



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 20

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|----------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | CENTURELLI | LIVIA | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MICELI | CONCETTA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | MORO | MARIA GIOVANNA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 5642/2019
depositato il 29/10/2019

- avverso DINIEGO RIMBORSO ALTRI TRIBUTI 2008
- avverso DINIEGO RIMBORSO ALTRI TRIBUTI 2009
- avverso DINIEGO RIMBORSO ALTRI TRIBUTI 2010

contro:
AGENZIA ENTRATE DIREZIONE

proposto dai ricorrenti:

rappresentato da:

rappresentante difeso da:
MATTARELLI FRANCESCO
VIA ROMA 16100 GENOVA GE

rappresentato da:

LI

SEZIONE

REG.GENERALE

N° 5642/2019

UDIENZA DEL

17/02/2021 ore 16:00

N°

1338/2021

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

24/03/2021

Il Segretario



(segue)

representante difeso da:
MATTARELLI FRANCESCO
VIA ROMA 16100 GENOVA GE

VIA ROMA 18100 GENOVA GE

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 6642/2019

UDIENZA DEL

17/02/2021 ore 16:00

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il ricorso, la AG (d'ora in poi, brevemente,), soggetto non residente, ha impugnato il silenzio-rifiuto frapposto dall'Agenzia delle Entrate alla richiesta di rimborso della somma di € 756.015,18 sostenuta dalla propria rappresentante legale SpA a titolo di costo per le fideiussioni bancarie attivate al fine di ottenere i rimborsi dell'eccedenza di IVA detraibile registrata negli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010.

Premesso invero di aver ottenuto i rimborsi d'imposta richiesti e che questi ultimi erano divenuti ormai definitivi in assenza di rilievi da parte dell'Ufficio, la società ricorrente ribadiva la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 8 comma 4 dello Statuto del Contribuente, che prevedeva l'obbligo dell'A.F. di restituire il costo delle fideiussioni come sopra sostenuto, al fine precipuo di consentire il reintegro della situazione patrimoniale ex ante del contribuente di cui era stato accertato il credito d'imposta.

Lamentando pertanto che il silenzio-rifiuto impugnato concretava violazione della disposizione predetta – la quale si profilava come norma cardine per la compatibilità della disciplina nazionale dei rimborsi IVA con le regole comunitarie in materia, le quali prevedevano il ristoro degli oneri accessori al tributo, sostenuti (come i costi delle fideiussioni di specie) nell'interesse dell'erario – la instava per l'annullamento dell'implicito diniego frapposto alla propria richiesta di rimborso, nella quale insisteva.

Nel procedimento così instaurato, si costituiva l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Lombardia contestando l'avversa pretesa e ribadendo la correttezza del proprio operato.

Escludeva invero l'Ufficio l'applicabilità alla fattispecie dell'art. 8 comma 4 dello Statuto del Contribuente la cui previsione, come era chiarito dalla stesso tenore letterale della norma, andava circoscritta all'ambito dell'attività di accertamento; a detta attività doveva pertanto essere ricollegata la prestazione di fideiussioni i cui costi potevano formare oggetto di rimborso, con la conseguenza che laddove – come nella specie – non fosse stato espletato alcun tipo di controllo sulla spettanza del credito poi rimborsato, gli oneri di fideiussione restavano a carico del contribuente.

Concludendo con il rilevare come la fosse comunque decaduta dalla possibilità di ottenere il rimborso dei costi della fideiussione stipulata in relazione all'anno d'imposta 2008 - posto che la relativa richiesta era stata formulata oltre il termine al proposito applicabile, che era quello biennale fissato dall'art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546/92 – la DRE instava per il conclusivo rigetto del ricorso. Depositata memoria illustrativa da parte della ricorrente – con cui quest'ultima fra l'altro richiamava sopravvenuta giurisprudenza della Suprema Corte espressasi in senso favorevole alla propria tesi, per il denegato caso di superamento della quale instava perché fosse sollevata questione incidentale dinanzi alla Corte di Giustizia UE – la causa veniva riservata per la decisione all'udienza del 17-2-2021.

Osserva la Commissione, all'esito dell'odierna trattazione – tenutasi ai sensi dell'art. 27 comma 2 del D.L. n. 137/20 - come il proposto ricorso meriti accoglimento.

Oggetto del contendere è l'applicabilità o meno della disposizione di cui all'art. 8 comma 4 dello Statuto del Contribuente - dettata in tema di rimborso dei costi delle fideiussioni stipulate dal contribuente, fra l'altro "per ottenere.... il rimborso dei tributi" - anche ai costi delle fideiussioni di specie, le quali sono state attivate da ai fini dell'esecuzione del rimborso dell'eccedenza IVA versata negli anni d'imposta 2008-2010, e ciò in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 38 bis DPR n. 633/72 nella formulazione applicabile *ratione temporis*.

Invero, tale ultima disposizione – nel disciplinare la fase dell'esecuzione del rimborso d'imposta previsto dall'art. 30 del medesimo DPR n. 633/72 dietro semplice richiesta formulata dal contribuente all'atto della presentazione della dichiarazione IVA annuale, e quindi senza attendere l'espletamento di alcuna fase di controllo da parte dell'Ufficio – prevede in via generale l'erogabilità del rimborso



richiesto con contestuale prestazione di garanzia, anche mediante fideiussione bancaria o assicurativa, per un importo corrispondente alla somma da rimborsare e per una durata di tre anni dall'esecuzione del rimborso ovvero, se inferiore, per il periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento (cfr. comma 1).

In particolare, la prestazione di una garanzia siffatta è poi imposta dall'art. 38 bis per i rimborsi c.d. accelerati (e cioè quelli concernenti eccedenze maturate in periodi inferiori all'anno, cfr. comma 2) come sono i rimborsi nella specie richiesti dalla 1

Orbene, la correlazione dell'attività restitutoria dell'A.F. alla prestazione di garanzia - come è reso evidente dal collegamento temporale al termine di decadenza dell'accertamento di cui al primo comma della disposizione in esame, e come è dato del resto ricavare anche dalla previsione di cui al settimo comma per il caso di emissione di avviso di rettifica o di accertamento successivamente all'erogazione del rimborso, e ciò fino a quando "l'accertamento sia divenuto definitivo" - è quella di tenere l'Ufficio indenne dai rischi di mancata restituzione degli importi già rimborsati qualora in seguito ne sia definitivamente emersa la non spettanza al contribuente.

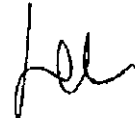
Ciò posto, e premesso che in nessuna sua parte l'art. 38 bis citato dispone in merito ai costi della garanzia predetta per il caso che la definitività del successivo accertamento abbia attestato al contrario detta spettanza, ovvero per il caso (più frequente, e che è peraltro quello di specie) di positiva conclusione della fase di esecuzione del rimborso senza la formulazione di alcun rilievo da parte dell'A.F. nei termini a tal fine prescritti, si tratta di vedere se soccorra sul punto la previsione di cui al quarto comma dell'art. 8 dello Statuto del Contribuente, che testualmente recita: "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."

In via preliminare, sulla base di quanto più su evidenziato circa le previsioni di cui agli artt. 30 e 38 bis DPR n. 633/72 deve escludersi che assumano alcun rilievo ai fini delle valutazioni che qui interessano gli aspetti di volontarietà o meno del comportamento del contribuente - che opti, da un lato, per richiedere il rimborso dell'eccedenza d'imposta piuttosto che portarla in detrazione nell'anno successivo (risultandone in ogni caso la compensazione preclusa ad un soggetto non residente come), ovvero, d'altro lato, che scelga di richiederne il rimborso accelerato su base trimestrale piuttosto che in sede di liquidazione annuale dell'imposta - atteso il rilievo assorbente del fatto che sia normativamente prevista e disciplinata, da un lato, la possibilità che egli richieda il rimborso dell'eccedenza e d'altro lato, la possibilità che la richiesta concerna l'eccedenza di IVA trimestrale, sì che tali opzioni si profilano come pienamente legittime, in quanto insindacabili sotto il profilo della piena conformità al dato legislativo.

Del pari preliminarmente va poi rimarcata la concreta riconducibilità delle fideiussioni stipulate dalla alla previsione di cui all'art. 8 comma 4 dello Statuto del Contribuente vista la relativa correlazione alla finalità di "ottenere.... il rimborso dei tributi", con la conseguenza che risulta indubbia, sotto tale aspetto, l'applicabilità della disposizione citata 8 alla fattispecie.

Si tratta pertanto di concentrare la disamina sul successivo periodo di tale disposizione, secondo il quale "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."

Se da una prima disamina emerge come anche detta previsione appaia in sintonia con quanto disposto dal citato art. 38 bis circa la correlazione della garanzia prestata al successivo esercizio del potere di accertamento o di rettifica da parte dell'Ufficio (secondo quanto previsto dai commi 1 e 7 più su richiamati), si osserva che la lettura in senso letterale che della previsione dà la DRE - la quale la ricollega all'espletamento di un'attività accertativa in senso stretto, tanto da escluderne l'applicabilità ad una fattispecie come quella in esame in cui l'erogazione del rimborso non contempla controlli



preventivi - non appare condivisibile.

A prescindere dai profili di incostituzionalità che una lettura siffatta comporterebbe - stante la manifesta disparità di trattamento fra i contribuenti interessati dalle due fattispecie ipotizzate dall'Ufficio, l'una caratterizzata dalla contestazione di rilievi sulla spettanza del rimborso e l'altra che ne sia immune - si osserva infatti che la previsione in esame (in quanto incentrata sulla fase della esecuzione del rimborso del costo delle fideiussioni) non può che ricollegarsi da punto di vista sostanziale alla definitività del diritto al rimborso d'imposta piuttosto che al relativo formale accertamento, atteso che è la predetta definitività a costituire l'elemento presupposto dell'attività di restituzione contemplata dalla norma.

Ed allora non vi sono dubbi che anche nella previsione di cui al comma 4, la prestazione di garanzia i cui costi vanno rimborsati dall'A.F. sia riconnessa alla definitività del credito d'imposta nel senso che tale garanzia è destinata a cessare quando sia definitivamente certo il diritto del contribuente (si veda sul punto la Circolare 17/E del 5-5-2011 della stessa Agenzia delle Entrate), e ciò sia nel caso che una siffatta certezza sia dovuta ai controlli eseguiti sia nel caso che sia ormai impossibile eseguire alcun controllo per essere ormai spirati i termini di decadenza al proposito stabiliti.

Sotto gli aspetti restitutori che qui interessano, deve infatti ritenersi del tutto equiparabile l'espletamento in termini favorevoli al contribuente dell'attività di accertamento da parte dell'Agenzia con l'intervenuta decadenza di questa da ogni attività di tale tipo (circa l'assoluta equiparabilità al proposito cfr. Cass. n. 21515 del 20-10-2010), posto che ciò che legittima l'esecuzione del rimborso dei costi delle fideiussioni dal medesimo contribuente sostenuti è l'intangibilità del suo diritto a vedersi restituire l'eccedenza d'imposta versata. E del resto, l'assenza di alcun rischio per l'Erario che ne consegue, se è tale da privare di alcuna legittimità il mantenimento in vita di una fideiussione originariamente dovuta, non può non giustificare il rimborso dei relativi costi (arg. ex Cass. n. 21515/10 citata).

Un'interpretazione del dettato normativo in tali termini appare del resto correttamente orientata al rispetto dei principi di neutralità, proporzionalità ed effettività dell'IVA elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea - la quale ultima ebbe peraltro ad avviare una procedura d'infrazione nei confronti dell'Italia (poi sospesa in seguito all'approvazione dell'art. 7 della legge Europea 2017) proprio per i rischi di pregiudizio dell'integrità patrimoniale cui il sistema dei rimborsi di eccedenza IVA italiano esponeva i contribuenti - e proprio alla luce di siffatta conformità è fatta propria anche dalle recentissime ordinanze nn. 5508 e 5509/2020 della Suprema Corte, le quali si sono espresse per la generale rimborsabilità dei costi di garanzia, anche cioè per quelli relativi alle fideiussioni attivate per i rimborsi IVA accelerati di specie.

Se pertanto le deduzioni svolte sul punto dalla DRE appaiono conclusivamente prive di pregio, del pari infondata deve ritenersi l'eccezione di decadenza della ricorrente sollevata dall'Ufficio in merito al rimborso dei costi della fideiussione riferita all'anno d'imposta 2008.

Risulta infatti al proposito inapplicabile il termine decadenziale di due anni stabilito dall'art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546/92 - disposizione questa la cui operatività risulta peraltro in via generale circoscritta ai casi di effettiva prevalenza della disciplina speciale tributaria su quella generale dettata dal codice civile: cfr. Cass. SS.UU n. 2786/89 - invocato dalla DRE, e ciò a causa della natura indennitaria autonoma della garanzia nella specie attivata, sì che l'azione di rimborso dei costi ad essa relativi deve ritenersi soggetta all'ordinaria prescrizione decennale (cfr. Cass. ord. n. 5508/20 citata e sentenza n. 197756/20).

A tutto ciò consegue l'accoglimento del ricorso, mentre la natura delle questioni controverse e la portata precipuamente interpretativa delle valutazioni al proposito espresse integrano gravi motivi di compensazione delle spese di lite fra le parti.



P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, ordina il rimborso della somma di € 756.015,18 oltre interessi di legge dal dovuto al saldo.
Spese compensate.

Milano, 17-2-2021

Il Presidente est.

