BonelliErede
with LOMBARDI

Focus Team Contenzioso Tributario
Febbraio 2020

Rimborsi IVA più semplici: la garanzia e la sentenza favorevole "sbloccano" il rimborso IVA anche in presenza di "carichi pendenti"

1. Introduzione

L'esistenza di "carichi pendenti" (cioè posizioni debitorie aperte verso il fisco) consente all'Agenzia delle Entrate di **sospendere i rimborsi richiesti** dal contribuente attraverso l'adozione di un provvedimento di "fermo amministrativo". Spesso, quindi, i carichi pendenti rappresentano un serio ostacolo al rimborso dei crediti IVA, anche se il contribuente ha prestato garanzia ai sensi dall'art. 38-bis del d.p.r. 633/1972 ("**Decreto IVA**") o se le pendenze verso il fisco sono venute meno per effetto di una sentenza favorevole (ma non ancora passata in giudicato).

> Il problema è avvertito specialmente dai soggetti IVA che si trovano in costante credito verso l'Erario, e da tutti coloro che, a vario titolo, gestiscono unitariamente posizioni IVA diverse, come ad esempio le SGR che gestiscono fondi di investimento immobiliare. In quest'ultimo caso, infatti, le pendenze relative a un singolo fondo possono teoricamente incidere sulla posizione IVA della SGR nella sua interezza.

Lo scenario sembra però destinato a cambiare, e anche di molto. La Corte di cassazione, con la **sentenza a sezioni unite del 31 gennaio 2020, n. 2320**, ha infatti aperto **nuove e significative opportunità** per i contribuenti. La prestazione della garanzia prescritta dalla legge sarà, infatti, sufficiente a ottenere il rimborso del credito IVA, anche in presenza di carichi pendenti. Inoltre, l'annullamento delle pendenze verso il fisco comporterà in ogni caso la caducazione del fermo amministrativo applicato ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. 472/1997, anche se la sentenza che dispone l'annullamento di tali pendenze non fosse ancora passata in giudicato.

2. Quando si presenta il problema?

Il problema si presenta con frequenza nella pratica, ed è ben noto a chi gestisce la posizione IVA di una società. La situazione è la seguente.

Il contribuente chiede all'Erario il rimborso di un credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale, ed eventualmente, se la legge lo prescrive, presta a tal fine idonea garanzia (ad esempio, una fideiussione bancaria), sostenendone i relativi costi.

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only. It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

Focus Team Contenzioso Tributario



Focus Team Leader
Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
tel. +39-02-771131

Autori

Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
tel. +39-02-771131

Marco Fasola
marco.fasola@belex.com
tel. +39-02-771131

A questo punto, si presenta un problema. Il contribuente – e si tratta di un'evenienza del tutto normale – ha infatti ricevuto la notifica di un avviso bonario, di un avviso di accertamento o di una cartella di pagamento, anche del tutto estranei al credito IVA chiesto a rimborso, ma non ha pagato in via definitiva le somme richieste con tali atti, ad esempio perché li ha impugnati dinanzi al giudice tributario. Sulla base di questi atti o, talvolta, anche semplicemente di un PVC consegnato al termine di una verifica fiscale (c.d. "carichi pendenti"), l'Agenzia delle Entrate adotta allora un provvedimento di fermo amministrativo, "bloccando" il rimborso richiesto.

Spesso, a nulla vale insistere con gli uffici competenti sul fatto che il credito IVA è già oggetto di una garanzia (se questa è stata prestata), e che il rimborso non espone quindi l'Erario ad alcun pericolo; o che i carichi pendenti sono stati nel frattempo annullati da un giudice di primo o secondo grado, e il fermo amministrativo non ha più alcuna ragion d'essere. L'Agenzia delle Entrate è ferma su posizioni restrittive, improntate a una cautela delle ragioni erariali spesso eccessiva e a una sostanziale indifferenza per le sentenze non ancora divenute definitive.

> La prestazione della garanzia – questa è stata **fino a oggi** la **versione del fisco** – non impedisce l'apposizione del fermo amministrativo, e l'annullamento dei carichi pendenti ne fa venir meno gli effetti solo se disposto con sentenza passata in giudicato.

La procedura di rimborso del credito IVA, così, in presenza di carichi pendenti, rischiava fino a oggi di rimanere sostanzialmente paralizzata, nell'attesa che il contenzioso relativo a questi ultimi venisse a conclusione. Un'attesa che, visti i tempi attuali del giudizio di cassazione, poteva prolungarsi anche per svariati anni.

3. La pronuncia della Corte di cassazione: verso una soluzione ragionevole ed equilibrata

L'impasse in cui spesso i contribuenti sono incorsi fino a oggi è stata ora sostanzialmente superata dalla giurisprudenza di legittimità.

La sentenza a sezioni unite del 31 gennaio 2020, n. 2320 – che ha composto un conflitto interpretativo sulla questione da tempo sorto in seno alle sezioni semplici – ha infatti stabilito che:

a) in caso di richiesta di rimborso di un credito IVA, l'amministrazione finanziaria, che abbia richiesto e ottenuto garanzia dal contribuente in base all'art. 38-bis del Decreto IVA, non può fare uso, durante il periodo di vigenza della garanzia, del fermo amministrativo dei rimborsi;

b) nel caso in cui un atto di irrogazione sanzioni (ma lo stesso vale per gli avvisi di accertamento, etc.) sia stato annullato in tutto o in parte con sentenza non definitiva, cessa di avere efficacia il provvedimento di sospensione del credito vantato dall'autore della violazione o dai soggetti obbligati in solido nei confronti

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

dell'amministrazione finanziaria emesso ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. 472/1997.

La pronuncia risolve dunque la questione in modo ragionevole ed equilibrato. Essa si basa – come si può notare dalla lettura della motivazione – da un lato sul **principio di collaborazione e buona fede sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente**, da cui si trae che l'applicazione simultanea della garanzia e del fermo amministrativo è al tempo stesso "*una cautela… ingiustificata per l'Erario*" e "*un carico eccessivo per il contribuente*", dall'altro sul **tenore letterale dell'art. 23 (che si riferisce espressamente agli "importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria**") e sul dato ormai acquisito della **"efficacia immediata" delle sentenze del giudice tributario**.

4. Cosa occorre fare adesso?

Le ricadute di questa sentenza sul piano applicativo – certamente positive per il contribuente – sono essenzialmente le seguenti:

a) in primo luogo, tutti coloro che prestano garanzia assolvendo all'onere prescritto dalla legge per ottenere il rimborso non possono più subire il fermo amministrativo durante il periodo di vigenza della garanzia. La **prestazione di idonea garanzia** sarà dunque **sufficiente**, in questi casi, ad assicurare il buon esito della procedura di rimborso;
b) in ogni caso poi, se il carico pendente (ad esempio, un avviso di accertamento) viene annullato dal giudice, il fermo amministrativo applicato ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. 472/1997 deve essere rimosso, anche se la sentenza che dispone l'annullamento non è ancora passata in giudicato. Così, **l'annullamento dei carichi pendenti** consentirà di "**sbloccare**" la procedura di rimborso del credito IVA. Va da sé che, se si rientra nei casi in cui la garanzia è prevista dalla legge, quest'ultima dovrà comunque essere prestata;
c) qualche dubbio resta, invece, sugli effetti che la sentenza favorevole non definitiva produce sul fermo amministrativo applicato ai sensi dell'art. 69 del r.d. 2440/1923, dato che la Corte non si è pronunciata espressamente sul punto, e che in base al tenore letterale di questa disposizione la sospensione del rimborso "*deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo*". Il problema dovrebbe, comunque, avere ricadute applicative limitate, visto che la stessa Agenzia delle Entrate sembra ritenere che quest'ultima misura sia uno strumento meramente residuale[1].

Quanto si è detto vale **sia per il futuro, sia per le procedure di rimborso ancora pendenti,** che potranno così essere "sbloccate" attivandosi nelle sedi opportune.

---

[1] Cfr. circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014.

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

5. Ulteriori strumenti di tutela

Vi sono, infine, anche altre soluzioni per **assicurare al contribuente l'ottenimento del rimborso IVA pur in presenza di carichi pendenti**.

La prestazione di idonea garanzia in relazione al credito IVA chiesto a rimborso, infatti, dovrebbe naturalmente evitare l'apposizione del fermo amministrativo anche al di fuori dei casi in cui tale garanzia è prescritta dalla legge. Questa possibilità era del resto già prefigurata dalla prassi amministrativa[2].

L'opportunità può essere d'interesse soprattutto per i contribuenti che, per ottenere il rimborso dei crediti IVA risultanti dalle dichiarazioni annuali, non hanno l'onere di fornire alcuna garanzia, come ad esempio le SGR che gestiscono fondi di investimento immobiliare.

In ogni caso – indipendentemente dalla prestazione della garanzia e dall'annullamento giudiziale dei carichi pendenti – se alla luce delle circostanze concrete il "blocco" del rimborso IVA appare eccessivo, sarà sempre possibile impugnare il fermo amministrativo, chiedendo al giudice di verificare se la misura risponda a effettive esigenze di tutela dell'Erario. In particolare, a questo fine si potrà invocare in giudizio il **principio di proporzionalità dell'azione amministrativa**, che **inizia ormai a farsi largo anche nelle aule d'udienza dei giudici tributari**.

[2] Cfr. circolare n. 33/E del 22 luglio 2016.

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

Focus Team Contenzioso Tributario

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con focus sul contenzioso tributario.

Andrea Silvestri
Tributario

Stefano Brunello
Tributario

Andrea Manzitti
Tributario

Laura Salvaneschi
Contenzioso

Francesco Sbisà
Penale

Matteo Fanni
Tributario

Giulio Mazzotti
Tributario

Emanuela Spinelli
Penale

Gianmarco Tortora
Tributario

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only. It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.