

Riforma fiscale:

- **presunzione di distribuzione ai soci** dei redditi non dichiarati da società di capitali a ristretta base
- **ISA e concordato preventivo biennale** per i contribuenti di medio-piccole dimensioni
- riproposizione dell'**IRI** per i redditi di impresa di imprenditori individuali e società di persone
- revisione degli **incentivi fiscali** tra doppia aliquota IRES e *Pillar Two*
- semplificazione della disciplina tributaria del **non profit** in accordo con la riforma del Terzo settore
- estensione del regime di imposizione su base catastale per i **redditi agrari**

Atto di adesione emendabile con dichiarazione integrativa?

Rimborso IVA su beni di terzi tra forma e sostanza, in attesa delle Sezioni Unite

Residenza ai fini PEX: dimostrazione della tassazione non privilegiata delle controllate estere

Giurisprudenza tributaria



Deducibili per competenza le quote accantonate per il TFM se l'atto scritto è anteriore alla nomina degli amministratori (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Giudicepietro, Est. Lenoci - Ord. n. 19445 del 10 febbraio 2023, dep. il 10 luglio 2023) di Fabio Gallio	3235
Rimborso del costo delle fideiussioni per crediti fiscali: non si applica il termine di decadenza biennale (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Manzon, Est. Gori - Ord. n. 20024 del 20 aprile 2023, dep. il 13 luglio 2023) di Antonio Borghetti	3240
Indebito rimborso IVA punito con applicazione del favor rei (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Salemme - Ord. n. 20563 del 22 marzo 2023, dep. il 17 luglio 2023) di Marco Peirolo	3247
Sei anni di tempo per accertare la decadenza dal bonus per la "prima casa" in costruzione (CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di primo grado di Lecce, Sez. I, Pres. D'Antonio, Est. Pellegrino - Sent. n. 1302 del 25 luglio 2023, dep. il 1° agosto 2023) di Alessandro Borgoglio	3252
Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio	3256

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 26274 del 13.12.2022, dep. il 19.06.2023 (Sez. III pen.)	3227
n. 18466 del 12.05.2023, dep. il 28.06.2023 (Sez. trib.) (Ord.)	3231
n. 19445 del 10.02.2023, dep. il 10.07.2023 (Sez. trib.) (Ord.)	3235
n. 20024 del 20.04.2023, dep. il 13.07.2023 (Sez. trib.) (Ord.)	3240
n. 20563 del 22.03.2023, dep. il 17.07.2023 (Sez. trib.) (Ord.)	3247

Corte di Giustizia Tributaria di I grado

Lecce, n. 1302 del 25.07.2023, dep. il 1°.08.2023 (Sez. I)	3252
--	-------------

Rimborso del costo delle fideiussioni per crediti fiscali: non si applica il termine di decadenza biennale

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Manzon, Est. Gori - Ord. n. 20024 del 20 aprile 2023, dep. il 13 luglio 2023)

Statuto del contribuente - Integrità patrimoniale - Rimborso del costo degli oneri fideiussori - Legittimità - Garanzia richiesta in caso di accertamento - Irrilevanza - Termine di decadenza biennale - Inapplicabilità

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. Ciò vale anche per società priva di stabile organizzazione in Italia ed operante tramite un rappresentante fiscale, in applicazione del principio di neutralità. In ordine alle tempistiche, il termine di decadenza biennale - riferito al tributo e alle sanzioni - non può essere applicato all'azione di rimborso dei costi per la fideiussione, la quale assolve una funzione qualitativamente diversa rispetto all'obbligazione tributaria.

(Oggetto della controversia: rimborso del credito IVA, anno 2007)

Rilevato che:

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia veniva respinto sia l'appello principale proposto dalla società di diritto svizzero Novartis Pharma A.G. sia l'appello incidentale dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese n. 146/2/2020 ed avente ad oggetto il ricorso contro il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia e concernente il costo delle fideiussioni prestate per ottenere il rimborso del credito IVA maturato nell'anno 2007, per l'importo complessivo di euro 596.459,87.

2. La società non era residente e non svolgeva in Italia alcuna attività e conseguentemente, l'istanza di rimborso rappresentava il mezzo di realizzo dell'eccedenza a credito IVA strutturale per la società in considerazione della attività da questa svolta. Come condizione per disporre i rimborsi richiesti, l'Amministrazione finanziaria richiedeva ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis la prestazione di garanzie fideiussorie, che la società presentava per ciascun anno di imposta, sostenendo un costo complessivo di euro 1.352.475,05. Il 24 aprile 2019 la società presentava all'Agenzia istanza di rimborso dei costi di fideiussione per la parte relativa ai costi sostenuti nell'annualità 2007 pari ad euro 596.459,87 e l'Amministrazione non dava riscontro.

3. Il silenzio veniva impugnato dalla contribuente invocando la Legge n. 212 del 2000, art. 8, comma 4, e l'obbligo imposto agli Stati dalla disciplina europea dell'IVA di neutralizzare i costi sostenuti dai contribuenti per il recupero delle eccedenze d'imposta e l'inesistenza in concreto di alternative alla procedura di rimborso per il recupero delle eccedenze IVA. Il giudice di prime cure rigettava il ricorso in-

trodotto affermando che l'obbligo per l'Erario di rimborsare il costo delle garanzie prestate non si applicava nel caso in cui la presentazione della garanzia fideiussoria fosse conseguenza non di una attività accertativa dell'Ufficio poi risultata illegittima, bensì di una richiesta facoltativa di rimborso dovuta alla scelta discrezionale del contribuente di operare in Italia tramite rappresentante fiscale.

4. Il giudice d'appello rigettava l'appello principale per una pluralità di ragioni: sia perché, anche ai sensi della Legge n. 212 del 2000, art. 8, comma 4, il diritto al rimborso sussisteva solo in relazione alle garanzie prestate dai contribuenti in ipotesi di attività di accertamento; sia per assenza di lesione del principio di neutralità dell'IVA in quanto gli oneri della fideiussione ricadevano sull'utilizzatore finale del bene o del servizio non incidendo su alcuna delle fasi di commercializzazione precedenti la fase del consumo; sia in quanto era facoltativa e non obbligatoria la richiesta di rimborso e così la connessa prestazione delle garanzie di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 38-bis; sia perché la procedura d'infrazione n. 2013/4080 non riguardava la questione del ristoro degli oneri fideiussori, bensì i tempi di erogazione dei rimborsi. La CTR rigettava anche l'appello incidentale condizionato proposto dall'Agenzia, per non avere la CTP preso posizione sulla eccezione di decadenza del diritto al rimborso ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in presenza di pronuncia implicita sulla questione da parte del giudice di primo grado.

5. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso la contribuente affidato a tre motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso e spiegando ricorso incidentale condizionato affidato ad un motivo. Da ultimo la società deposita memoria illustrativa.

Considerato che:

6. Con il primo motivo del ricorso principale - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. -, viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 183 della Direttiva 112/2006/CE, del D.P.R. n. 633-72, artt. 19, 30 e 38-bis, per aver la CTR negato il diritto del contribuente al rimborso dei costi per garanzie e per avere escluso la violazione del diritto dell'Unione in base all'asserita "facoltatività" della richiesta di rimborso.

Secondo la contribuente ciò si pone in contrasto con il diritto comunitario in quanto le modalità di rimborso dell'ecedenza di IVA che uno Stato membro stabilisce devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta ecedenza di IVA. Il principio di neutralità risulterebbe al contrario violato dalla disciplina nazionale, in cui il soggetto passivo è obbligato a sostenere un onere finanziario per effetto della fideiussione prestata ex D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis, comma 1, per ottenere il rimborso e tale onere deve essere oggetto di restituzione al contribuente.

6.1. Il secondo motivo in rapporto all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. prospetta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, degli artt. 122 e 132 c.p.c., nonché dell'art. 118 disp att. c.p.c. oltre che dell'art. 115 c.p.c., per totale assenza di motivazione da parte della CTR con riguardo all'affermata "facoltatività" della procedura di rimborso, ritenendo che i possibili contrasti col diritto dell'Unione (e quindi il diritto al rimborso) sarebbero esclusi in ragione della "facoltatività" della domanda.

6.2. Con il terzo mezzo di impugnazione principale si deduce la violazione e falsa applicazione della Legge 212 del 2000, art. 8, comma 4, oltre che del D.P.R. n. 633/1972, artt. 19, 30 e 38-bis, 183 della Direttiva IVA - in relazione all'art. 360 comma 1 numero 3 c.p.c., per avere i giudici del gravame affermato che la Legge n. 212 del 2000, art. 8 comma 4 si applica solamente in relazione alle garanzie prestate dai contribuenti in ipotesi di accertamento.

7. I motivi, primo e terzo connesso, possono essere esaminati congiuntamente e - disattesa l'eccezione di manifesta infondatezza con riferimento al primo, sono fondati; resta assorbita la seconda censura.

7.1. Va rammentato che ex D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 38-bis in caso di richiesta di rimborso di credito IVA non detraibile, i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro sono eseguiti dall'Amministrazione di regola previa prestazione di garanzia, normalmente fideiussoria.

Inoltre, la Legge n. 212 del 2000, art. 8, comma 4, 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".

8. Questa Sezione (Cass. 5 agosto 2015, n. 16409) ha 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.

Tale disposto di legge 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 e, così ha ritenuto la Sezione con la citata decisione, ha natura immediata-

mente precettiva, attribuendo al contribuente un diritto soggettivo perfetto a tutela della sua integrità patrimoniale, a prescindere dell'emanazione dei decreti ministeriali d'attuazione e ricomprende anche i costi delle fideiussioni stipulate prima della sua entrata in vigore.

9. In una ulteriore interpretazione evolutiva, la Corte con sentenza n. 22720/2020 ha deciso in senso favorevole al diritto al rimborso un caso nel quale il ricorso era stato proposto da una società italiana avverso al silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza avente ad oggetto i costi sostenuti per la presentazione di fideiussioni prestate per il rimborso IVA. È stato così applicato l'insegnamento (cfr. Cass. Sez. 5, ordinanza n. 5508 del 28/02/2020) secondo il quale 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 fisioterapia 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., in tal senso anche Cass. Sez. 6-5, ordinanza n. 31092 del 2021).

Il Collegio ritiene che i richiamati principi di diritto debbano valere anche per la ricorrente, società non residente in Italia operante tramite un rappresentante fiscale - la Novartis Pharma S.p.A. che non ha avuto accesso al meccanismo della compensazione IVA per le somme oggetto di rimborso.

10. Non pare dirimente l'argomento usato dal giudice d'appello secondo il quale la prestazione della garanzia connessa al rimborso sarebbe frutto di una scelta della contribuente, la quale non si è avvalsa di una stabile organizzazione in Italia.

Infatti, il punto è che 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 allorché l'Ufficio abbia espressamente riconosciuto il credito di imposta ovvero siano spirati i termini per l'accertamento dell'imposta rimborsata.

11. Del resto, la Corte di Giustizia del Lussemburgo ha più volte affermato (Corte Giust., 12 maggio 2011 in causa C-107/10, Enel Maritsa Iztok; 28 febbraio 2018 in causa C-387/16, Nidera; 6 luglio 2017 in causa C-254/16, Glencore Agriculture Hungary) l'autonomia di cui godono gli Stati membri nello stabilire le modalità di rimborso dell'ecedenza 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'im-

mobilizzazione dei fondi corrispondenti al credito IVA per la durata del procedimento di verifica con quello attinente al costo della garanzia.

12. Sul versante del diritto interno, proprio in relazione alla necessità di assicurare il rispetto del principio di neutralità e di pervenire all'archiviazione della procedura d'infrazione n. 2013/4080 avviata dalla Commissione Europea - cui fa riferimento la sentenza impugnata sia pure svalutando l'argomento affermando che procedura d'infrazione non riguardava la questione del ristoro degli oneri fideiussori, bensì i tempi di erogazione dei rimborsi - 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. in Legge 1° dicembre 2016, n. 225, a ulteriormente innovare la disciplina del rimborso, non solo sotto il profilo dei tempi 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 Legge 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.

Infatti, la procedura di infrazione iniziata dalla Commissione e i cui esiti è stato prevenuto dai summenzionati interventi del legislatore, la combinazione del D.P.R. n. 633/1972, artt. 30 e 38-*bis*, nel testo vigente al momento dell'apertura della procedura d'infrazione n. 2013/4080, 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. Dunque, a differenza di quanto ha ritenuto il giudice d'appello, i profili di criticità con il diritto unionale e in particolare con il principio di neutralità non ha riguardato solo i tempi di erogazione dei rimborsi IVA.

13. Dev'essere così affermato nel caso di specie il seguente principio di diritto: "In tema di fideiussione prestata ex D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 38-*bis*, comma 1, in caso di richiesta di rimborso di 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 Legge 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".

L'accoglimento del ricorso principale determina l'assorbimento dell'istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia articolata dalla parte nella memoria illustrativa in quanto carente di interesse.

14. Con l'unico motivo di ricorso incidentale si censura, in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 da parte della sentenza d'appello nella parte in cui, in ordine all'appello incidentale dell'Ufficio con cui l'Amministrazione finanziaria ha censurato la violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere la CTP preso posizione sulla eccepta decadenza del diritto al rimborso,

statuisce che la decisione nel merito della causa ha implicato il superamento dell'eccezione preliminare fondata su presupposti (mancanza di disposizioni specifiche riguardo ai termini per presentare istanza di rimborso) confliggenti con quelli sui quali i primi giudici sono stati chiamati a decidere.

15. Il motivo è infondato. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 comma 2 prevede che "Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19 comma 1 lettera a) può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

15.1. Nondimeno, il termine di decadenza biennale di cui all'art. 21 non può essere applicato all'azione di rimborso dei costi per la fideiussione, in quanto riferito al richiamato art. 19 del medesimo decreto e, quindi, alla restituzione di tributi e sanzioni, ma non anche dei costi da fideiussioni. Questi ultimi hanno funzione indennitaria e non satisfattoria, perché la fideiussione di cui al D.P.R. n. 633/1972, art. 38-*bis* è volta al trasferimento da un soggetto ad 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. n. 5508/2020; Cass. n. 12228/2019; Cass. Sez. Un. 3947/2010).

15.2. Del resto, il fatto che la prestazione oggetto della fideiussione in parola sia qualitativamente diversa rispetto all'obbligazione tributaria e dunque esclusa dal richiamo all'art. 19 del decreto, è confermato anche dal fatto che la sua funzione propria non consiste nella sostituzione e garanzia del versamento d'imposta, bensì nel rimettere le parti nello *status quo ante* al rimborso (Cass. Sez. Un. nn. 18520, 18521 18522/2019).

Dev'essere così affermato il seguente principio di diritto:

"Il termine di decadenza biennale non può essere applicato all'azione di rimborso dei costi per la fideiussione, la quale assolve una funzione qualitativamente diversa rispetto all'obbligazione tributaria ed è per tale ragione esclusa dal richiamo al Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546, art. 19 operato dal successivo art. 21, comma 2, che dev'essere inteso riferito al tributo e alle sanzioni".

Il giudice d'appello è giunto a conclusioni omogenee a tale principio e, conseguentemente, la censura in disamina va disattesa.

16. Per le ragioni svolte, in accoglimento del primo e terzo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo e rigettato il ricorso incidentale, la sentenza impugnata dev'essere cassata e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, la causa può inoltre essere decisa nel merito, ex art. 384, comma 2, c.p.c., con l'accoglimento del ricorso introduttivo.

17. Le spese di lite sono compensate, in ragione del recente consolidamento delle questioni di diritto decise in questa sede.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e terzo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo e rigettato il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo; compensa le spese di lite.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.

Commento

di Antonio Borghetti (*)

L'ordinanza della Corte di cassazione 13 luglio 2023, n. 20024, in commento, è degna di annotazione in quanto esamina in modo compiuto le plurime problematiche emergenti - e residue - per quanto attiene il rimborso (1) del costo delle fideiussioni che il contribuente richiede per ottenere l'eccedenza del credito IVA. La pronuncia, altresì, con due distinti principi di diritto, prende esplicita posizione con riferimento alla debenza erariale del rimborso di detti costi ed al termine temporale per l'effettuazione della richiesta da parte del contribuente.

Il contribuente, società *extra-UE* dotata di rappresentante fiscale (e non di stabile organizzazione) impugnava il silenzio rifiuto "opposto" dall'Amministrazione all'istanza di rimborso dei costi sostenuti per la garanzia fideiussoria collegata e connessa al rimborso del credito IVA maturato. Soccombente in entrambi i gradi di merito, la contribuente proponeva ricorso per cassazione per violazione degli artt. 19, 30, 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 183 della Direttiva IVA (2) e dell'art. 8, comma 4, della Legge 27 luglio 2000, n. 212. La nota problematica (3) attiene alla barbara speculazione amministrativa sull'ambito di ap-

plicazione dell'art. 8, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente rubricato, vale la pena ricordarlo, "Tutela dell'integrità patrimoniale" [del contribuente]. Innestata nella parte centrale dello Statuto, la disposizione prevede, nel primo periodo, che "L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni. L'Amministrazione finanziaria, nella pratica, facendo leva sul secondo periodo che così dispone "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" ricava il (preteso ulteriore) requisito del necessario "accertamento" del tributo cui è collegata l'(onerosa) garanzia: l'assenza di un procedimento di accertamento (4) nel caso *de quo* è elemento cardine a sostegno delle pronunce dei giudici di merito. Le problematiche connesse al rimborso dell'eccedenza IVA maturata si ricavano anche dai numerosi interventi subiti (5), in breve lasso temporale, dall'art. 38-*bis* del Decreto IVA. Ciò posto, la norma statutaria, immediatamente applicabile anche in assenza delle previste disposizioni attuative (6), soccorre ed è di portata generale ed opera sull'intero spettro del

(*) Dottorando di ricerca in Diritto tributario nell'Università di Brescia. Dottore commercialista e consulente del lavoro in Trento.

(1) Sul tema si rinvia, per quanto attiene alla manualistica, a Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, 2020, VI ed. pagg. 426-439 ed a Paparella, *Diritto tributario*, (a cura di Fantozzi), IV ed., 2012, pagg. 891-895.

(2) Direttiva 2006/112/CE.

(3) Il tema è stato ampiamente affrontato su *questa Rivista*. Per tutti, Antico, "Rimborso IVA: va restituito il costo delle spese di fideiussione", in *il fisco*, n. 44/2022, pag. 4261 ss.; Morabito - Dal Corso, "La restituzione dei costi delle garanzie prestate ai fini dell'esecuzione dei rimborsi IVA", in *il fisco*, n. 37/2020, pag. 3523 ss.; Taglioni - Speciale, "Il rimborso del costo delle fideiussioni rilasciate dal contribuente nell'ambito dei rapporti tributari", in *il fisco*, n. 14/2017, pag. 1354 ss.; Gallio, "Devono essere rimborsati i costi delle fideiussioni presentate per ottenere i rimborsi di crediti IVA", in *il fisco*, n. 22/2019, pag. 2190 ss.; Turis, "Rimborso del costo delle fideiussioni sostenuto dal contribuente", in *il fisco*, n. 37/2013, pag. 5752 ss. Di rilievo, per gli approfondimenti, si segnalano, Fedele, "L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente", in *Riv. dir. trib.*, I del 2001, pag. 883 ss. e Pepe, "Il rimborso dei costi della fideiussione sostenuti dal contribuente per la rateazione e sospensione dei pagamenti ovvero per il rimborso dei tributi", in AA.VV., *Fantozzi - Fedele* (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, 2005, pag. 469 ss.

(4) Sul rilievo del termine tecnico in raffronto a quello co-

mune, si ricorda il noto esempio del Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, 1985, pag. 21 con riferimento all'esenzione fiscale circoscritta ai pesci, ritenuta parimenti applicabile anche alle aragoste (che tecnicamente, sono crostacei dal punto di vista zoologico).

(5) La procedura di infrazione n. 2013/4080 ha infatti aperto la strada alle modifiche introdotte con gli artt. 13 del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014 e 7-*quater*, comma 32 del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016 e successivamente con l'art. 7 della Legge 20 novembre 2017, n. 167 (c.d. Legge europea 2017) che ha previsto un rimborso forfetario dello 0,15% annuo dei costi sostenuti per la garanzia sui rimborsi IVA a decorrere dall'annualità 2017 (e pertanto non di interesse per la presente trattazione).

(6) Il (disatteso) comma 6 del medesimo art. 8 infatti, prevede che "Con decreto del Ministro delle Finanze, adottato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo". Ciò posto, autorevole dottrina si è da tempo esposta ritenendo immediatamente applicabili le disposizioni statutarie, da ritenere, facendo un parallelismo al diritto unionale, *self executing* (termine utilizzato da G. Moschetti, "Rimborso d'ufficio dei costi della fideiussione e perdurante assenza di disciplina attuativa: il principio 'immanente' del divieto di 'abuso' non riguarda solo il contribuente", in *Rass. trib.*, n. 2/2009, pag. 510 ss.); conforme Potito, "La Cassazione si pronuncia sul rimborso degli oneri fideiussori", in *Rass. trib.*, n.

sistema tributario allo scopo di tutelare e preservare l'integrità patrimoniale del contribuente, *a fortiori* se non assoggettato ad accertamenti fiscali. La *ratio* è quella di non menomare in maniera definitiva detta integrità: una menomazione temporanea sino allo spirare dei termini di decadenza, *a contrario*, è tollerata e concessa (7) nel delicato equilibrio di interessi tra Fisco e contribuente. Il contribuente quindi non deve sopportare, ad esito del procedimento, alcun costo aggiuntivo (8) ulteriore a quello *medio tempore* ineliminabile; terminato il "pericolo" per l'Erario, lo squilibrio deve essere eliminato. Occorre altresì rilevare che il tributo richiesto a rimborso - cui è connessa la garanzia - è connaturato dal non codificato (9) principio di neutralità e per l'effetto, se il contribuente venisse inciso del costo sostenuto per la garanzia, si verificherebbe un cortocircuito posto che detta neutralità verrebbe, di fatto, meno (10). Una diversa interpretazione sarebbe in contrasto con il diritto unionale che, nel concedere agli Stati membri spazi di manovra nel definire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile, prevede che la regolamentazione domestica "non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo" (11). Da tempo eliso il dubbio sulla giurisdizione (12) atta a deliberare sul rimborso dei costi delle fideiussioni connesse al rimborso dei tributi e nel

silenzio, in punto, della Legge delega per la riforma fiscale (13) occorre quindi muovere dalla giurisprudenza di merito e legittimità che appare, oggi, uniforme e volta a concedere la massima tutela al contribuente.

Il primo principio di diritto dell'ordinanza in esame dispone sull'ambito di operatività della norma statutaria prevedendo che, "in caso di richiesta di rimborso di credito IVA non detrattole 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 dell'art. 8, quarto comma, Legge n. 212/2000, 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". Risolvendo, in uno, lo specifico caso del rappresentante fiscale e della libertà di scelta tra questo istituto e quello della stabile organizzazione (14), il principio non lascia spazi interpretativi nel prevedere che la restituzione non debba necessariamente essere ricollegata a garanzie richieste in caso di accertamento fiscale. Viene pertanto svilito il principale argomento erariale connesso alla valorizzazione dell'inciso "ha dovuto richiedere" così come già in precedenza (15) la Suprema Corte aveva evi-

5/2009, pag. 1456 ss. Si vedano anche gli auspici di Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, II ed., 2010, pagg. 215-216. Auspici confermati dalla giurisprudenza, vedasi il principio di diritto emanato dalla Cass. 28 agosto 2013, n. 19751 e la sentenza di merito della Comm. trib. reg. Friuli-Venezia Giulia 15 gennaio 2008, n. 2.

(7) Vedasi in punto, Potito, op. cit., pag. 1459.

(8) L'espressione è di Tassani, in G. Falsitta (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo 1, 2011, pag. 537.

(9) Benché centrale nei meccanismi di funzionamento dell'IVA, il principio di neutralità, eccezione fatta per i cenni ai considerando 7 e 13, è come noto non (espressamente) codificato nella Direttiva; si veda Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale - Manuale*, (Uckmar - Corasaniti - Dé Capitani di Vimercate - Corrado Oliva), 2012, II ed., pag. 158.

(10) Con riferimento ad un "accessorio", non al tributo, ma l'effetto, sia consentito, non muta.

(11) Vedasi CGE 28 febbraio 2018, causa C-387/16 sul caso lituano. Medesime considerazioni per le sentenze CGE 12 maggio 2011, causa C-107/10, punto 33 e CGE 6 luglio 2016, causa C-254/16, punto 20.

(12) A *contrario* di quanto inizialmente sostenuto da autorevole dottrina (Fedele, op. cit., pag. 905), la questione appare oggi pacificamente devoluta alle Corti di Giustizia Tributaria per mezzo degli addentellati rappresentati dalle locuzioni "e ogni altro accessorio" (art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) e "o altri accessori non dovuti" (art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). Vedasi sul punto, in commento alla nota sentenza del Tribunale civile di Trieste (sent. 28 dicembre

2007, n. 1443) le note di Balzani - Armella, "Rimborsabilità del costo delle fideiussioni richieste dall'Amministrazione finanziaria", in *I Contratti*, n. 7/2008, pag. 713 e Glendi, "Statuto del contribuente", in *Corr. Trib.*, n. 13/2008, pag. 1060.

(13) La Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), approvata in seguito alla condivisione del disegno di legge AC n. 1038, tratta in alcuni passaggi la materia dei rimborsi IVA senza però specificare nulla in ordine ai costi sostenuti per le garanzie fideiussorie richieste dai contribuenti. La delega infatti si focalizza, nell'art. 18, rubricato "Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione", sulla necessità di "semplificare e accelerare le procedure relative ai rimborsi" (lett. h) e "rivedere la disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto con finalità di razionalizzazione e semplificazione" (lett. i). Lo specifico articolo (art. 7) dedicato all'IVA non affronta l'argomento.

(14) Argomento invece, inopinatamente censurato, dal giudice d'appello per quanto si evince nel seguente passaggio "Non pare dirimente l'argomento usato dal giudice d'appello secondo il quale la prestazione della garanzia connessa al rimborso sarebbe frutto di una scelta della contribuente, la quale non si è avvalsa di una stabile organizzazione in Italia" posto anche che la (pretesa) cesura andrebbe a violare la libertà di iniziativa economica e quella di autodeterminare le modalità di svolgimento.

(15) Così, da ultimo Cass. 12 aprile 2023, n. 9743 e Cass. 6 ottobre 2022. Vedasi anche Cass. 28 febbraio 2020, n. 5508; Cass. 5 agosto 2015, n. 16409 e Cass. 28 agosto 2013, n. 19751. Nella giurisprudenza di merito, contrarie al rimborso si anno-

denziato. Su tale specifico aspetto (16), recente giurisprudenza ha evidenziato 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”. L’espressione “ha dovuto richiedere” va pertanto letta con riferimento all’onere della richiesta della fideiussione in rapporto allo scopo perseguito (rimborso o compensazione).

Con riferimento al termine temporale, l’ordinanza in commento, nel secondo principio di diritto enunciato, prevede che “il termine di decadenza biennale non può essere applicato all’azione di rimborso dei costi per la fideiussione, la quale assolve una funzione qualitativamente diversa rispetto all’obbligazione tributaria ed è per tale ragione esclusa dal richiamo all’art. 19 del Decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, operato dal successivo art. 21, comma 2, che dev’essere inteso riferito al tributo e alle sanzioni”. Le garanzie, dice l’ordinanza, hanno funzione indennitaria e non satisfattoria, in quanto volte al trasferimento da un soggetto ad un altro del rischio economico derivante dalla mancata esecuzione di una prestazione contrattuale oppure dall’insussistenza dei presupposti per ottenere il rimborso (17). Opera pertanto, secondo la Corte, il termine di prescrizione decennale. Su tale principio di diritto, tuttavia, emergono perplessità (18) legate al fatto

che, se “il termine di decadenza biennale di cui all’art. 21 non può essere applicato all’azione di rimborso dei costi per la fideiussione, in quanto riferito al richiamato art. 19 del medesimo decreto, e, quindi, alla restituzione di tributi e sanzioni, ma non anche dei costi da fideiussioni”, salta l’addebbellato normativo rappresentato dal considerare detti costi (19) tra gli “accessori” previsti dagli art. 2 e 19 del decreto sul processo e che per l’effetto li attrae alla giurisdizione tributaria (20) sottraendoli a quella ordinaria. Sul punto, si ritiene più corretto ritenere che “la domanda di restituzione”, ex art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non possa essere presentata dopo due anni “dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”: presupposto che si realizza con il termine di decadenza dell’azione accertativa (21). *A contrario*, come nel caso di specie (22), vi sarebbe una dilatazione irragionevole dei tempi contraria ai principi della certezza dei rapporti giuridici; unitamente, anche i “costi finanziari” sopportati dal contribuente lieviterebbero in modo esagerato ed avvicinandosi alle preclusioni di stampo unionale: è quindi nell’interesse - primario - del medesimo contribuente prevedere il minor termine (23) (biennale) al fine di rapidamente reintegrare il depauperamento patrimoniale *medio tempore* subito.

In conclusione, in particolare con riferimento al primo principio di diritto, la pronuncia è da salutare con favore posto che fa buon uso sia della normativa domestica, che della giurisprudenza e dei principi unionali.

tano la Comm. trib. prov. di Milano nn. 6153 e 6323 del 2017 e Comm. trib. prov. di Roma n. 12295/2017; favorevoli, la Comm. trib. reg. Piemonte n. 545/2018; Comm. trib. prov. di Bologna n. 325/2018; Comm. trib. di II grado di Bolzano n. 4/2017; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia n. 279/2017; Comm. trib. prov. di Bergamo n. 133/2017; Comm. trib. prov. di Padova n. 114/2016 e Comm. trib. reg. Lombardia n. 163/2013.

(16) Cass. 12 aprile 2023, n. 9743.

(17) Così anche le ordinanze Cass. 28 febbraio 2020, n. 5508; Cass. 9 maggio 2019, n. 12228. Vedasi inoltre Cass., SS.UU., 18 febbraio 2010, n. 3947.

(18) Sulle incertezze relative al termine di decadenza biennale, ovvero al termine prescrizione decennale per quanto attiene agli accessori, si veda anche Cissello, *Manuale del contenzioso tributario*, pag. 535 e nota 59.

(19) Che, è bene ricordarlo, non sono tributi, sanzioni e/o interessi.

(20) È noto tuttavia il recente orientamento, emergente dalla

Cass. 28 febbraio 2020, n. 5508, a mente della quale i costi della fideiussione non sarebbero “accessori” del tributo e, per l’effetto, sarebbe indirettamente superato quanto stabilito dalla Cass. 28 agosto 2013 che aveva ritenuto appartenente alla giurisdizione tributaria la materia *de quo*.

(21) Tale è, ad esempio, la posizione della Comm. trib. prov. di Bergamo n. 122/2017. Ciò che rileva, sia che si opti per la prescrizione decennale, sia che si opti per la decadenza biennale, è il *dies a quo* che dovrebbe coincidere con lo spirare del termine di decadenza del potere di accertamento del credito IVA relativo all’annualità oggetto della garanzia prestata. Il collegamento con il “pagamento” non appare consono.

(22) Il rimborso dei costi sostenuti per la fideiussione relativa all’annualità 2007 viene richiesto dal contribuente con istanza del 24 aprile 2019 (!).

(23) La cui decorrenza dovrebbe partire dal giorno successivo al quale la garanzia non si rende più necessaria.