

Il diritto agli interessi sui rimborsi IVA sospesi come presupposto fondamentale per il rispetto del principio di neutralità del tributo

Interest payment is a condition to preserve neutrality in case of a refund retention by the Tax Authority

(nota a/notes to Cass., sez. trib., 22 giugno 2021, n. 17828)

di Francesco Mattarelli - 20 settembre 2021

Abstract

Con la sentenza 22 giugno 2021, n. 17828, la Corte di Cassazione torna a pronunciarsi sulla sospensione dei rimborsi IVA e sugli interessi maturati nel corso del periodo di fermo, ma la sentenza, ancora una volta, non appare rispettosa dei principi ripetutamente enunciati dalla Corte UE in materia.

Parole chiave: rimborso IVA, sospensione dei rimborsi, interessi maturati nel periodo di sospensione

Abstract

The recent Italian Supreme Court ruling no 17828 of June 22, 2021, relating to interest due during the refund retention period reiterates an interpretation which seems contrary to the ECJ rulings on this matter.

Keywords: VAT refund, suspension of refunds VAT, interest due during the refund retention period

SOMMARIO: **1.** I principi fissati dalla Corte di Giustizia europea con riferimento alla sospensione dei rimborsi IVA ed in particolare con riguardo alla necessaria “remunerazione” del ritardo. - **2.** La sentenza n. 17828/2021 e l’irrelevanza della qualificazione degli interessi - **3.** Note a margine sulla natura degli interessi. - **4.** Conclusioni.

1. Nelle ipotesi in cui l’esistenza di carichi pendenti in capo al soggetto passivo conduca alla sospensione di un rimborso IVA vantato dallo stesso, una prassi diffusa tra gli Uffici dell’Agenzia delle Entrate è quella di negare la decorrenza degli interessi durante tutto il periodo di sospensione.

Tale prassi non trova fondamento in alcuna norma nazionale, e v’è ragione di ritenere che sia contraria ai principi desumibili dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Con riguardo al rimborso delle eccedenze periodiche dell'IVA, va detto che la disciplina del diritto dell'Unione è ben chiara, la giurisprudenza è assai nutrita e s'è sviluppata coerentemente su linee chiare e costanti toccando diversi aspetti del fenomeno.

Le pronunce della Corte prendono le mosse dall'art. 183 Direttiva IVA che impone agli Stati membri di rimborsare le eccedenze d'imposta o permetterne il riporto nella liquidazione d'imposta successiva.

Il diritto dell'Unione non stabilisce modalità specifiche con cui il rimborso o il riporto devono essere attuati, ma la Corte ha espresso nel tempo una serie di principi rigorosi cui gli Stati membri (ed i propri organi amministrativi e giudiziari) devono attenersi. Innanzitutto, poiché il diritto alla detrazione è un "principio fondamentale" (v. sent. 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, in causa C-107/10, p.to 31 e precedenti ivi citati) tale diritto non può essere limitato e va esercitato immediatamente (*Enel Maritsa Iztok 3*, in causa C-107/10, p.to 32, e precedenti ivi citati). Sicché, sebbene l'art. 183 non indichi delle procedure o modalità specifiche, le discipline nazionali devono comunque prevedere che *"il rimborso sia 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"* (*Enel Maritsa Iztok 3*, in causa C-107/10, p.to 33 e precedenti ivi citati).

Quindi, *"qualora il rimborso al soggetto passivo dell'eccedenza di IVA avvenga oltre un termine ragionevole, il principio della neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie così generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme di denaro di cui trattasi, siano compensate dal pagamento d'interessi di mora"* (sent. 24 ottobre 2013, *Rafinăria Steaua Română*, in causa C-431/12, p.to 23) ed ancora che *"un regime di calcolo degli interessi dovuti dall'Erario che non assuma come dies a quo il giorno in cui l'eccedenza dell'IVA avrebbe dovuto essere normalmente rimborsata ai sensi della direttiva IVA risulta, in linea di principio, contrario alle esigenze dettate dall'articolo 183 della direttiva medesima"* (*Enel Maritsa Iztok 3*, in causa C-107/10, p.to 51 e precedente ivi citato). È chiaro poi che gli Stati membri hanno un legittimo interesse a proteggere i propri interessi finanziari, ma è altresì chiaro che nell'intraprendere le proprie azioni a tale fine si dovrà rispettare il principio di *proporzionalità* (sent. 12 ottobre 2012, *Mednis SIA*, in causa C-525/11, p.ti 31 e 32, e precedenti ivi citati).

Pertanto, nel momento in cui un rimborso sia disposto in un termine "non ragionevole", quand'anche in ragione di (pur legittime) esigenze di verifica da parte dell'Amministrazione, il rispetto del citato principio di proporzionalità imporrà di remunerare il ritardo con l'applicazione degli interessi a decorrere dal giorno in cui si sarebbe dovuto ordinariamente disporre il rimborso (v. Ordinanza *Kovozber*, in causa C-120/15, *non pubbl.*).

Va in particolare segnalata la nota pronuncia conosciuta come "sentenza *Molenheide*", che raggruppa quattro diversi casi (*Garage Molenheide*, causa C-286/94, *Peter Schepens*, causa C-340/95, *Bureau Rik Decan*, causa C-401/95 e *Sanders*, causa C-

47/96), tutti riferibili a fermi amministrativi di rimborsi IVA da parte dello Stato belga. In particolare i casi *Rik Decan* e *Sanders* si riferivano proprio a rimborsi relativi a “carichi pendenti” (cioè a rimborsi sospesi a fronte di pretese non definitive per accertamenti IVA relativi a periodi precedenti) e, in tale contesto, la Corte di Giustizia, oltre a censurare l’assenza di tutela effettiva avverso simili provvedimenti (poiché il giudice belga non poteva concretamente disporre la revoca dei provvedimenti cautelari) toccava espressamente anche il tema degli interessi, affermando in modo chiaro che, in ogni caso, “*in caso di revoca della trattenuta* (cioè, del “fermo”, ndr), *un calcolo degli interessi dovuti dall’Erario, che non prenda in considerazione come decorrenza il giorno in cui il saldo IVA controverso avrebbe normalmente dovuto esser restituito, sarebbe contrario ai principi di proporzionalità*” (cfr. p.to 64).

Questi principi, sebbene in termini più generali, sono stati replicati in numerose successive pronunce che ancora – anche molto di recente – si sono espresse sul tema del rimborso delle eccedenze, sui relativi ostacoli e sugli interessi: tra esse si segnalano le sentenze *Nidera*, (C-387/16), *Glencore* (C-254/16), *Agrobet* (C-446/18), *SoleMizo Zrt* (C-13/18), e *CS- Technorent* (C-844/19).

La lettura dei principi fondamentali reiteratamente espressi dalla Corte di Giustizia nelle pronunce citate consente di affermare (1) che fino al 2017 il regime della sospensione dei rimborsi IVA non era conforme al diritto dell’Unione (poiché non era possibile ottenere una effettiva tutela giudiziale) e (2) che in ogni caso, il riconoscimento degli interessi a fronte del mancato rimborso è un principio fondamentale, tendenzialmente non derogabile, che va mantenuto fermo *proprio* nell’ipotesi di sospensione amministrativa-conservativa dei rimborsi.

Il rimborso successivo al termine ordinario (“ragionevole”) impone quindi non solo il riconoscimento di interessi, ma anche che – nel caso in cui il tardivo rimborso sia dovuto ad un fermo amministrativo a garanzia di controcrediti erariali – la decorrenza degli interessi sia individuata nel giorno in cui si sarebbe dovuto disporre il rimborso in via ordinaria. È muovendo da questi principi che si deve analizzare la sentenza annotata e la giurisprudenza della Corte di Cassazione.

2. La sentenza in commento riguarda una controversia originata dalla sospensione di un rimborso IVA a fronte di carichi pendenti. Il provvedimento subordinava il rimborso alla prestazione di una garanzia (a copertura dei carichi) che il contribuente *non* prestava. Successivamente alla definizione dei carichi ed all’erogazione del rimborso, permaneva il contenzioso con l’Amministrazione per l’erogazione degli interessi: l’Ufficio, infatti, riteneva che in pendenza della sospensione, nessun interesse fosse dovuto.

La Corte, innanzitutto, pare sostenere che il diniego degli interessi potrebbe trovare giustificazione nello stesso art. 38-*bis* D.P.R. n. 633/1972. Nel citare la norma laddove dispone che gli interessi non maturano “*tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni*” aggiunge “artificiosamente” alla citazione della legge la condizione “*ed esclusivamente al deposito della richiesta polizza fideiussoria*”, laddove una simile condizione è del

tutto assente nella legge, che neppure prende in considerazione alcuna polizza fideiussoria che non sia quella prevista a garanzia della sussistenza del credito chiesto a rimborso. Ci pare, quindi, che cada in un certo eccesso la Corte laddove, di fatto, equipara la mancata prestazione della garanzia alla mancata presentazione dei documenti necessari a provare il diritto al rimborso (in senso opposto a tale forzata equiparazione v. Cass. 23 dicembre 2015, n. 25909).

L'asserita individuazione della prestazione della garanzia come legittima "condizione" per l'erogazione del rimborso porta poi la Corte a giustificare la mancata maturazione degli interessi (anche) con la loro natura "moratoria", sì che *"essi spettano se la mora è fondata e dunque soltanto se il ritardo nel rimborso IVA è addebitabile all'ufficio"*.

Già prima della sentenza annotata, va detto, la Corte di Cassazione aveva sostenuto la non debenza degli interessi sulla scorta della loro natura "moratoria" (v. Cass. 29 aprile 2016, n. 8540), sempre affermata, invero, in modo abbastanza apodittico.

Una approfondita lettura della giurisprudenza della Corte di Giustizia ci porta tuttavia a sostenere, sommessamente, che questo ragionamento muove da un presupposto errato.

Pare a chi scrive che una simile distinzione sia estranea alle logiche che sottendono le pronunce della Corte UE sull'argomento e di cui si è detto sopra, in particolare ricordando la sentenza *Molenheide*. Come rileva l'Avvocato Generale Hogan nella causa *Sole-Mizo Zrt* (causa C-13/18 riunita con C-126/18, *Dalmandi Mezőgazdasági Zrt*) *"le distinte tipologie di interessi e le loro denominazioni variano da uno Stato membro all'altro e che la giurisprudenza della Corte non è sempre stata coerente nell'uso di alcuni termini. In particolare, la nozione di "interessi moratori" sembra essere stata talvolta utilizzata nel senso della nozione francese di «intérêt moratoire», che richiede l'esistenza di un debito riconosciuto, e in altri momenti in un senso più generale, che designa qualsiasi tipo di interessi collegati a un pagamento tardivo, siano essi punitivi o compensativi"*. Sulla scorta di tali considerazioni l'Avvocato esorta a *"concentrarsi sullo scopo dei distinti tipi di interessi di interessi piuttosto che sulle loro denominazioni o descrizioni"* (p.to 52).

Ebbene, cercando di individuare il "ruolo" degli interessi in questo contesto, evidenziamo che – come è chiarito nelle numerose sentenze della CGUE sull'argomento – non rileva tanto la "legittimità" (o "illegittimità") della sospensione del rimborso, ma la sua durata. Nel momento in cui la pur legittima tutela delle "casse" erariali implica il mancato rimborso dell'eccedenza oltre il "termine ragionevole", allora il principio di "proporzionalità" impone che il *vulnus* alla "neutralità" sia compensato con la maturazione di interessi. In altre parole, l'ordinamento dell'Unione, pur rispettoso dell'esigenza degli Stati di tutelare le proprie entrate, pone tale esigenza in posizione subordinata rispetto al principio di neutralità e – applicando il principio di proporzionalità – considera le eventuali "cautele" legittime esclusivamente nella misura in cui consentano al soggetto passivo di recuperare l'IVA versata in eccesso senza subire oneri finanziari, sì che lo scopo degli interessi è quello di compensare il sacrificio finanziario imposto al soggetto passivo.

Ecco che la natura dell'interesse perde rilievo, poiché il riconoscimento di tale interesse va visto come "condizione" (*rectius*, una delle condizioni) per legittimare l'eventuale sospensione cautelare del rimborso (ed il sacrificio finanziario richiesto al soggetto passivo), altrimenti contraria ai principi dell'Unione.

Ciò detto, è assai sorprendente che la Corte abbia ritenuto "irrilevante ai fini del giudizio" (!) la esplicita richiesta di rimessione alla Corte di Giustizia *ex art. 267 TFUE* che era volta proprio ad ottenere una pronuncia sulla compatibilità di un regime che "*consenta il diniego degli interessi moratori o corrispettivi sui crediti IVA chiesti a rimborso e temporaneamente sospesi in ragione della presenza di carichi fiscali qualora non venga presentata una fideiussione temporalmente illimitata a garanzia dei debiti in contestazione*". La Corte afferma tale irrilevanza "*non venendo in questione un profilo di tardiva erogazione del credito*", dal che si comprende che i Supremi giudici hanno mancato di rilevare (i) che la stessa istanza del ricorrente *non* era incentrata sul tema della tardività (comunque esistente e non irrilevante) e che (ii), il tema della "corresponsione degli interessi" è sempre presente nella giurisprudenza della Corte europea che si è interessata delle varie ipotesi di erogazione dei rimborsi iva oltre il termine "ragionevole".

Non si può nascondere, tra l'altro, un certo disagio quando il giudice di ultima istanza rifiuta la rimessione degli atti alla Corte europea sostenendo che non vi sarebbero evidenze della violazione dei principi dell'Unione: se vi fossero tali evenienze, il giudice dovrebbe *tout court* disapplicare la norma/prassi illegittima, mentre ciò che consente al giudice di ultima istanza di *non* rimettere la questione alla Corte di Giustizia è (solamente) l'*evidente compatibilità* della norma/prassi censurata con i principi unionali o l'esistenza di precedenti della Corte europea sufficientemente chiari nel rassicurare su tale compatibilità (*acte clair o acte éclairé*). Non è questo il caso poiché, come si è detto più sopra, la Corte di Giustizia ha in più occasioni formulato delle regole molto restrittive circa la possibilità di sospendere l'erogazione dei rimborsi per eccedenze IVA e sulla necessità di compensare tali ritardi con la corresponsione di interessi. In altre parole, pare che quello in esame fosse (e resti) – diversamente da quanto deciso dalla Suprema Corte – un caso emblematico in cui il rinvio *ex art. 267 TFUE* si imponeva (manifestamente) e la sua omissione, in un simile caso, dovrebbe essere elemento di cui senz'altro tener conto in una eventuale azione di responsabilità dello Stato *ex art. 2, comma 3-bis, della c.d. Legge Vassalli (L. n. 117/1988)*.

3. Dopo aver chiarito – si spera efficacemente – l'irrilevanza della *natura* degli interessi nella soluzione del *thema decidendum* che ha occupato la Corte, ci si può comunque domandare se, effettivamente, la qualificazione degli interessi in questione come "moratori" sia così pacifica come assunto dalla sentenza in commento.

Invero, anche la precedente pronuncia citata dalla Corte con riguardo al riconoscimento degli interessi in sede di sospensione del rimborso (Cass. n. 8540/2016), ne ha sostenuto la natura moratoria in modo del tutto apodittico. Ora è noto che talune sentenze si sono pronunciate in tal senso e che anche in dottrina s'è

discusso della natura di tali interessi (v. SARTORI N., *La prescrizione del diritto agli interessi su crediti d'imposta IVA*, in *Giur. It.*, 2006, 5, 1084), ma certo non si può parlare di principio pacifico vista anche la giurisprudenza ultradecennale della stessa Corte che, fin da tempi remoti, s'è ampiamente e approfonditamente occupata proprio di tale qualificazione al fine di definire la tassabilità degli interessi maturati sui crediti tributari (poiché prima del TUIR, infatti, non v'era tassabilità degli interessi compensativi). In questo contesto, la Corte rilevava che *“Gli interessi maturati sui crediti di imposta che i contribuenti hanno nei confronti dell'Amministrazione finanziaria non sono dovuti a titolo moratorio (non essendovi mora dell'Amministrazione) né derivano dall'impiego di capitale, ma servono a compensare i contribuenti dell'esborso pecuniario che essi hanno in precedenza effettuato versando al Fisco una somma di denaro che deve essere loro restituita. L'interesse su tale somma serve a reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente, che viene così compensato del mancato godimento del denaro in precedenza versato, (...). Chiara è perciò la "natura compensativa" degli interessi maturati sui crediti di imposta, idonea ad escluderli dai redditi di capitale elencati nel citato art. 41”*. Così si esprimeva la Suprema Corte nella sentenza 5 luglio 1990, n. 7091, con una impostazione sempre confermata negli anni a venire (almeno fino a quando la giurisprudenza si è dovuta pronunciare sull'IRPEG precedente l'introduzione del TUIR che attrasse a tassazione anche gli interessi compensativi). Né pare esistano ragioni decisive per distinguere - ai fini della qualificazione dell'interesse - gli interessi dovuti sui crediti IVA da quelli dovuti a fronte di altre imposte (V. per interessi maturati su crediti IVA Cass. 25 marzo 1995, n. 3574).

Un ulteriore spunto di riflessione lo si può infine rinvenire, in chiave unionale, anche nelle Conclusioni dell'Avvocato Generale Maciej Szpunar, alla causa *Nidera*, C-387/16. Tale documento replica ad un argomento del Governo lituano il quale affermava la natura “sanzionatoria” (i.e. moratoria) degli interessi che lo Stato lituano corrispondeva sui rimborsi IVA. A tali argomenti l'Avvocato Generale replica spiegando che *“benché gli interessi di mora svolgano, di solito, (...) tanto una funzione compensativa, quanto una funzione sanzionatoria, nei rapporti tra lo Stato e soggetti passivi, l'importanza di queste due funzioni è differente. In effetti quando debitore è il soggetto passivo, la funzione sanzionatoria degli interessi assume una rilevanza maggiore, in quanto le perdite per il bilancio dello Stato in seguito al mancato pagamento delle imposte da parte di un singolo soggetto passivo sono relativamente contenute. Lo stesso non si può dire – prosegue l'Avvocato Generale – nell'ipotesi inversa, ossia, quando ad essere debitore del soggetto passivo in virtù dell'obbligo di rimborso delle imposte è lo Stato. In tali casi, infatti, l'efficacia della funzione sanzionatoria degli interessi è il più delle volte abbastanza limitata, mentre appare manifestamente predominante la loro funzione compensativa, dal momento che le perdite subite dal soggetto passivo a causa del ritardo nel rimborso delle imposte possono essere potenzialmente molto rilevanti rispetto alle sue risorse finanziarie generali.”* (così par. 40 delle Conclusioni).

In definitiva, la natura degli interessi in questione è tutt'altro che pacifica e soprattutto – trattandosi di definirne la disciplina nel rispetto delle norme europee e dei principi dell'unione – ha assai poco senso “leggere” tale materia in chiave solamente nazionale.

4. A un anno dalla sentenza n. 2320/2020 delle Sezioni Unite, la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di sospensione dei rimborsi IVA. Si ricorda che le SS.UU. hanno affermato dei principi sicuramente importanti in materia, sebbene da più parti si sia rilevato come il supremo collegio abbia in tale caso perso un'importante occasione per affrontare il complesso problema della compatibilità di tali misure cautelari con il sistema dell'IVA e con i principi dell'Unione (v. BASILAVECCHIA M., *Misure cautelari sui rimborsi IVA, tutto risolto?*, in *Giur. Trib.*, 2020, 4, 289, e ZANOTTIN., *Brevi note sulla sospensione dei rimborsi IVA nella giurisprudenza della Suprema Corte*, su questa Rivista, 24 luglio 2020). Le SS.UU., infatti, hanno in qualche modo tradito la propria funzione nomofilattica cercando una soluzione semplice del caso sottoposto al loro giudizio, sebbene i precedenti contrasti di giurisprudenza fossero in gran parte derivanti proprio dalla maggiore o minore attenzione delle sezioni semplici rispetto ai principi unionali.

La sentenza qui annotata, affermando (erroneamente) che la sola assenza di una previa garanzia *ex art. 38-bis* consentirebbe l'emissione di un provvedimento cautelare (laddove le SS.UU. hanno indicato che *in presenza* della garanzia non è possibile il fermo, *ma* non hanno affermato il principio contrario), si è anch'essa sottratta ad una doverosa e completa analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia che – invece – sarebbe risultata certo decisiva, se non per indicare alla Corte la soluzione del caso, almeno per indurre all'opportuna rimessione della questione *ex art. 267 TFUE*.

Si deve quindi confidare che, presto o tardi, un giudice nazionale – sia esso di merito o di legittimità – si assumerà l'onere di adire la Corte europea chiedendo le opportune indicazioni per individuare i concreti limiti e condizioni entro i quali può realizzarsi la (pur legittima) tutela dei crediti erariali senza sconfinare in un sistematico *vulnus* del principio di neutralità.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARTUSO E., *Brevi note sulla sospensione del rimborso IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 6, II, 329 ss.

BASILAVECCHIA M., *Misure cautelari sui rimborsi IVA, tutto risolto?*, in *Giur. Trib.*, 2020, 4, 289 ss.

BONARIA A. - COALOA F.T., *Sulla sospensione cautelare del rimborso IVA le Sezioni Unite avallano la prassi dell'Agenzia*, in *il fisco*, 2020, 12, 1125 ss.

DE TROYER I., *Interest on VAT claims*, in *EC Tax Review*, 2018, vol. 27, issue 2, 83 ss.

- FASOLA M., *Il rapporto tra fermo amministrativo e garanzie per i rimborsi iva in una recente sentenza delle Sezioni Unite*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 1° luglio 2020
- LOGOZZO M., *Detrazione, rimborso e rettifica della dichiarazione IVA tra recenti orientamenti della giurisprudenza e nuove disposizioni*, in *Boll. trib.*, 2017, 14, 1069 ss.
- MATTARELLI F., *Fermo amministrativo e sospensione dei rimborsi Iva: entra (finalmente) in gioco il principio di neutralità*, in *Dir. prat. trib.* 2015, 3, II, 497 ss.
- MONTANARI F., *Limiti al diritto al rimborso iva alla luce dei principi del legittimo affidamento, della proporzionalità e della neutralità*, in *Dir. prat. trib. int.le*, 2011, 2, II, 819 ss.
- PACE A., *I Rimborsi*, in TESAURO (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, IVA*, Torino, 2001, 715 ss.
- PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, 91 ss.
- RANDAZZO F., *Per le SS.UU. è escluso il fermo amministrativo del rimborso IVA se il contribuente ha prestato garanzia*, in *Corr. trib.*, 2020, 4, 371 ss.
- SARTORIN., *La prescrizione del diritto agli interessi su crediti d'imposta IVA*, in *Giur. It.*, 2006, 5, 1084 ss.
- SERVIDIO S., *Rimborso IVA e fermo amministrativo*, in *il fisco*, 2021, 24, 3820 ss.
- ZANOTTI N., *Brevi note sulla sospensione dei rimborsi iva nella giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. Tel. Dir. trib.*, 24 luglio 2020