



ESENTE DA REGISTRAZIONE
 AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
 N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
 MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

16409/15

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto
 Art. 8, c. 4, legge n.
 212/00 - costo
 fideiussioni - rimborso -
 presupposti - portata

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Aurelio	CAPPABIANCA	Presidente	R.G.N. 5509/09
Dott. Biagio	VIRGILIO	Rel. Consigliere	
Dott. Antonio	GRECO	Consigliere	
Dott. Mario	CIGNA	Consigliere	Cron. 16409
Dott. Massimo	FERRO	Consigliere	Rep.

ha pronunciato la seguente:

ud. 11/3/2015

SENTENZA

2003
 2015

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
 elettivamente domiciliata in Roma, via _____ presso
 l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

 p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
 elettivamente domiciliata in Roma, via _____ presso l'avv.
 _____, rappresentata e difesa dall'avv. _____ giusta
 delega in atti;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli
 Venezia Giulia n. 2/01/08, depositata il 15 gennaio 2008.



Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza dell'11 marzo 2015 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

uditi l'avvocato dello Stato _____ per la ricorrente e l'avv

_____ per la controricorrente e ricorrente incidentale;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Riccardo Fuzio, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento dell'incidentale.

Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia indicata in epigrafe, con la quale, rigettando l'appello dell'Ufficio, è stato riconosciuto, in base al disposto dell'art. 8, comma 4, della legge n. 212 del 2000, il diritto dell _____ 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 conclusi a favore della contribuente con sentenze passate in giudicato nel 2001 e 2002), ai sensi dell'art. 38 *bis*, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

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 articolo 8), né limitato alle polizze fideiussorie stipulate successivamente alla data di entrata in vigore della norma.

2. La _____ s.p.a. resiste con controricorso e propone ricorso incidentale in relazione alla statuizione di compensazione delle spese.

Considerato in diritto

1. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso principale per assenza di procura speciale conferita dall'Agenzia all'Avvocatura Generale dello Stato, in applicazione della consolidata giurisprudenza di questa Corte che ritiene non necessario il rilascio di tale procura ai sensi dell'art. 1, secondo comma, del r.d. n. 1611 del 1933 (Cass., sez. un., n. 23020 del 2005).

2.1. Con il primo motivo del ricorso principale, è denunciata la violazione dell'art. 8, commi 4 e 6, della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 38 *bis*, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972: 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 dall'art. 38 *bis* comma 6 DPR 633/72", 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 VII del R.D. 827/1924", 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.

L'art. 8 della legge n. 212 del 2000 (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 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*".

Il comma 6 prevede poi che "*con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, 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 legge n. 212 cit. prescrive che "*i decreti ministeriali previsti dagli articoli 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 sé 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, né letterale né 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).

3. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, la società contribuente denuncia "vizio motivazionale" con riguardo alla statuizione della sentenza impugnata di compensazione delle spese di entrambi i gradi di merito.

Il ricorso è inammissibile ai sensi dell'art. 366 *bis* cod. proc. civ. (vigente *ratione temporis*), il quale, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, richiede, per la censura di vizi di motivazione, la chiara e sintetica indicazione del fatto controverso in riferimento al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, o delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della stessa la rende inidonea a giustificare la decisione (*ex plurimis*, Cass. nn. 2652 e 8897 del 2008, 27680 del 2009).

4. In conclusione, va rigettato il ricorso principale e dichiarato inammissibile l'incidentale.

5. La novità della questione e la reciproca soccombenza inducono a disporre la compensazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara inammissibile l'incidentale.

Compensa le spese.

Così deciso in Roma l'11 marzo 2015.

Il consigliere estensore

(Biagio Virgilio)

Il Presidente

(Aurelio Cappabianca)

■ Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 5 AGO 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA