d'imposta.

Sicché la rifusione della somma determina il venir meno dell'esborso concernente il rapporto di provvista, ossia quello intercorso tra garante e contribuente, e non già quello di valuta, che si è avuto tra contribuente e fisco.

7.- Non può quindi essere applicato all'azione di rimborso dei costi il termine biennale previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546/92, in quanto riferito al richiamato art. 19 e, quindi, alla restituzione di tributi e di ~~sanzioni~~.

8.- Il ricorso va per conseguenza respinto.

Il recente consolidamento della giurisprudenza di legittimità comporta, tuttavia, la compensazione delle spese.

Per questi motivi

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2019.