

**Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 20/04/2023) 13/07/2023, n. 20024***IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA) › Rimborso**IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Rimborso dell'imposta**IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA) › In genere***Intestazione**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MANZON Enrico - Presidente -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. CARADONNA Lunella - Consigliere -

Dott. D'AQUINO Filippo - Consigliere -

Dott. GORI Pierpaolo - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 8620/2022 R.G. proposto da:

NOVARTIS PHARMA A.G., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. Francesco Mattarelli e dall'Avv. Chiara Romanelli, con domicilio eletto presso lo studio del secondo difensore in Roma, via Pacuvio n. 34;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, in persona del Direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lom-

bardia n. 162/6/2022 depositata il 21 gennaio 2022.

Udita la relazione svolta nella adunanza camerale del 20 aprile 2023 dal Consigliere Pierpaolo Gori.

**Svolgimento del processo**

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 [l. 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 introduttivo 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 perchè, anche ai sensi della [l. 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 perchè 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 eccezionale 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.

## Motivi della decisione

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'eccedenza di IVA che uno Stato membro stabilisce devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza 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. n. 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 l. 212 del 2000, art. 8, comma 4, oltre che del D.P.R. n. 633-72, 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 l. 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 l.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 immediatamente 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. E' 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 fisionomia 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 Farma Spa 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'eccedenza 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'immobilizzazione 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. n. 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 l. 10 dicembre 2016, n. 193, 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 [l. 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 sono stati prevenuti dai summenzionati interventi del legislatore, la combinazione del D.P.R. n. 633-72, 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 [l.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, perchè la fideiussione di cui al dl [D.P.R. n. 633/72](#), [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.

### **Conclusione**

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 13 luglio 2023