



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI BOLOGNA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SILVESTRI	SILVIO IGNAZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	IORE	FRANCESCO	Relatore
<input type="checkbox"/>	PEDERZOLI	ANTONIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 424/2017
spedito il 09/05/2017

- avverso DINIEGO RIMBORSO n° PROT.9084/2017 IVA-ALTRO 2009
- avverso DINIEGO RIMBORSO n° PROT.9084/2017 IVA-ALTRO 2010
contro:
DIREZIONE REGIONALE EMILIA ROMAGNA UFFICIO CONTENZIOSO
VIA MARCO POLO N. 60

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 424/2017

UDIENZA DEL

13/02/2018 ore 10:45

N°

325/2018

PRONUNCIATA IL:

13 FEB. 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

22 MAR. 2018

Il Segretario

Il Segretario

RGR 424/'17

L'odierno ricorrente, formulava istanza di rimborso degli oneri fideiussori relativa a rimborso IVA. Assumeva il ricorrente che detta garanzia viene richiesta dall'Agenzia come *conditio sine qua non* per ottenere il rimborso.

Poiché la ricorrente ha un fatturato costituito in buona parte da prodotti alimentari con aliquota al 4% (per esempio il latte), si trova ad essere abitualmente a credito di imposta.

Si vede quindi costretta a ricorrere al rimborso, prestando la garanzia fideiussoria, i cui oneri oggi chiede in ristoro.

L'agenzia opponeva un diniego esplicito.

Oggi resiste in giudizio con una preliminare eccezione sulla tempestività dell'istanza e, nel merito, con alcuni distinguo sulla giurisprudenza di Cassazione favorevole al ricorrente.

Preliminarmente sull'art.21 D.lgs.546/'92.

L'Agenzia lamenta la tardività dell'istanza di rimborso, ma incorre in un evidente errore. Infatti fa decorrere il *dies a quo* da un momento nel quale il ricorrente non aveva ancora maturato il diritto a chiedere il rimborso. Ma per decadere dal diritto al rimborso dell'indebito pagato il diritto stesso deve essere maturato. Solo da quel momento possono decorrere i termini di decadenza.

Soccorre in proposito anche la definizione contenuta nello statuto del contribuente.

Pertanto detta eccezione di tardività non coglie nel segno perché, nella tesi prospettata dall'Agenzia, il *dies a quo* viene arbitrariamente spostato.

Nel merito.

La giurisprudenza citata dal ricorrente appare conferente e risolutiva (Cass. sez. 5, *Sentenza n. 16409 del 2015*). La

sentenza della Corte di legittimità ha vagliato la pronuncia della "Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia (...), con la quale, rigettando l'appello dell'Ufficio, è stato riconosciuto, in base al disposto della L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 4, il diritto della ILCAM s.p.a. al rimborso del costo della fideiussione che essa aveva richiesto, dal 26/2/1996 al 10/11/2002, nelle more di **alcuni giudizi in tema di IVA successivi alla esecuzione di rimborso (poi conclusisi a favore della contribuente con sentenze passate in giudicato nel 2001 e 2002)**, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 6. Il giudice d'appello ha ritenuto che il citato art. 8, comma 4, dello Statuto del contribuente introduce un vero e proprio diritto soggettivo in capo al contribuente, del quale mira a tutelare l'integrità patrimoniale, diritto non condizionato all'emanazione di disposizioni di attuazione (previste nel comma 6 dello stesso art. 8), ne' limitato alle polizze fideiussorie stipulate successivamente alla data di entrata in vigore della norma.

Questo il testo della motivazione della pronuncia:

"2.1. Con il primo motivo del ricorso principale, è denunciata la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 8, commi 4 e 6, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 6: è formulato il quesito se il diritto al rimborso previsto dalla prima norma "valga solo per le spese per polizze stipulate obbligatoriamente e dunque non anche per quelle previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 6", di natura facoltativa.

Col secondo motivo è dedotta l'insufficienza della motivazione in ordine al tipo di polizza, facoltativa e non obbligatoria, stipulata dalla contribuente, con le conseguenze di cui alla prima censura. Con la terza doglianza la ricorrente si duole nuovamente della violazione

dell'art. 8 cit., "anche in combinato disposto con il Titolo 7 del R.D. n. 827 del 1924", sostenendo che, "nell'assenza del regolamento attuativo di cui al comma 6 dello stesso art. 8, che indichi i capitoli di bilancio designati a tal fine e le modalità di pagamento, l'Amministrazione finanziaria non possa essere tenuta al rimborso delle somme ivi previste".

Infine, con il quarto motivo, è ribadita la tesi secondo cui la norma de qua è applicabile alle sole spese sostenute a fronte di polizze stipulate dopo la sua entrata in vigore (1 agosto 2000). 2.2. I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente per stretta connessione, sono infondati.

La L. n. 212 del 2000, art. 8 (Statuto dei diritti del contribuente), rubricato "Tutela dell'integrità patrimoniale", stabilisce, al comma 4, che "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".

Il comma 6 prevede poi che "con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi della L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 3, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo".

Va, infine, rilevato che l'art. 18 della L. n. 212 cit. prescrive che "I decreti ministeriali previsti dagli artt. 8 e 11 devono essere emanati entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge".

Ciò posto, va osservato quanto segue:

a) la norma in esame (comma 4), in base al suo tenore testuale, ha natura immediatamente precettiva, prevedendo il

diritto al rimborso del costo delle fideiussioni richieste dal contribuente nei casi indicati e imponendo all'amministrazione finanziaria l'obbligo di provvedere quando sia definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura inferiore a quella accertata: si tratta di una disciplina in sè sufficientemente compiuta - essendo stabiliti i presupposti dell'insorgenza del diritto al rimborso, il suo oggetto, il soggetto tenuto a provvedere e il soggetto avente diritto -, tale da attribuire al contribuente un diritto soggettivo perfetto, posto a tutela della sua integrità patrimoniale;

b) a fortiori ciò vale considerando che la norma è contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 1 stabilisce, al comma 1, che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali", con le conseguenze che dalla anzidetta clausola rafforzativa derivano, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr., per tutte, Cass., sez. un., n. 18184 del 2013), in tema di esegesi di buona parte delle disposizioni medesime, tra le quali, indubbiamente, quella in esame;

c) l'omessa emanazione del decreto ministeriale previsto dal comma 6 non è idonea, pertanto, ad impedire l'operatività immediata della norma, considerando che le disposizioni di attuazione ivi contenute non possono che riguardare, data la rilevata compiutezza della disciplina primaria, aspetti di natura meramente pratico-operativa, la cui mancata regolamentazione non può ritenersi ostativa all'esecuzione del rimborso;

d) la norma comprende i costi di tutte le fideiussioni che il

contribuente ha richiesto, dovendosi chiaramente intendere l'espressione "ha dovuto richiedere" non nel senso dell'esistenza di un ipotetico obbligo normativo in tal senso, bensì con riferimento alla necessità (onere) della richiesta della fideiussione in rapporto allo scopo perseguito (ottenere la sospensione del pagamento di tributi o la rateizzazione o il rimborso);

e) infine, non vi è alcuna ragione, ne' letterale ne' sistematica, per ritenere che il diritto al rimborso concerna solo i costi relativi a fideiussioni richieste dopo l'entrata in vigore della norma in esame, laddove, anzi, deve ritenersi, anche alla luce delle considerazioni sin qui svolte, che il diritto al rimborso, insorto dopo l'entrata in vigore della norma, riguardi anche le spese per polizze anteriormente stipulate (cfr. Cass. n. 14024 del 2009)".

Questa giurisprudenza non distingue tra rimborsi cd "accelerato" e altri rimborsi, come quello relativo a contenzioso pendente, anzi li comprende tutti. Ciò appare chiaro leggendo la parte della sentenza evidenziata in neretto, *supra*.

L'ultimo motivo dispiegato dall'Agenzia riguarda la legge 167/2017 (cd. legge comunitaria) la quale ha introdotto un ristoro forfettario dei costi sostenuti per il rilascio della garanzia (0.15%).

Su questo punto va fatta una premessa necessaria.

La norma è stata introdotta a seguito di una procedura Comunitaria di infrazione contro l'Italia, essendo l'IVA un tributo armonizzato.

L'UE si doleva infatti dell'atteggiamento del Fisco italiano, il quale pretendeva di non riconoscere nulla ai contribuenti per un onere connesso all'imposta, la fideiussione appunto. Onere imposto dalla legislazione e dalla burocrazia italiana.

La disposizione della legge Europea 2017 mira a chiudere la procedura d'infrazione n. 2013/4080, avviata dalla Commissione europea, che imputa all'Italia l'inosservanza dell'art. 183, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), secondo cui *"qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabiliti"*.

Quindi a prescindere della compatibilità di questa norma (che limita in modo forfettario e incongruo il ristoro) con l'ordinamento comunitario, il principio di diritto è quello della debenza del rimborso. La norma poi, dispone per futuro. Va infatti detto che la Corte di Giustizia UE, nella sentenza 12 maggio 2011, C-107/10, chiamata a pronunciarsi in merito alla normativa nazionale bulgara, ha stabilito che non va posto a carico del contribuente ulteriore onere per fruire di un rimborso dovuto.

Da tale giurisprudenza, la Commissione aveva dedotto che la situazione italiana in materia di rimborsi IVA non era compatibile con la normativa dell'UE sia riguardo ai tempi di erogazione che agli oneri finanziari imposti ai contribuenti.

La nuova normativa, limitando il ristoro ad una cifra modesta, dovrà passare nuovamente il vaglio di legittimità comunitaria. Ma tale questione qui non rileva oggi perché la norma fiscale invocata dall'Agenzia n.167/2017 dispone solo per il futuro.

Le spese seguono, *ex lege*, la soccombenza, nonché il rimborso del contributo unificato.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso, nei sensi di cui
in motivazione



7

Condanna l' Agenzia a pagare le spese legali quantificate in €.
2.000,00, oltre accessori di legge.

Il Presidente

Il relatore

