

29069/22



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Costi delle fideiussioni di cui all'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972-Rimborso-Termine biennale previsto, a pena di decadenza, dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 54 del 1992-Inapplicabilità nella specie.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Ernestino Luigi Bruschetta -Presidente-
 - Enrico Manzon -Consigliere-
 - Giovanni La Rocca -Consigliere-
 - Giacomo Maria Nonno -Consigliere-
 - Andrea Antonio Salemme -Consigliere rel.-
- ha pronunciato la seguente

R.G.N. 16842/2014

Cron. 2069

C.C. 06/07/2022

ORDINANZA

2452
2022

sul ricorso iscritto al n. 16842/2014 R.G. proposto da **Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale è domiciliata a Roma, Via dei Portoghesi, n. 12

- *ricorrente* -

contro

(omissis)

(omissis)

.. in persona del

rappresentante per l'IVA in Italia ex art. 17, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972 (omissis), r. a (omissis)

(omissis) rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis)

del foro di Milano

- *intimata, controricorrente tardiva* -

e nei confronti di

(omissis) in proprio,
responsabile in solido ex art. 17 cit., rappresentata e difesa
dall'Avv. (omissis) del foro di Milano

- *interveniente, controricorrente tardivo* -
avverso la sentenza della **Commissione Tributaria Regionale
della Lombardia n. 163/43/13, depositata il 19 dicembre
2013;**

dato atto delle conclusioni già rassegnate dal Sostituto Procuratore
Generale, in persona della Dott.ssa Immacolata Zeno, in data 6
febbraio 2019, nel senso del rigetto del ricorso;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 6 luglio 2022
dal Consigliere Andrea Antonio Salemme;

RILEVATO CHE

1. (omissis) quale rappresentante per l'Iva in Italia
ex art. 17, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972 di (omissis)
(omissis) ed
in proprio, quale responsabile in solido ai sensi della medesima
disposizione di legge, in data 14 maggio 2010, presentava
all'Agenzia delle entrate istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 30
d.P.R. n. 633 del 1972, dei costi di fideiussione, pari ad euro
175.296,66, sostenuti a garanzia del rimborso dei crediti Iva
risultanti dalle dichiarazioni annuali.

2. Avverso il silenzio-rifiuto formatosi su detta istanza, il
medesimo presentava impugnazione avanti la CTP di Milano,
lamentando la violazione dell'art. 8, comma 4, l.n. 212 del 2000
(d'ora innanzi: St. Contr).

3. La CTP rigettava il ricorso con sentenza n. 124/24/12,
ritenendo che l'art. 8, comma 4, St. Contr. fosse applicabile
unicamente ai rimborsi scaturenti da attività di accertamento, non
estendendosi ai rimborsi scaturenti dalle dichiarazioni annuali Iva in
via accelerata ai sensi degli artt. 30 e 38-bis d.P.R. n. 633 del
1972.

4. Avverso la sentenza della CTP, proponeva appello il (omissis) , nella ricordata duplice qualità.

5. La CTR, con la sentenza impugnata, accoglieva l'appello ed annullava la sentenza di primo grado, rilevando, in particolare, quanto segue:

- "il rimborso dei costi per le polizze fideiussorie trova specifico ed esclusivo fondamento nella previsione [...] di cui all'art. 8 comma 4 della legge n. 212/2000 che prescrive tale obbligo alla PA in relazione al solo dato oggettivo dell'accertamento della inesistenza della imposta o maggiore imposta richiesta al contribuente";

- l'art. 8, comma 4, St. Contr. "non si limita a denunciare un generico principio ma stabilisce un preciso obbligo di condotta della PA al ricorrere di determinati presupposti ('Quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore di quella accertata') che integrano lo stesso fatto costitutivo della pretesa di rimborso del contribuente (titolare di un diritto soggettivo di natura patrimoniale nei confronti della PA);

- nella specie, il rimborso era dovuto in quanto era stato definitivamente accertato che "a monte" l'imposta non era dovuta, ragion per cui il credito Iva era stato rimborsato;

- l'eccezione d'inammissibilità della richiesta di rimborso del costo delle fideiussioni per maturata decadenza ex art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992, opposta dall'Agenzia delle entrate, era infondata, non avendo quest'ultima indicato né la data in cui era stato effettuato il rimborso delle eccedenze Iva né la data della maturazione della decadenza stessa.

6. Avverso la sentenza della CTR, proponeva ricorso l'Agenzia delle entrate nei confronti della sola (omissis) , affidandosi a due motivi.

6.1 Giusta ordinanze interlocutorie rese ad esito delle udienze in data 13 marzo 2019 ed 1 ottobre 2019, venivano disposti rinvii

della causa a nuovo ruolo per l'integrazione del contraddittorio nei confronti del (omissis)

6.2. Con atto intitolato "controricorso ex art. 370 c.p.c." e datato 29 ottobre 2019, si costituivano sia la (omissis) sia il (omissis), facendo constare la tardività della notificazione del controricorso all'Agenzia delle entrate, ma patrocinandone comunque la valenza alla stregua di memoria, in sostituzione del non più previsto contraddittorio orale, ed in tal guisa spiegando articolate difese.

7. Constano in atti aver assunto, già in data 6 febbraio 2019, argomentate conclusioni il rappresentante della Procura Generale presso la Corte di cassazione, in persona del Sost. P.G. Dott.ssa Immacolata Zeno, che insta per il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Preliminarmente va osservato che ammissibile è la memoria depositata nell'interesse di (omissis) corredata di procura speciale.

Invero - alla stregua di un ormai consolidato insegnamento della giurisprudenza di legittimità, da cui il Collegio non ravvisa ragioni di discostarsi - "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 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, trovando in tali casi applicazione l'art. 1 del Protocollo di 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" (cfr. da ultimo (Sez. 5, n. 5508 del 28/02/2020, Rv. 657368-01).

Stante quanto precede, deve, segnatamente, considerarsi rituale l'intervento del (omissis) in proprio, siccome, in tale qualità, oltreché in quella di rappresentante per l'Iva della (omissis) (omissis), già parte in entrambi i gradi di merito e, quindi, come ritenuto dall'evocata ordinanza interlocutoria ad esito dell'udienza dell'1 ottobre 2019, contraddittore necessario anche nel presente grado di legittimità.

2. Può dunque procedersi alla disamina dei motivi di ricorso, che possono essere enunciati ed affrontati congiuntamente in ragione della sovrapponibilità delle censure.

3. Con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, laddove la CTR non ha rilevato la decadenza di (omissis) dal diritto al rimborso in ragione del termine biennale da tale disposizione previsto per le ipotesi di restituzione.

4. Con il secondo motivo, la medesima denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 8, comma 4, St. Contr. e degli artt. 30 e 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972, laddove la CTR ha ritenuto applicabile alla fattispecie sottoposta alla sua cognizione l'art. 8, comma 4, St. Contr., che, invece, ad avviso della ricorrente, si riferisce unicamente al caso della garanzia prestata in relazione a rimborsi scaturenti da un'attività di accertamento dell'Amministrazione che determini un maggior credito o un minor debito d'imposta del contribuente, senza estendersi ai rimborsi scaturenti dalla dichiarazione annuale Iva richiesti in via accelerata ai sensi degli artt. 30 e 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972.

5. Infondato è il primo motivo.

Esso non coglie, e per l'effetto neppure contesta, l'effettiva "ratio decidendi" della sentenza impugnata, la quale, con una

motivazione che non lascia adito ad ambiguità, rigetta l'eccezione di decadenza dell'Agenzia delle entrate sulla base delle carenze allegatorie in cui questa è incorsa e non sulla base dell'inapplicabilità dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, che pertanto non viene in linea di conto.

Si legge infatti testualmente nella sentenza impugnata che, "appare priva di pregio l'eccezione di inammissibilità della richiesta del contribuente, perché, a prescindere dalla questione in ordine alla accessorietà [...] dell'obbligazione di garanzia rispetto all'obbligazione garantita e quindi a prescindere anche dalla questione conseguente, relativa all'applicabilità nel caso in esame della disposizione di cui all'art. 21 D.Lgs. 546/92, l'appellata non solo non ha fatto menzione di quella dell'avvenuto rimborso dell'eccedenza Iva, ma nemmeno ha indicato la data in cui si sarebbe verificata la dedotta decadenza".

Quel che dunque rimprovera la sentenza impugnata all'Agenzia delle entrate è, prima ancora di – "i.e.": "a prescindere da" – qualsivoglia disquisizione circa l'applicabilità o meno dell'art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992, di cui invece l'Agenzia medesima lamenta la violazione nel motivo in disamina, un difetto di allegazione di dati temporali ritenuti essenziali, di per se stesso impediente – secondo la CTR – una favorevole delibazione dell'eccezione.

Né in contrario vale opporre – come fa l'Agenzia – essere "pacifico in atti che, a fronte di anni d'imposta dal 2000 al 2007 [...], l'istanza di rimborso è stata presentata in data 14/05/2010[,] per cui la CTR era perfettamente posta nelle condizioni di verificare come il termine biennale fosse ampiamente decorso".

Invero,

- per un verso, stante quanto riferito dalla CTR, il difetto allegatorio investe di per sé l'indicazione della data in cui sarebbe maturata la decadenza: profilo completamente negletto, in ricorso, dall'Agenzia;

- per altro verso, la motivazione della sentenza impugnata, giusta il brano dianzi riprodotto, si appunta sulla mancata indicazione della data del riconosciuto rimborso dell'imposta: ciò coerentemente con il complessivo ragionamento della CTR, di per se stesso non fatto segno di critica alcuna in ricorso, secondo cui è con il rimborso in sé dell'imposta ad essersi cristallizzato, automaticamente, il diritto del contribuente ad ottenere il rimborso altresì delle spese sostenute per la prestazione delle garanzie, con la conseguenza che, nell'incensurato schema argomentativo adottato dalla CTR, non rilevano, a differenza di quanto opinato dall'Agenzia, né la data di presentazione dell'istanza di rimborso, né "a fortiori" il tempo intercorso tra questa e gli anni di imposta di riferimento.

6. Anche il secondo motivo è infondato.

Questa Sezione ha già avuto modo di affermare, con sentenza n. 16409 del 05/08/2015, Rv. 636097-01, adesivamente richiamata e sviluppata dall'ordinanza n. 5508 del 15/10/2019, dep. 2020, Rv. 657368-02, che l'art. 8, comma 4, St. Contr., il quale impone all'Amministrazione 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, sul rilievo che l'espressione: "... ha dovuto richiedere" in esso utilizzata 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 (sospensione del pagamento dei tributi o rateizzazione o rimborso).

In particolare, come rilevato, in motivazione, dalla citata ordinanza n. 5508 del 2020, che offre un'ampia ricostruzione della problematica, una diversa opzione ermeneutica frustrerebbe l'esigenza presidiata dall'art. 8, comma 4, St. Contr. di preservare l'integrità patrimoniale del contribuente a fronte sia di una pretesa

impositiva infondata sia di una legittima pretesa al rimborso di somme dovute, rischiando conseguentemente di entrare in frizione con il diritto unionale, in base al consolidato orientamento della Corte di giustizia secondo cui gli Stati membri dispongono, sì, di una certa libertà quanto alla determinazione delle modalità di rimborso dell'eccedenza dell'Iva, purché, però, il sistema 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, punto 20; 12 maggio 2011, causa C-107/10, punto 33). Al contrario, a mente, tra l'altro, della procedura d'infrazione (n. 2013/4080) promossa dalla Commissione contro l'Italia per l'eccessiva onerosità delle condizioni previste ai fini del rimborso dagli artt. 30 e 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972 nella formulazione in allora vigente, ed a mente, "a cascata", delle modifiche normative rese necessarie per fronteggiare la messa in mora, deve concludersi che l'interpretazione dell'art. 8, comma 4, St. Contr. di cui alla citata sentenza n. 16409 del 2015 – ossequiata "ante litteram" dalla CTR nella sentenza impugnata – si presenta allineata al diritto unionale.

7. Alla luce di quanto precede, come anticipato, il ricorso, nel suo complesso, deve essere disatteso.

8. In punto di spese, la compiuta elaborazione dei principi di diritto rilevanti solo ad opera della più volte citata ordinanza n. 5508 del 2020, rende conto della sussistenza di giustificati motivi per la compensazione delle stesse.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Compensa le spese.

Così deciso a Roma, lì 6 luglio 2022.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 06 OTT 2022

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

