



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO  
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL  
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

*Pillole di diritto tributario e di diritto penale tributario*

# Tutela giurisdizionale e sospensione dei rimborsi Iva

**Francesco Mattarelli**

Avvocato – Dottore Commercialista

ODCEC Milano

5 dicembre 2019

# Le norme rilevanti

## Art 69 (c.5) R. D. n. 2440 del 1923

*«Qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo».*



# Le norme rilevanti

## **Art. 23 d.lgs. n. 472/1997 (come modificato da d.lgs. n. 158/2015)**

*«Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.*

*In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.*

*I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.*

*Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione».*

# Le norme rilevanti

## **Art. 38-bis (c. 8) d.p.r. n. 633/1972**

*«Nel caso in cui nel periodo relativo al rimborso sia stato constatato uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale».*



# Le norme rilevanti

## **Art. 68 (c. 2) d.lgs. n. 546/1992**

*"Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 (...)"*



# La giurisprudenza della CGUE

La restituzione dell'eccedenza IVA deve essere garantita “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” (v. *Enel Maritsa Iztok 3*, in causa C-107/10, p.to 33; *SC Rafinaria Steaua Romana SA*, in causa C-431/12, p.to 22; *Nidera*, in causa C-387/16, p.to 24)



# La giurisprudenza della CGUE

## ***Specificamente sulla sospensione dei rimborsi CGUE 18.12.1997, Garage Molenheide (C-286/94 e altri):***

- *Il caso (in Belgio): trattenuta del rimborso per indizi di frode o controcrediti Iva dell'Erario;*
- *La sospensione del rimborso è in linea di principio contraria alla "neutralità" del tributo;*
- *Necessario controllo di "proporzionalità": "al fine di controllare il carattere proporzionato del pregiudizio arrecato al diritto a deduzione, è necessaria l'esistenza di un controllo giurisdizionale effettivo tanto nell'ambito dei giudizi di merito quanto in quello dei procedimenti dinanzi al giudice dell'esecuzione" e "sarebbero sproporzionate misure legislative che "che comportino l'impossibilità per il giudice adito nel merito di pronunciare la revoca, totale o parziale, della trattenuta del saldo di IVA da restituire prima che la pronuncia nel merito divenga definitiva" (v. p.to 57)";*

***Quindi: assume rilevanza la recente modifica dell'art. 69 d.lgs. n. 546/92***



# Specificità dell'art. 38 - *bis*

L'art. 38-bis d.p.r. n. 633/72 è norma speciale che definisce l'ambito entro il quale è ammessa la sospensione dei rimborsi Iva.

- Argomento letterale, compatibilità logica, specialità;  
Recenti sentenze Cass. nn. 27866/18; 28739/18;
- Compatibilità comunitaria  
Cass. 27784/18; 2893/19
- Sentenze contrarie (validità fermo R.D. 2440/23):  
Cass. 9438/19; 4038/19
- Ord. : rinvio alle SS.UU.





# L'art. 23 d.lgs n. 472/97, il principio di specialità e la successione delle leggi

L'art. 23 disciplina la sospensione dei rimborsi d'imposta in relazione a controcrediti tributari dell'Amministrazione:

- stabilisce i presupposti per la sospensione;
- prevede possibilità di applicare art. 47 d.lgs. n. 546/92;
- legame con vicende del "carico"

Fino al 2015 si riferiva a soli controcrediti per "sanzioni"; a seguito del d.lgs. n. 158/15 (art. 16) inclusi i controcrediti per tributi.

E' norma speciale?

# Rilevanza dell'annullamento non definitivo della pretesa

- Art. 68 d.lgs. n. 546/1992;
- Art. 18 d.lgs. n. 472/97;
- Esecutività sentenze post d.lgs. n. 158/2015;
- Cass. SS.UU. N. 758/2017 (ruolo straordinario).

# Corte di Cassazione Ord. Int. 16567/2019

- Prende atto del conflitto tra sezioni/sotto-sezioni;
- Questioni da risolvere:

*«Se in caso di richiesta di rimborso di un credito Iva, l'amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto fideiussione dalla contribuente a norma dell'art. 38bis, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, possa fare uso dello strumento cautelare di cui all'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472/1997, ovvero anche di quello previsto dall'art. 69 r.d. n. 2440/1923, ove contesti al creditore un controcredito derivante dall'irrogazione di sanzioni nella specie conseguenti ad imposte non armonizzate»;*

*«se l'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472/1997 trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni che sia stato annullato non definitivamente»*



# Temi connessi con la sospensione del rimborso

## Calcolo degli interessi in pendenza di sospensione

- CT Lombardia:

favorevoli a contribuenti sentenze CTR 2050/19; CTR 2127/18; CTP 1573/18; CTP 4809/19

contra 1004/17

- Cassazione: indirizzi non chiari.

Sent. 14930/11: la mancata presentazione garanzia esclude la decorrenza degli interessi;

Sent. 8540/16: il fermo non impugnato esclude la decorrenza degli interessi.

- Corte di Giustizia:

Illegittima la privazione degli interessi nel periodo necessario alle verifiche sulla spettanza del rimborso ove non chiaramente imputabile ad un ritardo della società (v. *Glencore Agriculture Hungary Kft*, in causa C-254/16, p.ti 20 e 22; *Enel Maritsa Iztok 3*, in causa C-107/10, punto 53; *Rafinăria Steaua Română*, in causa C-431/12; Commissione/Ungheria, in causa C-274/10; *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, in causa C-654/13)

# Temi connessi con la sospensione del rimborso

## Rimborso del costo per le garanzie

### Norme rilevanti:

- Art. 8, Statuto diritti del contribuente;
- Art. 7, L. 167 del 20 novembre 2017;
- Garanzie ex art. 38 bis;
- Garanzie "sine die" per carichi pendenti.

## Sospensione del rimborso e giudizio di ottemperanza



# GRAZIE PER L'ATTENZIONE!

