

Aspetti problematici del rimborso dei costi della fideiussione

di Angelo Buscema

Premessa normativa: Il rimborso dei costi delle fideiussioni

L'art. 8, c. 4, dello Statuto del contribuente prevede l'obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di effettuare il rimborso dei costi che il contribuente ha dovuto sostenere per ottenere:

- 1) la sospensione del pagamento - fattispecie disciplinata in particolare dall'art. 47, c. 5 del D.lgs n. 546 del 31 dicembre 1992, in base al quale la C.T.P. può subordinare la totale o parziale sospensione dell'atto di accertamento impugnato alla *“prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e nei termini indicati nel provvedimento”*;
- 2) la rateizzazione del pagamento all'Agente della riscossione, ex art. 19, c. 1 del D.P.R. n. 602/1973 - la norma subordina la rateazione del pagamento dei tributi diretti iscritti a ruolo alla presenza di una situazione temporanea di obiettiva difficoltà oltre che alla *“prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancari”* **ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi**;
- 3) il rimborso del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale, di cui all'art. 38 bis del D.P.R. n. 633/1972; secondo tali disposizioni il contribuente è tenuto a prestare *“contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari al termine di decadenza dell'accertamento ... fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito ... o da un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità o mediante polizza fideiussoria, rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione”*.

Per tutte le ipotesi appena elencate la restituzione dei costi di fideiussione(1) sostenuti dal contribuente è subordinata all'accertamento definitivo che “l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata”(2).

Trattasi dunque di rimborso che *“va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l’imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata”*. Lo stesso art. 8 prevede che *“con decreto del Ministro delle finanze ... sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo”*. Il successivo art. 18 prevede poi che il decreto di cui all’art. 8 debba essere emanato entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore dello Statuto (termine fino ad oggi disatteso).

Problematica

Secondo una precisa ricostruzione ermeneutica in assenza del decreto ministeriale sono paralizzati i doveri di rimborso ed il corrispondente diritto del contribuente o comunque la loro attuazione. In altri termini, l’emanazione del regolamento viene considerata come *conditio sine qua non* per attuare il rimborso.

Secondo diversa scelta ermeneutica⁽³⁾, l’Amministrazione finanziaria è obbligata al rimborso anche in assenza del regolamento attuativo. Il tipo di intervento normativo previsto non è tale da costituire *conditio sine qua non* per il funzionamento dell’istituto. Occorre affermare l’efficacia immediatamente precettiva della disposizione contenuta nell’art. 8, c. 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, atteso che la disciplina primaria è già sufficientemente definita nella legge, sì da essere ritenuta *self executing*. L’art. 8, c. 4 *“è da considerarsi norma immediatamente esecutiva, a prescindere dall’emanazione dei Regolamenti attuativi previsti dal comma 8 dello stesso articolo”*; l’art. 8, c. 4, *“è esaustivo e la fattispecie è completa, essendo chiaramente indicato l’oggetto del rimborso, chi ne ha diritto ed al ricorrere di quali condizioni, nonché il soggetto tenuto al rimborso”*; al Regolamento sono quindi demandate questioni marginali, come le modalità pratiche del rimborso, che non incidono sulla fattispecie normativa. Nel caso dell’art. 8, c. 4, Statuto, la norma statale esercita competenza sua propria e, individuando i presupposti del rimborso d’ufficio, l’ammontare, il soggetto obbligato e l’avente diritto, statuisce una disciplina già senz’altro realizzabile in concreto; la fonte secondaria potrà scegliere tra più modalità attuative (i.e. con termini sollecitatori, con precisazione di un procedimento per giungere all’ordinativo di pagamento), ma, in assenza di tale più specifica disciplina, una disciplina sufficientemente precisa già esiste. L’emanando regolamento potrà

dunque innovare rispetto alla disciplina già vigente, ma in sua assenza non sussiste vuoto normativo.

L'immediato rimborso del costo della fideiussione, nonostante la mancata approvazione del regolamento attuativo, è conforme al dovere di *"buon andamento"* della Pubblica Amministrazione, che non può trattenere somme non dovute(4). Il diniego di immediata restituzione del costo della fideiussione costituisce nella specie arricchimento indebito, contrastante con il dovere di *"collaborazione e buona fede"* di cui all'art. 10, c. 1, L. 27 luglio 2000, n. 212

La buona fede ha valenza ricostruttiva ed è criterio utile per individuare la soluzione giusta nel caso concreto. Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto. Inoltre, l'interprete è vincolato all'*"interpretazione adeguatrice"* a Costituzione cioè al dovere di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione (Cass. civ., n. 17576/2002). La Suprema Corte con riferimento alla compensazione di cui al comma 1 dell'art. 8, L. 27 luglio 2000, n. 212, con sent. n. 22872 del 25 ottobre 2006, ha affermato che *"l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione ... non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione, ma attribuisce soltanto all'Amministrazione finanziaria la possibilità di disciplinare l'applicazione. Ne consegue che in difetto di una specifica disciplina normativa, devono applicarsi i principi dettati dall'art. 1241 e seguenti del codice civile"*. Se il regolamento ha funzione attuativa, ma di una disposizione di per sé già precettiva ed attuabile, l'efficacia della fonte primaria non può certo essere pregiudicata dal ritardo (oltre tutto sine die) nell'emanazione della fonte secondaria. Sia per l'attuazione della compensazione (comma 1 dell'articolo 8), sia per la restituzione del costo della fideiussione (comma 4 dell'articolo 8), la mancanza della fonte secondaria non impedisce al contribuente e all'Erario di attuare quanto dovuto ex lege. Se già non è consentito un regolamento espressamente derogatorio rispetto alla legge, tanto meno può essere consentito un comportamento, assimilabile ad un regolamento derogatorio di fatto

Giurisdizione in ipotesi di diniego del rimborso del costo della fideiussione

Secondo una precisa scelta ermeneutica⁽⁵⁾ il rimborso dei costi di fideiussione ha natura indennitaria. Quello fatto valere nella specie dal contribuente non è propriamente un credito per il rimborso del tributo, ma si tratta piuttosto di un autonomo rapporto, di natura indennitaria che, considerati i limiti della giurisdizione tributaria, rientra nella giurisdizione del giudice ordinario. Trattasi del ristoro di un ingiusto pregiudizio patrimoniale, subito a causa di un comportamento, ancorché lecito, senz'altro illegittimo dell'Amministrazione finanziaria. La fattispecie non è inquadrabile in un rimborso di un tributo *tout court*, cosa che porta innegabilmente al riconoscimento della giurisdizione tributaria, ma ad un autonomo rapporto di natura indennitaria, geneticamente collegato alla vicenda tributaria, in cui il contribuente fa valere un diritto soggettivo. La conseguenza di siffatta scelta è che l'azione per ottenere il rimborso dei costi di fideiussione in base all'art. 8 della L. 212/2000 va essere esperita dinanzi al giudice ordinario, come nei casi di domande risarcitorie dei privati per danni loro arrecati dall'attività della pubblica Amministrazione. Tale concezione restrittiva della giurisdizione tributaria comporta l'aggravio della posizione del contribuente che, dopo aver ottenuto dal giudice tributario una sentenza di annullamento, sarà costretto a proporre un'autonoma azione davanti al giudice ordinario⁽⁶⁾ per ottenere il rimborso dei costi di fideiussione. Secondo diversa impostazione la tesi volta ad escludere la giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di rimborso dei costi di fideiussione è da respingere. In particolare, la giurisdizione in ipotesi di diniego del rimborso del costo della fideiussione spetta al giudice tributario. Ciò assicura una celere attuazione di quel diritto all'integrità patrimoniale che è tutelato dallo Statuto. Norma di riferimento è in primis l'art. 2, c. 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, gli interessi ... e ogni altro accessorio”*. L'art. 19 del dlgs 546/1992 alla lettera g) prevede che *“il ricorso può essere proposto avverso ... il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti”*. Il costo della fideiussione rientra in *“ogni altro accessorio”* non dovuto. Va disattesa la tesi secondo cui la giurisdizione spetta al giudice ordinario, trattandosi di una controversia avente ad oggetto *“altri accessori”* di cui all'art. 2, D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546, come interessi moratori ed anatocistici relativi al tributo. L'art. 2, con l'espressione *“ogni altro accessorio”*, comprende, a titolo di

chiusura, ogni tipo di costo che sia in rapporto di consequenzialità con il debito tributario. La norma è chiaramente residuale e tendente al massimo spettro applicativo (purché nel limite del concetto di accessorietà al tributo). La disposizione è espressione ulteriore della scelta legislativa tendente ad allargare la giurisdizione delle Commissioni, purché in collegamento con la materia tributaria. Scelta che nella specie è giustificata anche da “ragioni di economia processuale”. Sussiste la giurisdizione tributaria qualora trattasi di “*un ulteriore onere che viene a trovarsi in stretta causalità con l’onere fiscale, in quanto ad esso accessorio*” (i.e. la garanzia che deve assistere il pagamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale)(7). Sussiste la giurisdizione tributaria sia quando la richiesta di rimborso è effettuata a seguito dell’impugnazione di un atto impositivo (i.e. la prestazione di idonea garanzia in tema di sospensione dell’atto impugnato) sia quando una volta ottenuto definitivamente l’annullamento dell’atto impositivo successivamente si impugna il diniego di rimborso del costo della fideiussione. E’ sostenibile ricondurre tale obbligazione tra gli “*accessori*” di cui all’art. 2, in quanto si tratta pur sempre di costi strettamente connessi al rapporto tributario e che da questo si originano. Non è infatti da un comportamento doloso o colposo che autonomamente, rispetto all’azione impositiva, tali costi trovano la fonte, ma nella finalità di ottenere una rateazione nel pagamento delle imposte, una sospensione nella riscossione, un rimborso di imposte e tale connessione rispetto al rapporto tributario tali costi conservano anche nel momento in cui la legge ne impone la restituzione. La fattispecie si avvicina più ad un indebito, appunto, che ad un indennizzo, in quanto il costo della fideiussione viene sostenuto in base ad un atto poi annullato.

La connessione con il rapporto tributario è peraltro insito nella funzione stessa della fideiussione o dell’assicurazione fideiussoria, che è quella di costituire una garanzia in favore del terzo, in questo caso l’Amministrazione finanziaria. Non si ravvisano pertanto ostacoli insormontabili a che la domanda di restituzione dei costi sostenuti dal contribuente anche per la polizza fideiussoria possa essere ricondotta alla formula “*altri accessori*” di cui all’art. 2, del D.lgs 5326/92, con conseguente giurisdizione tributaria.

Elementi a favore della giurisdizione tributaria sono inoltre desumibili proprio dalla lettera dell’art. 8 della L. 212/2000 laddove è previsto l’obbligo per l’Amministrazione di effettuare il rimborso (“*l’Amministrazione deve rimborsare*”),

riconducendo quindi la fattispecie ad un rimborso d'ufficio. In effetti, già al momento della presentazione dell'istanza di rateazione, sospensione o rimborso Iva, l'Amministrazione è messa nelle condizioni di sapere a quanto ammontano i costi per la fideiussione. Le Sezioni Unite, chiamate in più occasioni a mettere un punto fermo in merito all'estensione di detto vincolo di accessorietà, hanno ritenuto che rientrino nella giurisdizione delle commissioni tributarie le liti aventi ad oggetto gli aggi esattoriali, le spese di notifica, gli interessi moratori, il maggior danno da svalutazione ex art. 1224, c. 2 del codice civile, con esclusione delle controversie concernenti danni provocati dall'amministrazione finanziaria (sentt. 15 ottobre 1999, n. 722; 17 novembre 1999, n. 789; 4 ottobre 2002, n. 14274; 4 gennaio 2007, n. 15; 16 aprile 2007, n. 8958). Il motivo essenziale di quest'ultima esclusione consiste nella circostanza che la pretesa del risarcimento del danno non è specificamente collegata al prelievo del tributo ma riposa sul più generale principio del *neminem laedere* che deve informare anche l'esercizio dell'attività dell'amministrazione finanziaria. Siffatta problematica è estranea al rimborso degli oneri fideiussori, e ciò in quanto l'obbligo gravante in tal caso sull'amministrazione finanziaria non ha nulla a che vedere con quello del risarcimento del danno. Quest'ultimo, anche se si è verificato in occasione dell'esercizio d'una pretesa tributaria, trova il proprio fondamento su un illecito comportamento dell'amministrazione finanziaria, mentre la richiesta da parte dell'autorità tributaria d'una garanzia fideiussoria, salvo che non avvenga in casi non espressamente previsti dalla legge, è diretta a tutelare legittimamente gli interessi dello Stato. Soltanto una volta che sia definitivamente appurata l'insussistenza della pretesa tributaria, l'onere imposto al contribuente non ha più ragion d'essere, per cui l'amministrazione finanziaria è tenuta per legge a rimuovere l'ingiustificata diminuzione patrimoniale subita dal contribuente attraverso il rimborso degli oneri fideiussori da questi sopportati. Da ultimo, la Corte di Cassazione, SS.UU., con la sentenza 16 giugno 2010, n. 14499 ha statuito che rientra nella giurisdizione del giudice tributario non solo la richiesta relativa all'indebita detrazione dal credito IRPEF di interessi non corrisposti o insufficientemente versati su crediti d'imposta rimborsati in ritardo, ma anche la richiesta del risarcimento dell'ulteriore danno e della refusione dell'importo pagato per la prestazione di cauzione. In base al principio di concentrazione della tutela, le Commissioni Tributarie possono riconoscere al contribuente non soltanto il rimborso dalle imposte indebitamente

versate, ma pure gli accessori come gli interessi ovvero il maggior danno o l'importo eventualmente pagato per la prestazione di cauzioni non dovute.

Schema procedimentale :rimborso d'ufficio o rimborso ad istanza di parte

L'art. 8, comma 4, è un caso di rimborso d'ufficio, pertanto, vale la stessa disciplina con cui è attuato il rimborso d'ufficio dell'art. 41, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Il rimborso d'ufficio di cui al comma 4 dell'articolo 8 si inserisce in un istituto già noto ed attuato (art. 68, c. 2, D.Lgs. n. 546/1992, artt. 38, u.c., e 41, cc. 1, 2 e 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602).

Secondo diversa impostazione una volta risolta la preliminare questione circa la riconducibilità della controversia in esame nella giurisdizione tributaria è agevole affermare che il rimborso degli oneri in oggetto deve essere fatto valere attraverso lo schema processuale del rimborso del tributo. Non a caso, infatti, anche la lettera h dell'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede come atto impugnabile il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi e, ancora una volta, di *“altri accessori non dovuti”*. Il contribuente che intende azionare il proprio diritto al rimborso ha l'onere di presentare all'ufficio competente l'apposita domanda amministrativa di rimborso degli oneri in oggetto ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546/92, che prevede un termine generale di due anni dal pagamento ovvero se posteriore dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Il termine citato ha carattere residuale ed opera in assenza di disposizioni specifiche. Il termine biennale di decadenza dal diritto ad ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso di quanto corrisposto indebitamente, decorre, di regola, dal giorno dell'avvenuto pagamento. Può decorrere anche da un momento successivo, vale a dire *“dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”*, ma questa locuzione si riferisce all'ipotesi in cui il sorgere del diritto al rimborso sia sottoposto a termine (iniziale) o a condizione, oppure - più ampiamente - al verificarsi di una fattispecie complessa a formazione progressiva, nella quale s'inseriscano una molteplicità di circostanze rilevanti (si pensi **all'accertamento definitivo che “l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata”**).

La norma generale residuale di cui all'art. 21, c 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 , prevedente un termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, non

esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 c.c..

Giova osservare che il ricorso del contribuente al giudice tributario per ottenere il rimborso di somme che egli assume indebitamente versate postula il provvedimento di diniego, anche in forma tacita, del rimborso, la cui inesistenza, dovuta al non ancora avvenuto decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione, previsto dall'art. 21, c. 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 comporta l'inammissibilità del ricorso per difetto dell'atto impugnabile e cioè di un presupposto processuale, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. La decadenza sostanziale dell'azione per il decorso di determinati termini previsti dalla legge attiene non ad un vizio processuale bensì alla stessa ammissibilità della tutela giurisdizionale. Il mancato decorso del termine specifico previsto dal legislatore (cioè i novanta giorni dall'istanza di rimborso) impedisce la formazione di un atto impugnabile e, conseguentemente, non è possibile invocare una tutela giurisdizionale.

Efficacia retroattiva

Il diritto al rimborso, che sia stato negato dopo l'entrata in vigore dello statuto del contribuente, esplica i suoi effetti anche con riferimento ai costi sostenuti in relazione ai precedenti periodi. Infatti, la L. n. 212 del 2000, art. 8, c. 4, prevede che *"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"*. L'uso del tempo passato (*"ha dovuto richiedere"*), non lascia dubbi sul fatto che il legislatore abbia voluto riconoscere il diritto al rimborso anche con riferimento ai periodi di imposta precedenti, in relazione a procedure non ancora completate all'atto dell'entrata in vigore della norma statutaria. La disposizione di cui all'art. 8 dello Statuto del contribuente opera anche con riferimento a rapporti giuridici formati in periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore della normativa (Cass. Sent. n. 14024 del 17 giugno 2009 della Sez. tributaria)(8).

Note

1) Con provvedimento del 21/12/2006 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4/1/2007, l'Agenzia delle Entrate ha previsto a carico dei contribuenti che intendono effettuare acquisti e cessioni nei confronti di operatori dell'Unione Europea l'obbligo di presentare, **ai fini dell'attribuzione del**

numero di partita IVA una polizza fideiussoria o una fideiussione bancaria. La garanzia fideiussoria deve avere durata di 3 anni dalla data del rilascio ed essere rilasciata per un importo rapportato al volume di affari annuo presunto da indicare nella stessa garanzia e comunque non inferiore a 50.000 euro. In conformità a quanto previsto dalla legge istitutiva dell'imposta sul valore aggiunto (Dpr 26 ottobre 1972 n.633 e successive modifiche e integrazioni) gli operatori tenuti al pagamento dell'imposta devono presentare alla fine di ciascun periodo contributivo (di regola l'anno) una dichiarazione riepilogativa delle operazioni effettuate; da tale adempimento può risultare anziché un debito di imposta verso lo Stato un credito per imposta pagata sugli acquisti di importo eccedente quella recuperata sulle vendite. **Il rimborso di tale credito viene effettuato prestando una cauzione anche a mezzo di polizza assicurativa (art. 38 bis del Dpr 26/10/1972 n. 633).** La funzione della garanzia assicurativa è quella di tutelare l'amministrazione finanziaria con riferimento alla restituzione, totale o parziale, delle somme rimborsate al contribuente nel caso in cui dette somme, secondo l'avviso di rettifica o altro atto amministrativo a esso notificato siano risultate indebitamente rimborsate garantendo altresì il pagamento degli interessi e delle relative sanzioni. **I creditori Iva strutturati per scarto di aliquota ed esportazioni possono ottenere il rimborso prestando polizze fideiussoria anche per i crediti risultanti dalla denuncia trimestrale.** Particolare forma di rimborso del credito Iva concerne poi la compensazione di gruppo: in base al Dm 13/12/1979 le società di capitali possedute da un'unica controllante per una quota superiore al 50% delle azioni possono immediatamente compensare i crediti delle singole società con i debiti di altre società del gruppo. **Le società che a fine anno beneficiano della compensazione dei loro crediti trasferiti con i debiti di altre società devono garantire il credito compensato con polizza fideiussoria.** L'art. 78 della Legge 28/12/1991 n. 413 ha istituito il cosiddetto "rimborso fiscale" per i contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Con Decreto del ministero delle Finanze del 28/12/1993 n.567 è stato autorizzato il Concessionario del servizio di riscossione nella sua qualità di gestore del conto a erogare rapidamente i rimborsi spettanti ai contribuenti per i crediti d'imposta sorti dopo l'1/1/1994 ovvero risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente a tale data mediante accredito bancario. **Tale Decreto, successivamente modificato dalla L 27/12/ 1997 n 449 ha previsto la possibilità di chiedere e ottenere il rimborso anticipato dei crediti d'imposta da parte del Concessionario prestando garanzia mediante polizza fideiussoria (art. 20, 21,22).** **Il contribuente che ha definito una pendenza con il fisco può ottenere la rateazione dell'importo concordato, prestando garanzia a mezzo di polizza fideiussoria. Il fondamento giuridico è costituito dal D.Lgs. 19/6/1997 n. 218 per i casi di omessa**

impugnazione, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale. La polizza assicura all'Erario la corresponsione del debito alle scadenze stabilite. L'obbligazione dell'imposta di successione avente ad oggetto il pagamento della stessa resta solidalmente a carico degli eredi che sono tenuti al pagamento nell'ammontare complessivamente dovuto da loro stessi e dai legatari. Al contribuente può essere concesso di eseguire il pagamento dell'imposta in rate annuali posticipate, maggiorate di soprattasse e interessi. **La dilazione di pagamento ai sensi dell'art. 38 del D.lgs 346/1990 è concessa a condizione che il contribuente presti idonea garanzia anche mediante polizza fideiussoria di importo pari all'imposta maggiorata degli interessi di dilazione e delle sanzioni per il caso di mancato pagamento che assicuri all'amministrazione finanziaria il regolare pagamento delle rate alle singole scadenze:** il pagamento dilazionato è tuttavia previsto per un massimo di 5 rate annuali all'apertura della successione

2) Sembrerebbe, quindi, in base ad un'interpretazione letterale di detto periodo, che l'ipotesi di rimborso del costo della garanzia sia unicamente quella per cui, a seguito del rilascio della stessa, vi sia stata una attività di «solo» accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, a procedura conclusa, abbia definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura inferiore. Tale interpretazione non può essere accettata per il fatto che dette garanzie possono e devono essere rilasciate, e la norma in commento lo prevede, a prescindere da un'attività di puro accertamento da parte dell'Ufficio. È il caso, ad esempio, del rilascio della garanzia prevista per la rateizzazione delle somme dovute a seguito dell'adesione all'accertamento prevista dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 o delle somme dovute a seguito di conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 (sempre nell'ipotesi di rateizzazione) dove l'obbligazione tributaria è già stata concordata e determinata, oppure del rilascio della garanzia prevista dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 in caso di rimborso, dove anche in questo caso non vi è un'attività di «puro» accertamento o un atto impositivo, ma semmai una verifica dei requisiti della normativa, che legittima la richiesta stessa (in tal senso, Andrea Taglioni, Rimborso del costo delle Fideiussioni prestate dai contribuenti in Corriere tributario n. 18/2006 pag. 1488).

3) La giurisprudenza di merito promuove la più ampia ed incondizionata applicabilità dell'art. 8 dello Statuto del contribuente:

- Il diritto al rimborso del costo della fideiussione di cui all'art. 8, c. 4, Statuto dei diritti del contribuente, non può essere precluso dal ritardo ministeriale nella emanazione delle disposizioni di attuazione (Sent. n. 35 del 30 luglio 2008 della Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. IX).

- In base all'art. 8 dello Statuto il contribuente ha diritto al rimborso dei costi delle fideiussioni sostenuti per richiedere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, in quanto tale norma, ponendo un principio generale, risulta immediatamente e direttamente applicabile (C.T.R. del Friuli Venezia Giulia, sez. I, 15 gennaio 2008, n. 2)
- Il costo della fideiussione è considerabile quale “**accessorio**” del tributo. Si tratta, infatti, “della richiesta da parte dello stesso soggetto passivo d'imposta per la restituzione delle spese sostenute per la prestazione della fideiussione, strettamente collegata al pagamento dell'imposta e, pertanto, debito accessorio della stessa” (C.T.R. Bari del 3 aprile 2009, n. 50)

4) Non esiste un interesse dell'Erario a trattenere somme non dovute per legge, ma è anzi interesse erariale il loro rimborso (Cass. 25 febbraio 2008, n. 4755).

5) Alcune pronunce hanno sostenuto che la giurisdizione spetterebbe al tribunale, stante il carattere non “fiscale” delle spese sostenute per l'ottenimento delle fideiussione (Tribunale di Trieste, sentenza 28 dicembre 2007, n. 1443).

6) Al riguardo, la norma in commento non dispone alcunché e poiché gli atti oggetto di impugnazione davanti alla Commissione tributaria sono specificatamente e tassativamente elencati, si deve ritenere che l'**unico rimedio** per ottenere e far valere il diritto al rimborso non può che essere quello di adire l'**autorità giudiziaria ordinaria** (in tal senso, Andrea Taglioni , Rimborso del costo delle Fideiussioni prestate dai contribuenti in Corriere tributario n. 18/2006 pag. 1492).

7) Dal dettato della norma, secondo una precisa ricostruzione si evince che il rimborso in questione non può trovare applicazione nel caso in cui un contribuente, a seguito della notifica di un accertamento, decida di optare per l'istituto dell'accertamento con adesione. In tal caso, almeno nella gran parte delle ipotesi, non può sostenersi che l'imposta non sia dovuta, visto che il contribuente ha “negoziato” le somme in sede di adesione. Diverso è il caso in cui, nel corso del giudizio instaurato con l'impugnazione della cartella, il giudice conceda la sospensiva dell'atto impositivo a condizione che venga prestata idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. Nel caso di pronuncia favorevole al contribuente, è possibile affermare che sussiste, per lo stesso, il diritto alla rifusione delle spese sostenute per la fideiussione. Un'altra ipotesi in cui sussiste l'obbligo di rimborso dei costi sostenuti per la garanzia può essere quello in cui il contribuente chieda , previa prestazione della garanzia, la dilazione delle somme iscritte a ruolo.

- 8) Tale sentenza (n. 14024 del 17 giugno 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria) implicitamente riconosce la giurisdizione del giudice tributario. Con la pronuncia n. 24883

del 9.10.2008, le Sezioni Unite del giudice di legittimità ritengono che il concetto di giudicato implicito può essere utilizzato per estendere l'efficacia oggettiva della sentenza della CT alle questioni che, se pur non espressamente decide, costituiscono il presupposto logico della decisione giudiziale. Tale nesso si ravvisa tra la decisione di merito e la questione su cui la CT non ha espressamente statuito. Si pensi alla questione sulla legittimazione ad processum, sulla legittimazione ad agire, sulla competenza e sulla giurisdizione; colui che si limita a chiedere la riforma della decisione di merito non rimette affatto in discussione anche la giurisdizione ma, al contrario, con il suo comportamento la riconosce, aderendo e/o prestando acquiescenza alla pronuncia implicita su di lei. Il giudice che si pronuncia affermando la propria competenza, non può non aver verificato il presupposto della giurisdizione.

27 gennaio 2011
Antonio Terlizzi

per le seguenti **MOTIVAZIONI**:

Documentazione allegata:

Chiede, inoltre, che la somma riconosciuta a rimborso venga:

Accreditata sul c/c n. _____ intestato a _____

CAB _____ ABI _____ Presso la Banca o Ufficio Postale

(Con addebito delle relative commissioni bancarie).

Rimborsata tramite MANDATO DI PAGAMENTO riscuotibile presso la Banca

Data _____

FIRMA DEL RICHIEDENTE
