



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI BERGAMO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	OLDI	PAOLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	RUSTICO	GIOVAN BATTISTA	Relatore
<input type="checkbox"/>	SAIA	GIUSEPPE	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA



- sul ricorso n. /2016
spedito il 05/02/2016

- avverso SILENZIORIFIUTO IVA-ALTRO 2006
- avverso SILENZIORIFIUTO IVA-ALTRO 2007
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BERGAMO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

- sul ricorso /2016
spedito il 20/04/2016

- avverso DINIEGO RIMBORSO -ALTRO 2006
- avverso DINIEGO RIMBORSO -ALTRO 2007
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BERGAMO

proposto dai ricorrenti:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° '2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

19/09/2016 ore 09:00

N°

PRONUNCIATA IL:

05 DIC. 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

01 MAR. 2017

Il Segretario

IL SEGRETARIO
TRIBUTARIO
- Giovanni Callea -



(segue)

difeso da:

difeso da:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

19/09/2016 ore 09:00

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La ' , dopo aver chiesto, in proprio ed in qualità di incorporante della ' , della " l.", della " per atto di fusione del ' , la restituzione dei costi fideiussori da lei stessa e dalle sue incorporate sostenuti a garanzia dei rimborsi dei crediti trimestrali Iva relativi agli anni 2006 e 2007, quantificati in complessivi ' impugna, in un primo momento, il silenzio rifiuto formatosi, dopo novanta gironi trascorsi dalla presentazione della domanda senza aver ricevuto alcuna risposta dall'Ufficio tributario e, in secondo momento, la risposta ricevuta, consistente nel provvedimento di diniego emesso dal competente Ufficio Territoriale di Bergamo 2 con comunicazione Prot. n. 5070/2016 del 19 gennaio 2016, per la ragione che "agli effetti dell'art. 8 della legge 212/2000, il Fisco è tenuto a rimborsare il costo delle fideiussioni chieste per il rimborso o pagamento dilazionato del tributo, quando, con sentenza definitiva, sia stata appurata la non debenza delle imposte".

In via preliminare, la società ricorrente, ha evidenziato che l'Ufficio ha preso atto che tutte le società incorporate hanno aderito al condono, a motivo del quale, nelle sue prime controdeduzioni, ha espressamente ammesso che l'istanza di rimborso spedita il 23 dicembre 2014 era da considerarsi tempestivamente presentata, beneficiando il termine di accertamento della proroga di un anno di cui all'art. 2, comma 5-ter, ultimo capoverso, del D.L. n. 138/2011. Conseguentemente la società ricorrente, nella sua qualità di società incorporante, destinataria dell'effetto condono, ritiene di aver rispettato i termini per la presentazione dell'istanza di rimborso, beneficiando della proroga di un anno, consentito dall'art. 2, comma 5-ter, del D.L. n. 138/2011, oltre il termine ex art. 21 del D.Lgs. 546/1992 di due anni dal giorno in cui l'Amministrazione finanziaria è decaduta dal potere di accertamento.

Ha, inoltre, sostenuto che le istanze di rimborso sono state presentate ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 546/1992 a titolo meramente precauzionale, giacché, nei casi in questione ritiene sussistere il più ampio termine decennale di prescrizione.

L'Agenzia delle Entrate, ritualmente costituitasi, sia per il ricorso avente per oggetto il silenzio rifiuto, sia per quello relativo all'annullamento dell'atto di diniego - di cui chiede la riunione, perché strettamente connessi sia sotto il profilo soggettivo che sotto quello oggettivo - ha presentato controdeduzioni contestando preliminarmente la tardività di alcune richieste di rimborso in particolare della stessa società incorporante e dell. , che non avendo aderito al condono, non

beneficiano della proroga di un anno concessa dal D.L. 183/2011. Nel merito, ha ribadito la non spettanza da parte dei contribuenti di alcun rimborso degli oneri sostenuti per l'ottenimento della garanzia fideiussoria richiesta in quanto, trattandosi di rimborso accelerato, ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/72, gli oneri in oggetto sono emersi a seguito di una opzione esercitata volontariamente, da cui il contribuente ha ottenuto un immediato ed apprezzabile beneficio.

L'Ufficio evidenzia che il ricorrente non ha l'obbligo di richiedere il rimborso del credito spettante, essendogli comunque riconosciuto il diritto di computare l'eccedenza in detrazione nell'anno successivo o in compensazione e nella presente fattispecie non ricorrono le condizioni per l'applicazione della tutela prevista dall'art. 8 della Legge 212/2000, in quanto i costi per l'ottenimento della garanzia fideiussoria sono conseguenti ad una libera scelta operata e non da un obbligo imposto dall'Amministrazione. Ritiene, pertanto, che il disposto dell'art. 8, comma 4, dello Statuto del Contribuente non può essere applicato alla fattispecie in considerazione, per cui ribadisce il diniego al rimborso dei costi sostenuti per l'ottenimento delle garanzie fideiussorie prestate per ottenere il rimborso delle eccedenze Iva, risultanti dalle dichiarazioni trimestrali per gli anni 2006 e 2007 e conseguentemente infondate e non meritevole di accoglimento le obiezioni proposte dalla società ricorrente.

In data 24/5/2016, la società _____, in proprio ed in qualità di incorporante delle società che hanno richiesto il rimborso, ha presentato memoria ad ulteriore illustrazione di quanto già esposto nel ricorso introduttivo e di replica alle eccezioni contenute nella costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate, evidenziando che nell'atto di controdeduzioni e cioè nella prima difesa utile (costituzione in giudizio dell'Agenzia), l'Ufficio non ha minimamente contestato la tardività. Nel merito, insiste sull'infondatezza della pretesa dell'illegittimità del silenzio rifiuto per violazione e falsa applicazione dell'art. 8, quarto comma, della Legge n. 212/2000.

In ogni caso, la ricorrente, insiste sulle richieste di rimborso presentate, imputando all'Ufficio d'aver violato quanto chiaramente disposto dall'art. 8, quarto comma, della legge 212/2000, a mente del quale "L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni 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."

Nel corso della pubblica udienza, la Commissione, riuniti i ricorsi e sentite le parti che concludevano come in atti, si è riservata la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, sciogliendo la riserva formulata, ha esaminato, preliminarmente, la questione sulla tempestività della richiesta di rimborso, della stessa società incorporante e di una delle società incorporate, avendo l'Ufficio eccepito la violazione da parte della società del termine di decadenza dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92 e dell'ulteriore proroga concessa nel caso di eventuale domanda di condono presentata.

Esaminando la documentazione agli atti, osserva che l'istanza di rimborso spedita il 23 dicembre 2014, dalla società ricorrente relativamente alle società incorporate,

è da considerarsi regolarmente presentata, beneficiando del termine di accertamento della proroga di un anno, prevista dal D.L. n. 138/2011, avendo presentato dichiarazione di condono ex Legge 289/2002, art. 8, 9, 9-bis, 14.

Essendo, pertanto, le società ricorrenti incorporate, destinatarie dell'effetto condono beneficiano - ai sensi dell'art. 21 del D. Lgs. 546/ 1992 - dell'ulteriore termine di un anno - consentito dall'art. 2, comma 5-ter, del D.L. n. 138/2011 - oltre il termine di due anni dal giorno in cui l'Amministrazione finanziaria è decaduta dal potere di accertamento, per presentare l'istanza di rimborso.

Per quanto riguarda, invece, la stessa incorporante

, che non hanno aderito al condono, non beneficiano della proroga di un anno, di cui citato art. 2 del D.L. 138/2011, per cui l'istanza di rimborso spedita il 23 dicembre 2014 è da considerarsi tardiva. Conseguentemente le richieste di rimborso degli oneri fideiussori, relativamente alle società, risultano decadute.

Passando all'esame del merito, la Commissione ritiene che i ricorsi riuniti, chiaramente per le richieste di rimborso degli oneri presentate dalla società incorporante che non risultano tardive, meritano accoglimento.

Evidenzia, in proposito, che il punto centrale della controversia è costituito dalla valutazione sull'effettivo spazio di operatività dell'art. 8, comma 4, della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Si sofferma, in particolare, sul fatto che mentre da parte della società ricorrente si afferma che la norma ricomprende nell'ambito della sua applicazione ogni ipotesi di fideiussione richiesta dal contribuente al fine di ottenere il rimborso di un credito di imposta; da parte dell'Agenzia delle Entrate, al contrario, si sostiene che invece la previsione normativa riguardi esclusivamente le ipotesi di una imposta non dovuta o dovuta in misura minore. In forza di tale ipotesi interpretativa il

costo sostenuto dalla società per la conclusione della fideiussione non sarebbe rimborsabile, in quanto attinente al rimborso in via anticipata dell'Iva a credito e non ad una imposta, presuntivamente, contestata. Tesi sostenuta dall'Ufficio dalla previsione dello stesso articolo 8, che fissa l'effettuazione del rimborso al momento in cui sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.

La Commissione, non riesce a cogliere, nel testo della norma che parla genericamente di rimborso, alcuna ragione che possa autorizzare un distinguo fra ipotesi di rimborso accelerato e quella di rimborso stabilito giudizialmente dopo un accertamento dell'Amministrazione Finanziaria rilevatosi infondato. Anche l'espressione "quando sia stato definitivamente accertato", dell'ultimo capoverso del comma 4, dell'art.8, non può certamente avallare una interpretazione restrittiva, perché l'accertamento definitivo del diritto al rimborso, può anche conseguire alla scadenza del termine per l'accertamento di cui all'art. 57 del D.P.R. 633/1972.

La Commissione, esaminando la problematica, nel dare alla norma una corretta interpretazione, effettua ulteriori riflessioni, al fine di dare un peso prevalente allo scopo per il quale ritiene essere stata emanata e comprenderne l'effettiva portata nel suo complesso.

In primo luogo appare evidente che notevole importanza è stata attribuita dallo Statuto ai rapporti dare-avere, tra Fisco e contribuente, che anche secondo la Cassazione devono essere inquadrati nell'ambito dei principi di tutela della integrità patrimoniale del contribuente, riconoscendo implicitamente la par condicio del dare e dell'avere; con la conseguenza che il diritto a garantire l'integrità patrimoniale, con lo Statuto del contribuente, si connota di un ulteriore riconoscimento di assoluto carattere innovativo. Il Legislatore, prevedendo l'art. 8 in esame, ha voluto tutelare l'integrità patrimoniale del contribuente.

In proposito la Suprema Corte ha avuto modo di affermare che l'art. 8, comma 4, della legge n. 212/2000, impone all'Amministrazione finanziaria (...è tenuta a...) di rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente abbia dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, non ostando al riconoscimento del diritto al rimborso, la perdurante mancata adozione del regolamento ministeriale di attuazione previsto dal comma 6 del medesimo articolo, atteso che la norma di legge definisce in modo completo tutti gli elementi costitutivi del diritto di credito a fronte del quale corrisponde non l'esercizio di una potestà discrezionale della Pubblica Amministrazione, ma una condotta dell'Ufficio finanziario

interamente vincolata al momento del definitivo accertamento della insussistenza del tributo per il quale la garanzia è stata prestata, e nell'importo dovuto a rimborso, corrispondente al costo della garanzia, che deve inquadrarsi nello schema tipico della obbligazione di natura patrimoniale avente titolo nella legge (Cass.Sez.Trib., Sent. n. 19751/2013).

La disposizione ha carattere precettivo ed è immediatamente applicabile, senza alcun decreto e norma di attuazione. Essa impone all'Amministrazione il rimborso per i costi sostenuti a causa del procedimento di attuazione del tributo. Il mancato riconoscimento del rimborso di tali oneri si risolverebbe in una ulteriore tassazione a carico dei contribuenti che si ritrovano in una posizione creditoria nei confronti dello Stato, penalizzandoli ingiustamente rispetto ad altri (Cass.Sez.Trib., Sent. n. 14024/2009).

Sempre secondo la Suprema Corte, la corretta interpretazione della dizione "ha dovuto richiedere" contenuta nell'art. 8, va letta con riferimento alla necessità della richiesta della fideiussione in rapporto allo scopo di ottenere la sospensione del pagamento dei tributi, la loro rateizzazione o il loro rimborso (Cass.Sez.Trib., Sent. n. 16409/2015).

In tal modo la Commissione, nell'interpretare l'art. 8, prescinde da qualsiasi pur possibile distinzione; in particolare valutando che, ai fini della legittimità del rimborso dei costi della intervenuta fideiussione, è irrilevante la circostanza che il contribuente abbia discrezionalmente optato per una richiesta anticipata di rimborso.

Pertanto, i ricorsi riuniti vanno accolti, naturalmente limitatamente alle richieste di rimborso degli oneri di fideiussioni presentate dalla società incorporante per le società incorporate

risultando inammissibili le richieste presentate dalla stessa , perché tardive.

La novità della questione e la reciproca soccombenza inducono a disporre la compensazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, sciogliendo la riserva formulata, dichiara inammissibili le richieste di rimborso presentate dalla società incorporante per se stessa e per la società incorporata accoglie nel resto i ricorsi riuniti. Spese compensate.

Bergamo, 5 dicembre 2016

Il Giudice estensore


(Giovan Battista Rustico)

Il Presidente


(Paolo Oldi)