

Rimborso IVA con carichi fiscali pendenti: questione ancora aperta nonostante le Sezioni Unite

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

In ordine alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di negare il rimborso IVA in presenza di altri carichi di altra natura (cioè non IVA) si era espressa, come si ricorderà, la Corte di cassazione, SS.UU., con la sentenza n. 2320/2020.

Tale pronuncia non è stata esente da critiche da parte della dottrina e - specie nell'attuale momento storico - rischia di arrecare gravi danni ad operatori economici già fortemente provati dell'effetto COVID-19, peraltro a fronte di pretese e richieste che appaiono in contrasto, sotto il profilo della compatibilità, con i principi di origine unionale e con le indicazioni della Corte di Giustizia.

Riferimenti

Cassazione, SS.UU., sentenza 31 gennaio 2020, n. 2320

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 23

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis

Come noto, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza n. 2320 del 31 gennaio 2020, hanno stabilito che l'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, che prevede una serie di accorgimenti per evitare di eseguire rimborsi IVA non spettanti, specie laddove vi sia il sospetto che il relativo credito sia stato generato attraverso fatture per operazioni inesistenti, deve considerarsi alternativo (non precludendole) alle altre disposizioni normative, di carattere generale (ossia, riguardanti le imposte generalmente intese), tese a garantire i crediti erariali (e la riscossione degli stessi), ossia l'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 e l'art. 69 del R.D. n. 2440/1923.

Tale pronuncia non è stata esente da critiche da parte della dottrina (1), soprattutto sotto il profilo della compatibilità con i principi di origine unionale.

Da più parti è stato sottolineato come il cumulo degli strumenti cautelari a disposizione del Fisco in ordine ai rimborsi IVA non risulti del tutto in linea con il principio di proporzionalità, potendo ritardare l'esecuzione del rimborso oltre un tempo ragionevole, compromettendo così il naturale e fisiologico funzionamento del meccanismo IVA, del quale il rimborso costituisce parte integrante (2), in quanto funzionale al conseguimento del basilare principio della neutralità.

Il punto è che l'Amministrazione finanziaria, "forte" del principio offerto dai giudici di vertice con la sentenza in richiamo, sembra stia ricorrendo, in maniera anche diffusa, a tali strumenti alternativi, in particolar modo al metodo recato dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, per negare l'esecuzione dei rimborsi IVA, ovvero, per esigere il rilascio di una apposita fideiussione anche per i casi in cui l'art. 38-bis non lo prevede, incurante del fatto che tale sua condotta possa risultare contraria ai principi cardine dell'ordinamento comunitario, e, più nello specifico, della disciplina comunitaria dell'IVA.

Fabio Falcone - *Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

Note:

(1) Sulla sentenza in esame, si vedano F.T. Coaloa - A. Bonaria, "Sulla sospensione cautelare del rimborso IVA le Sezioni Unite avallano la prassi dell'Agenzia", in *il fisco*, n. 12/2020, pag. 1125; M. Basilavecchia, "Misure cautelari sui rimborsi IVA: tutto risolto?", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2020, pag. 289; F. Randazzo, "Per le SS.UU. è escluso il fermo amministrativo del rimborso IVA se il contribuente ha prestato garanzia", in *Corr. Trib.*, 2020, pag. 371; nonché S. Servidio, "Fermo amministrativo e rimborso IVA", in *L'IVA*, n. 6/2020, pag. 49.

(2) Il diritto al rimborso, infatti, si verifica quando dall'applicazione del diritto alla detrazione sorge una eccedenza.

Rimborsi

È verosimile che il contribuente (soggetto passivo IVA) che si veda negare il diritto al rimborso possa avere delle remore a impugnare tale diniego dinanzi alla competente Commissione tributaria, consapevole del fatto che nel relativo giudizio l'Amministrazione finanziaria farebbe valere l'insegnamento recentemente offerto dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione.

È tuttavia vero, come opportunamente sottolineato in dottrina (3), che le Sezioni Unite hanno volutamente evitato di prendere una posizione di principio sulla questione di fondo sulla quale si è costruito il contesto giurisprudenziale: ossia, se il credito IVA sia così speciale, al punto che il relativo rimborso non possa essere condizionato (e quindi inciso) da questioni esogene, ossia derivanti da pretese dell'Amministrazione riguardanti altre vicende.

Rebus sic stantibus, appare decisiva l'incidenza del diritto europeo, in particolare la verifica della compatibilità con le Direttive IVA di misure cautelari che rischiano di compromettere la neutralità e l'effettività del diritto alla detrazione.

Talché, salvo che il legislatore non intervenga direttamente ed espressamente, allo stato l'unico modo per poter far luce sulla compatibilità con la normativa unionale del principio secondo il quale l'Amministrazione finanziaria, anche in ordine ai rimborsi IVA, avrebbe a disposizione diversi ed alternativi strumenti di cautela (non necessariamente previsti dalla specifica disciplina dell'IVA), è rappresentato dall'impugnazione di uno dei citati dinieghi da parte di un soggetto che, in maniera quasi "pionieristica", incurante della pronuncia a Sezioni Unite, ponga (in maniera forte e persuasiva) l'organo giudicante di fronte al proprio dovere di "giudice comunitario", inducendolo a interpretare la questione in maniera comunitariamente orientata, ovvero, se non altro, a sospendere la causa per sottoporre la questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

La vicenda esaminata dalle Sezioni Unite

L'ordinanza di rimessione (4) aveva sottoposto alle Sezioni Unite i seguenti quesiti:

a) se l'Amministrazione finanziaria, sebbene in possesso di una fideiussione rilasciata ai sensi dell'art. 38-bis, del D.P.R. n. 633/1972, possa fare uso dello strumento cautelare di cui all'art. 23, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, nonché di

quello previsto dall'art. 69, R.D. n. 2440/1923, laddove contesti un controcredito, nella specie conseguente a imposte non armonizzate (ossia, imposta di registro);

b) se il provvedimento di sospensione del rimborso possa essere conservato, nonostante il titolo che ne ha giustificato l'adozione sia stato nelle more annullato da una sentenza non definitiva.

In realtà, la questione realmente interessante (e da definire) era solamente la prima, mentre, per quanto concerne la seconda, risultava quasi scontato l'esito che stabilisse l'impossibilità di conservare la misura cautelare, atteso che in questo senso le Sezioni Unite si erano già pronunciate nel 2017 (5).

Con riferimento alla prima questione, invece, il contrasto era tra un primo orientamento che, facendo leva sulle esigenze intrinseche alla logica del tributo sul valore aggiunto, considerava sufficienti (e quindi esclusive) le garanzie previste dall'art. 38-bis, il quale suddivide i rimborsi in varie categorie, richiedendo, in determinati casi, la prestazione di una apposita garanzia (cauzione o fideiussione o polizza fideiussoria a prima richiesta, rilasciata da soggetti accreditati, preventivamente

Note:

(3) Si veda M. Basilavecchia, *Misure cautelari sui rimborsi IVA: tutto risolto?*, cit.

(4) Ordinanza interlocutoria n. 16567 del 20 giugno 2019. Il caso riguardava una S.r.l. il cui rimborso IVA, pur corredato da una fideiussione prestata ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo applicabile *ratione temporis*, era stato sospeso ai sensi dell'art. 23, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, in attesa della definizione di un contenzioso relativo a un avviso di rettifica e liquidazione in tema di imposta di registro, per un importo superiore rispetto a quello chiesto a rimborso (ai fini IVA). La contribuente impugnava il provvedimento di sospensione, ottenendo l'accoglimento del ricorso in primo grado, essendo venuto meno il carico pendente, a seguito dell'annullamento dell'avviso di liquidazione nelle more stabilito dalla stessa Commissione provinciale. L'Ufficio impugnava tale sentenza, ma il relativo gravame veniva respinto, atteso che per la Commissione regionale la disposizione di cui all'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 doveva considerarsi speciale, escludendo l'applicabilità di altre norme di analogo contenuto. L'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per Cassazione, lamentando la violazione degli artt. 23 del D.Lgs. n. 472/1997; 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, nonché dell'art. 69 del R.D. 18 dicembre 1923, n. 2440, sostenendo che il sistema di prestazione di garanzie contemplato dall'art. 38-bis del Decreto IVA non avrebbe precluso la sospensione del rimborso secondo le disposizioni, aventi ambiti applicativi diversi, di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 e all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923.

(5) Cass., SS.UU., n. 758 del 13 gennaio 2017, con commento di M. Basilavecchia, "Effetti della sentenza tributaria sulla riscossione straordinaria", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 3/2017, pag. 214.

identificati da provvedimenti amministrativi), ovvero, laddove emerga l'uso di fatture inesistenti, la sospensione del procedimento di rimborso. Fuori da queste condizioni, il diritto al rimborso dell'IVA non sarebbe suscettibile di limitazioni, nemmeno per garantire la riscossione di altri crediti tributari vantati dall'Amministrazione finanziaria.

Tra le pronunce riconducibili a tale primo orientamento vi è, in particolare, la sentenza della Cassazione n. 27784 del 31 ottobre 2018, secondo la quale l'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 deve essere interpretato nel senso che l'esistenza di carichi fiscali pendenti non giustifica la sospensione dei rimborsi IVA, in quanto la predetta disposizione normativa, avendo carattere speciale, può trovare applicazione solo rispetto ai procedimenti penali per i reati fiscali in essa richiamati, essendo tale interpretazione coerente con la giurisprudenza euro-unitaria, per la quale misure conservative adottate dagli Stati nazionali, che incidano sulla restituzione dell'eccedenza d'IVA attraverso meccanismi compensativi/sospensivi, pur non precluse in assoluto ove vengano in rilievo gli interessi finanziari degli Stati nazionali, devono tuttavia rispettare il principio di proporzionalità e non negare radicalmente il diritto alla detrazione, che connota il principio di neutralità dell'imposta.

Come si nota, nel precedente in richiamo i giudici di vertice hanno considerato il credito IVA da eccedenza detraibile soprattutto nella sua ottica europea, escludendo che lo stesso possa fungere anche da garanzia per la riscossione di un controcredito erariale di diversa natura (ossia, relativo ad un tributo non armonizzato e quindi diverso dall'IVA).

Il secondo orientamento (6), diffusosi soprattutto negli ultimi anni, valorizzava invece l'esigenza di tutelare i crediti dell'Amministrazione finanziaria, distinguendo pertanto tra garanzie di cui all'art. 38-*bis*, riguardanti unicamente il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, e garanzie "generali" a tutela di altri crediti erariali, opponibili anche in caso di rimborso IVA, al fine di evitare che il controcredito erariale potesse essere compromesso, specie in assenza di altri beni patrimoniali su cui soddisfarlo. Le Sezioni Unite hanno risolto il contrasto sostenendo che, in linea generale, il secondo orientamento risulta più convincente, e quindi la tutela del controcredito erariale può legittimare la sospensione di un rimborso IVA.

I giudici di vertice, dopo aver escluso l'autosufficienza del sistema IVA (e, quindi, la natura di disposizione speciale dell'art. 38-*bis*), hanno tuttavia precisato che l'adozione di strumenti "generali" a tutela di controcrediti erariali deve ritenersi preclusa in presenza di idonea garanzia rilasciata ai sensi dell'art. 38-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972; in pratica, qualora il rimborso IVA risulti tutelato dalla fideiussione o polizza fideiussoria, l'Amministrazione finanziaria non può attuare un'ulteriore misura cautelare. Cosicché, per i rimborsi per i quali sia prestata garanzia e nel periodo di efficacia della stessa, non è ammissibile operare la sospensione del rimborso, che va erogato comunque; mentre, anche se questo aspetto non è direttamente affermato nella sentenza, che si occupa dell'ipotesi precedente, deve ritenersi che in difetto di garanzia, perché non prevista dall'art. 38-*bis*, la sospensione del rimborso possa in linea di massima essere attuata. Si creano dunque due regimi, uno relativo alla garanzia regolata dall'art. 38-*bis*, l'altro affidato alla norma sulla sospensione - al fine della successiva compensazione - del rimborso; la quale entra in scena solo quando la prima garanzia non è stata prestata, o è scaduta, o è comunque inefficace (7).

Ciò posto, resta il fatto che la Suprema Corte ha volutamente sottolineato di aver valutato la vicenda *de qua* "dalla prospettiva del diritto nazionale qui in esame".

In pratica, i giudici di vertice non risultano aver specificatamente considerato la legittimità, dal punto di vista del diritto comunitario, di una misura cautelare "alternativa" all'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 nell'ipotesi in cui questa renda (o comunque possa rendere) oltremodo complessa e/o difficoltosa l'erogazione del rimborso IVA, inteso quale eccedenza derivante dall'applicazione del diritto alla detrazione. Si pensi al caso (assolutamente attuale) della sospensione, ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, di un rimborso IVA di importo inferiore ad euro 30.000, per il quale non occorre la fideiussione, a fronte di un controcredito erariale, derivante, ad esempio, da una contestazione, non ancora

Note:

(6) Si veda Cass., Sez. V, sentenza n. 4038 del 12 febbraio 2019, nonché Cass., Sez. V, sentenza n. 1292 del 22 gennaio 2020.

(7) Così M. Basilavecchia, *Misure cautelari sui rimborsi IVA: tutto risolto?*, cit.

definitiva, e destinata ad essere oggetto di un contenzioso, in materia di imposta di registro; ebbene, in tale circostanza, ipotizzando un esito sfavorevole al contribuente dei giudizi di primo e secondo grado per quel che riguarda la causa avente ad oggetto la contestazione in tema di imposta di registro, poi ribaltato in Cassazione, magari previo rinvio alla Commissione tributaria regionale, è sin troppo evidente il rischio di compromettere il fisiologico funzionamento del tipico meccanismo dell'IVA, vanificando (per quel che è peggio) la neutralità propria di tale tributo, per vicende del tutto estranee al suo peculiare e particolare sistema impositivo.

Si ritiene che in queste e in tante altre ipotesi il rispetto del principio di proporzionalità, a tutela del principio di neutralità dell'IVA, non permetta e non ammetta di negare l'erogazione del rimborso dell'eccedenza IVA a fronte di controcrediti erariali, di diversa natura e per giunta non definitivi, nonostante l'eccedenza IVA non sia garantita da apposita fideiussione, non presente perché non richiesta dall'art. 38-bis.

Motivo per il quale chi scrive ritiene che alcune pretese attualmente avanzate dall'Agenzia delle entrate, come, ad esempio, il rilascio di una fideiussione a garanzia di un rimborso IVA inferiore ai 30.000 euro, a fronte di un controcredito la cui spettanza è tuttavia oggetto di contestazione dinanzi al competente giudice tributario, risultino illegittime, se analizzate e considerate in ottica comunitaria.

Sulla rilevanza dei principi unionali

Come anticipato, la Corte di cassazione ha inteso ben delineare il perimetro della propria decisione, affermando, nella parte finale del punto 12 della motivazione, quanto segue: "Il Collegio intende sottolineare che, avuto riguardo al caso in esame, in cui la richiesta del rimborso dell'IVA risulta, pacificamente, esser stata corredata dalla

OSSERVAZIONI

Specie in questo momento storico, con la pandemia da COVID-19 ancora in essere, molte aziende potrebbero "fortemente desiderare" l'erogazione del rimborso IVA, per poter ottenere quella liquidità che magari gli istituti bancari attualmente non concedono. Senza contare che, sempre a causa delle difficoltà (dal punto di vista economico) provocate dal COVID-19, per molti operatori potrebbe risultare di fatto impossibile ottenere una valida fideiussione. In un simile contesto, dunque, la sospensione dell'erogazione del rimborso dell'IVA rischia di arrecare gravi danni ad operatori economici già fortemente provati dell'effetto COVID-19, peraltro a fronte di pretese e richieste che appaiono fortemente contrarie alle indicazioni della Corte di Giustizia.

prestazione di garanzia fideiussoria, non vengono in rilievo i principi desumibili dal diritto dell'Unione, nell'interpretazione che ne ha dato la Corte di Giustizia e neppure l'evoluzione che, successivamente ai fatti di causa, si è avuta nel diritto nazionale. Non è dunque, questa la sede per affrontare i relativi temi d'indagine". Con tale affermazione i giudici di vertice hanno sostanzialmente chiarito che la loro valutazione non ha tenuto conto dei principi comunitari e del loro impatto sulla applicazione ed interpretazione dell'art. 38-bis. Al vero, l'argomento "glissato" non è di poco conto, considerato che l'attuale

formulazione dell'art. 38-bis, così come modificato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 175/2014, ha eliminato l'obbligo generalizzato della prestazione di una garanzia, il quale permane per le sole ipotesi di rischio, indicate al comma 4.

In particolare, il nuovo comma 3 dell'art. 38-bis prevede che per i rimborsi che superano la soglia di euro 30.000 la relativa dichiarazione rechi il visto di conformità di uno dei soggetti a tal fine autorizzati, oltre a una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con la quale il contribuente attesti la ricorrenza delle condizioni, individuate dalla norma, incidenti sulla solidità patrimoniale dell'impresa, sulla continuità aziendale e sulla regolarità dei versamenti contributivi (8).

Per questi casi, così come per le ipotesi di rimborso di somme inferiori ad euro 30.000, che verosimilmente rappresentano la parte prevalente delle procedure di rimborso dell'eccedenza IVA, la questione dell'applicabilità del fermo amministrativo, ovvero, della sospensione ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, non può essere risolta alla luce del principio di diritto posto con la sentenza

Nota:

(8) Si veda al riguardo quanto indicato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014.

emessa a Sezioni Unite, essendo esso circoscritto alle sole domande di rimborso assistite da garanzia. A ben vedere, in questi casi, come del resto implicitamente riconosciuto dagli stessi giudici di vertice, la soluzione della questione (ossia, la legittima applicazione di un metodo di garanzia alternativo a quello già previsto dall'art. 38-*bis*) non potrà prescindere dal rilievo che assumono i principi desumibili dal diritto dell'Unione, ed in particolare il principio di neutralità dell'imposta (9).

La Corte di Giustizia ha più volte evidenziato la fondamentale rilevanza della neutralità, e, di conseguenza, l'onere degli Stati membri di adottare misure comunque tali da non ledere tale basilare principio.

I giudici lussemburghesi hanno avuto modo di precisare che il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA che ha già gravato a monte sui beni acquistati e sui servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (10); ne risulta che il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, ma va esercitato immediatamente, per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (11).

Quanto alla possibilità, a norma dell'art. 183 della Direttiva IVA (12), di prevedere che l'eccedenza dell'IVA venga riportata sul periodo impositivo successivo o che venga rimborsata, la Corte di Giustizia ha precisato che, se è pur vero che gli Stati membri dispongono di una certa libertà di manovra nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA, dette modalità non devono ledere il principio della neutralità fiscale, gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta. Modalità del genere devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso deve essere effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (13).

È evidente che per la Corte di Giustizia il diritto al rimborso merita la stessa tutela che viene riconosciuta al diritto alla detrazione, propriamente inteso,

essendo il rimborso comunque funzionale al principio cardine della neutralità dell'IVA.

A tal fine, la Corte lussemburghese rileva la necessità che il rimborso venga effettuato in un tempo ragionevole. Ebbene, non pare certamente in linea con tale ragionevolezza l'ipotesi, che allo stato rischia di manifestarsi in maniera anche frequente, della sospensione dell'erogazione del rimborso di importo inferiore ai 30.000 euro, ovvero, di importo superiore in circostanze per le quali l'attuale formulazione dell'art. 38-*bis* non prevede l'obbligo di una fideiussione, a fronte dell'esistenza di un controcredito erariale, tuttavia di diversa natura (ossia, non riguardante l'IVA), non definitivamente accertato (14).

Note:

(9) Così F. Randazzo, *Per le SS.UU. è escluso il fermo amministrativo del rimborso IVA se il contribuente ha prestato garanzia*, cit.

(10) Si vedano sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., Racc. pagg. I-7281, punto 47; 25 ottobre 2001, causa C-78/00, Commissione/Italia, Racc. pagg. I-8195, punto 28; nonché 10 luglio 2008, causa C-25/07, Sosnowska, Racc. pagg. I-5129, punto 14.

(11) Si vedano sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pagg. I-1883, punto 18; 18 dicembre 2007, causa C-368/06, Cedilac, Racc. pagg. I-12327, punto 31, nonché Sosnowska, cit., punto 15.

(12) Il richiamato art. 183 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 prevede espressamente quanto segue: "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 stabilite. Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante".

(13) Si vedano sentenze Commissione/Italia, punti 32-34; Sosnowska, punto 17; nonché sentenza del 12 maggio 2011, causa C-107/10, Enel Maritsa Iztok.

(14) Si pensi all'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria sospenda il rimborso dell'eccedenza IVA avendo disconosciuto un credito d'imposta vantato dal contribuente ai sensi dell'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9, ossia, in materia di crediti d'imposta per ricerca e sviluppo, a fronte, ad esempio, della contestazione secondo la quale il progetto per il quale è stato reclamato e utilizzato il credito di imposta in realtà sarebbe privo del carattere innovativo richiesto al fine di poter legittimamente accedere a tale particolare forma agevolativa. In un caso del genere è facile che tra il contribuente e il Fisco sorga un contenzioso destinato a non risolversi in tempi brevi; talché, ancorare l'elargizione del rimborso all'esito definitivo di tale controversia potrebbe avere delle ripercussioni di carattere finanziario nei confronti del soggetto istante, aggravando e complicando il regolare funzionamento del meccanismo impositivo dell'IVA, in spregio al basilare principio della proporzionalità.

Esigere, nonostante la norma non lo preveda, il rilascio di una fideiussione a garanzia di un controcredito erariale la cui spettanza è ancora da verificare, sospendendo, in caso contrario, l'erogazione di un rimborso IVA non contestato, non può ritenersi conforme alle indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia.

Come già rilevato in premessa, ritardare l'esecuzione del rimborso oltre un tempo ragionevole, per questioni comunque esogene al peculiare sistema dell'IVA, compromettendo così il naturale e fisiologico funzionamento del relativo meccanismo, del quale il rimborso costituisce parte integrante, si pone in evidente contrasto con il principio della proporzionalità, cui la corretta applicazione della disciplina dell'IVA comunitaria non può assolutamente prescindere.

Specie in questo momento storico, con l'epidemia da COVID-19 ancora in essere, molte aziende potrebbero "fortemente desiderare" l'erogazione del rimborso IVA, per poter ottenere quella liquidità che magari gli istituti bancari attualmente non concedono. Senza contare che, sempre a causa delle difficoltà (dal punto di vista economico) provocate dal COVID-19, per molti operatori potrebbe risultare di fatto impossibile ottenere una valida fideiussione. In un simile contesto, dunque, la sospensione dell'erogazione del rimborso dell'IVA rischia di arrecare gravi danni ad operatori economici già fortemente provati dall'effetto COVID-19, peraltro a fronte di pretese e richieste

OSSERVAZIONI

La Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA che ha già gravato a monte sui beni acquistati e sui servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione; ne risulta che il diritto alla detrazione costituisca parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, ma va esercitato immediatamente, per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.

che appaiono contrarie alle indicazioni della Corte di Giustizia.

Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto appena considerato, chi scrive ritiene che quei soggetti non in grado di ottenere fideiussioni o altre garanzie tuttavia non richieste dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, dinanzi alla sospensione dell'erogazione del rimborso IVA a causa di un controcredito erariale la cui effettiva spettanza è ancora tutta da verificare, possono impugnare il provvedimento

di sospensione e/o di diniego facendo valere i prevalenti principi di origine unionale, che, al vero, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe rispettare ed applicare a priori, senza costringere i contribuenti a adire il giudice speciale tributario affinché glielo imponga (15).

Tra l'altro, la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria in questo momento storico risulta davvero inopportuna, essendo sotto gli occhi di tutti i risvolti negativi, dal punto di vista economico, della epidemia da COVID-19, per affrontare i quali l'incasso dell'IVA derivante dalla eccedenza di detrazione potrebbe essere certamente utile.

Nota:

(15) La Corte di Giustizia ha più volte evidenziato che le amministrazioni fiscali dei vari paesi membri sono tenute ad interpretare le norme di diritto interno conformemente ai principi fondamentali del diritto comunitario, e, per quel che attiene alla disciplina dell'IVA, nel rispetto dei principi fondamentali che regolano tale sistema normativo, in ambito comunitario.