

### Sentenza

La I. S.P.A. con atto in data (...) a rogito Notaio dott. P.B. Rep. (...) Racc. (...) confermato dal Notaio dott. A.F. in data (...), Rep. (...) - Racc. (...), notificato alla competente Agenzia delle Entrate in data 16/03/2012, ha acquistato il credito I.V.A. di Euro 35.356,00 richiesto a rimborso dal fallimento L. con dichiarazione 2012 Anno imposta 2011. L. è stata dichiarata fallita con sentenza del Tribunale di Torino Sez. Fallimentare del 07/04/2006, curatrice del fallimento è stata nominata la dott.ssa E.I. la quale, verificate le scritture contabili del fallito, come la normativa fiscale impone ha tempestivamente presentato la denuncia cosiddetta 74-bis di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 e, successivamente, la dichiarazione relativa al periodo di imposta 2005 (cfr. doc. n. 4 in primo grado), dalla quale emerge un credito I.V.A. della Società fallita di importo pari a Euro 35.991,00.

Successivamente alla notifica dell'intervenuta cessione, l'Ufficio, dopo aver richiesto documentazione ha emesso nei confronti del Fallimento e di I. il provvedimento prot. (...) datato 18/02/2014 con il quale è stato denegato il rimborso del credito I.V.A. di Euro 35.356,00 relativo alla dichiarazione 2012 A. I. 2011 per carenze probatorie che "hanno impedito all'Ufficio di verificare la corretta applicazione delle norme citate, con la conseguente impossibilità di verificare la sussistenza del credito I.V.A. ed il suo eventuale presupposto".

Avverso detto provvedimento ha proposto ricorso I. richiedendone l'annullamento per ragioni sia di carattere preliminare che di merito. I. ha eccepito l'intervenuta decadenza dell'Amministrazione dalla potestà accertatrice, stante l'intervenuto decorso del termine previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, rilevando inoltre che il provvedimento di diniego, consistente in un vero e proprio atto di accertamento, in difetto di valide e legittime ragioni che consentivano il rifiuto del rimborso integrava i presupposti di un atto non legittimo e pertanto annullabile.

La C.T.P. di Torino, con sentenza n. 234/8/2015 depositata in Segreteria in data 11/02/2015 ha accolto il ricorso, motivando sul presupposto che il credito I.V.A. deve ritenersi consolidato qualora, così come avvenuto nel caso concreto, l'Ufficio ha inutilmente lasciato decorrere il termine decadenziale previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972; con l'accoglimento dell'eccezione preliminare di decadenza ogni altra questione di merito è stata ritenuta assorbita.

Avverso detta sentenza ha proposto appello dinanzi alla C.T.R. la Direzione Provinciale II dell'Agenzia delle Entrate di Torino assumendo la validità del diniego in quanto l'Ufficio ha titolo a svolgere attività accertativa anche oltre il termine decadenziale previsto dall'art. 57 D.P.R. n. 633 del 1972. Nel merito ha richiamato la fondatezza dell'accertamento.

La C.T.R. con sentenza n. 916/2017 depositata in data 8 giugno 2017, respingeva l'appello ritenendo nel contesto motivazionale assorbente l'eccezione di decadenza, visto l'inutile decorso del termine previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, precisando che la funzione verificatrice dell'Amministrazione Finanziaria che si sarebbe dovuta compiere entro il 31/12/2010 si è tardivamente svolta negli anni 2013-2014.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione con un unico motivo fondato sulla pretesa violazione e falsa applicazione dell'art. 57 c. 1 D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

In data 26/06/2019 veniva pubblicata l'Ordinanza n. 17191/2019 con cui la Sez. 5 della Corte di Cassazione accoglieva il ricorso dell'Ufficio e rinviava alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte in diversa composizione svolgendo la seguente motivazione:

"- Con l'unico motivo - dedotto *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3 - l'Agenzia ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 per aver la C.T.R. ritenuto incontrovertibile il credito oggetto della controversia, per essere l'Amministrazione decaduta dal potere di accertamento, essendo spirato il termine del 31.12.2010, e avendo esercitato il potere tardivamente negli anni 2013 e 2014;

- Il motivo è fondato. La Corte reitera l'insegnamento secondo cui "In tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "*quae temporalla ad agendum, perpetua ad excepiendum*"." (Cass., Sez. U, Sentenza n. 5069 del 15/03/2016, Rv. 639014 - 01); "In tema d'I.V.A., i rimborsi dell'eccedenza sono eseguiti, su richiesta del contribuente, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale, sicché da tale momento decorre il termine di prescrizione decennale del relativo diritto, attesa la sua autonomia sia da una specifica istanza di rimborso, necessaria ai soli fini di un

procedimento di esecuzione, sia dai poteri di liquidazione dell'Amministrazione finanziaria e dall'eventuale credito risultante da un accertamento definitivo." (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7223 del 13/04/2016, Rv. 639239 - 01);

- Nel caso di specie, in cui è pacifico che il credito di imposta per cui è causa, relativo al 2006, è stato esposto in dichiarazione, trovano applicazione i principi di diritto di cui alle due sentenze richiamate, in quanto trattasi di fattispecie attinente al rimborso di imposta e, in particolare, di IVA, principi del tutto disattesi dai giudici di appello. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 1, per la parte che interessa non attinto dalla sentenza della Corte Cost. n. 114 del 2018, e nel testo risultante dal D.L. n. 223 del 2006 applicabile *ratione temporis*, prevede: "Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e art. 55, comma 2 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna." - La più recente e consolidata giurisprudenza di questa Corte ha affermato, non solo in tema di imposte dirette, ma anche di IVA che, una volta esposto il credito in dichiarazione, da tale momento decorre il termine di prescrizione decennale del relativo diritto. Tale principio è stato affermato in più ipotesi, ad esempio di modello VR, giurisprudenza secondo cui ai fini del rimborso dell'eccedenza d'imposta, è sufficiente che il contribuente manifesti la propria volontà di esercitare il relativo diritto mediante l'esposizione del credito di imposta nella dichiarazione annuale che, da tale momento, è anche esigibile (Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 17151 del 28/06/2018, Rv. 649400 - 01), e il medesimo principio va applicato al presente caso di rimborso. Non è di ostacolo il termine decadenziale di cui alla previsione normativa sopra richiamata su cui si appunta la CTR, che si applica solo all'ipotesi di maggior debito di imposta e non nel caso di disconoscimento di un credito di imposte e, dunque, di un debito dell'amministrazione. Diversamente opinando, il duplice termine fisso ed elastico previsti dalla norma, nel caso in cui la dichiarazione contenga una richiesta di rimborso e la parte non produca tempestivamente la documentazione richiesta, consentirebbe che a condotte inerti od omissive del contribuente conseguano vantaggi non dovuti per effetto di una decadenza dipendente da un comportamento a lui solo rimesso, rendendo così impossibile all'Amministrazione di procedere all'accertamento;

- Pertanto, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata viene cassata, con rinvio al *giudice a quo* per nuovo esame del profilo accolto, dei profili assorbiti, e per il regolamento della spese di lite.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. del Piemonte, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo accolto e a quelli rimasti assorbiti, e per il regolamento delle spese di lite."

Con ricorso per riassunzione la società considerato che i Giudici del merito non hanno esaminato il tema della sussistenza del diritto al rimborso di I., deduce:

Certezza, liquidità, attualità, esigibilità del credito di I. S.P.A.

La disponibilità e fattiva collaborazione del fallimento L. e di I. nei confronti dell'Ufficio emergono dall'analisi del comportamento tenuto nella fase amministrativa allorché l'odierna ricorrente già in data 26 novembre 2013 in accoglimento della richiesta dell'Ufficio prot. (...) del 9 ottobre 2013 ha consegnato i documenti richiesti, come anche quelli richiesti in integrazione il 20.12.2013.

Per completezza si osserva che nei gradi di giudizio di merito conclusi con la sentenza di Cassazione in ossequio al cui disposto si riassume il giudizio, l'Agenzia delle Entrate ha tentato di negare il rimborso contestando la correttezza contabile della documentazione riferita a tre distinti rapporti contrattuali.

Il primo, per quanto è stato possibile ricostruire concerne una relazione commerciale tra L. e N. e si riferisce ad una fattura per Euro 90.000,00 (IVA Euro 18.000,00) annullata consensualmente nello stesso anno di imposta (cfr. doc. n. 6 in primo grado lettera B e produzione avversaria n. 2 in primo grado). Detta operazione risulta per definizione neutra, ammesso e non concesso che le prestazioni siano state indicate in fattura in forma generica, e come tale non comporta sottrazioni di imposta a debito con conseguente diminuzione dell'IVA a credito richiesta a rimborso; né si dica, come sostiene l'Ufficio nelle proprie difese, che la risoluzione di un accordo per la prestazione di servizi impone la forma scritta "*ad probationem*". Il secondo rilievo si riferisce ad esecuzione di opere edili in appalto commissionate da L. a I.N.V. come da contratto (cfr.doc. n. 12 in primo grado). L'importo totale della convenzione risulta pari ad Euro 42.200,00 oltre I.V.A., ragion per cui una fattura di importo inferiore (Euro 31.000,00) dovuta evidentemente a diminuzione del complesso delle opere eseguite appare più che ragionevole; l'eccezione potrebbe al contrario avere un'ipotetica fondatezza ove l'importo fatturato risultasse superiore ai corrispettivi convenuti in contratto.

Terzo elemento di contestazione, sinceramente sorprendente, è costituito dal corrispettivo della locazione L./G.V.. Il contratto di locazione registrato è a mani dell'Amministrazione e, per ammissione stessa dell'Ufficio, nel 2003 emergono pagamenti per oltre Euro 60.000,00 a fronte di fatture emesse per Euro 26.846,44 oltre I.V.A. per Euro 5.379,89.

È del tutto normale che alcune fatture di anni precedenti siano state pagate in ritardo trattandosi di azienda in difficoltà successivamente fallita.

Le osservazioni svolte dall'Ufficio appaiono quindi del tutto strumentali dirette al fine di non disporre un rimborso dovuto; occorre infatti richiamare i principi in tema di I.V.A. scolpiti dalle pronunce della Suprema Corte, si confronti tra le tante la sentenza 20930 del 3/10/2014 (cfr.doc. n. 13 in primo grado), laddove si stabilisce che: " In tema di I.V.A., il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Né consegue che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate ..."

Nel caso di specie l'Ufficio, vagheggia su pretese irregolarità ma neppure ipotizza che le operazioni che hanno generato il credito I.V.A. non sono state effettuate

Controdeduce la Direzione Provinciale II di Torino deducendo:

### **Il rigetto dell'istanza di rimborso era motivato sulla scorta di 3 punti:**

1. illegittima nota di variazione I.V.A. in relazione alla fattura della N.P.B. - P. Iva (...) con cui veniva stornata IVA per Euro 18.000,00 in assenza di qualsivoglia giustificazione documentale

2. omessa/carente prova relativa al pagamento delle fatture emesse dai fornitori I.N.V., P. Iva (...), per un imponibile di 31.000,00 e Iva di 6.200,00

3. G.V. Sas, P. Iva (...), relativa ai canoni di affitto locali per gli anni dal 2003 al 2006, come di seguito specificato:

con riferimento all'anno di imposta 2006, la Società ha dichiarato un'imposta a debito per Euro 5.790,00 (rigo VE041) e un'imposta a credito 8.705,00 (rigo VF022).

In sede di istruttoria era emerso come nell'anno 2006 la Società avesse registrato acquisti con conseguente imposta a credito nella misura di Euro 1.107,91 anziché di Euro 8.705,00 come indicato nella dichiarazione.

A seguito dei chiarimenti richiesti dall'Ufficio, la Società aveva comunicato che tale discrepanza era dovuta all'omessa indicazione di un acquisto, con IVA pari ad Euro 1.108,10, e che il credito finale era di Euro 35.991,00 anziché di Euro 37.099,00. Tale "differenza" era stata successivamente sanata tramite il pagamento di un avviso bonario *ex art. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973*

Tuttavia l'Ufficio contestava, quanto dichiarato dalla Società, in quanto tale avviso bonario era relativo alla dichiarazione I.V.A. per l'anno di imposta 2007 e non attinente all'anno 2006 anno di cui, peraltro, non erano stata fornita la documentazione IVA.

I. S.P.A. presentava ricorso per riassunzione dinanzi la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, sulla scorta di un unico motivo, deducendo la certezza ed esigibilità del credito oggetto di istanza di rimborso.

1) Sull'inapplicabilità del termine decadenziale di accertamento alle istanze di rimborso

Sul punto è opportuno ribadire come l'inapplicabilità del termine decadenziale per l'accertamento alle istanze di rimborso sia stata chiaramente affermata dalla Corte di Cassazione, sia nell'ordinanza di remissione sia nell'orientamento giurisprudenziale ormai consolidatosi a seguito della sentenza delle Sezioni Unite n. 5069 del 15/03/2016.

2) Sull'onere probatorio in tema di procedimenti di rimborso - difetto di prova della spettanza del rimborso

La Controparte deduce di aver assolto l'onere probatorio su di essa gravante, tramite la produzione della documentazione richiesta dall'Ufficio.

Orbene, la Società ha solo parzialmente adempiuto alle richieste istruttorie dell'Ufficio, non consentendo la verifica della spettanza nel merito e della sussistenza dei presupposti per il rimborso, così come esplicitamente affermato nel diniego di rimborso.

Peraltro, anche nella presente fase contenziosa, nessun ulteriore elemento è stato fornito per superare i rilievi ostativi svolti dall'Ufficio nell'atto impugnato.

Infatti, la disamina della documentazione prodotta all'Ufficio ha evidenziato numerosi profili tale da giustificare pienamente il diniego di rimborso.

**L'atto impugnato aveva chiaramente indicato le ragioni del rigetto dell'istanza con riferimento a 3 punti:**

A) Con riferimento alla fattura emessa dalla ditta N.

**L'Ufficio ha motivato le ragioni del rigetto in relazione a tale punto nei seguenti termini.**

La Società, in data 01/02/2005, aveva emesso una fattura nei confronti della ditta N.P.B. - P. Iva (...), avente ad oggetto "buono entrata come da Acc. del 30 novembre 2004" per un importo di 90.000,00 e Iva 18.000,00.

In data 15/07/2005 la Società emetteva una nota di credito per pari importo con la seguente motivazione "Storno totale fattura (...) per annullamento accordi".

A fronte delle sintetiche motivazioni dell'operazione contenute nella contabilità, l'Ufficio aveva richiesto ulteriori chiarimenti e giustificazione di tale variazione, posto che, se è pur vero che la variazione di una fattura emessa è ammessa ai sensi dell'art. 26 D.P.R. n. 633 del 1972 in caso di "annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili", è altresì vero che tali eventi debbano essere supportati da conforto probatorio. Nessun documento, né in sede di istruttoria di rimborso, né in sede contenziosa è mai stato prodotto a riguardo, e l'argomentazione del ricorrente per cui gli "annullamenti" di accordi, non necessiterebbero di forma scritta *ad substantiam*, è del tutto priva di pregio, posto che, nel caso in esame, quello che manca è la forma scritta *ad probationem*.

Infatti, non si contesta -in astratto- la possibilità di variare fatture già registrate, ma si eccepisce -in concreto- la mancanza assoluta di qualunque chiarimento a riguardo.

Non è, infatti, ammissibile che, un Contribuente "annulli" un'IVA a debito di Euro 18.000,00 senza produrre alcun documento che giustifichi tale operazione.

Tale onere probatorio è stato chiaramente affermato anche dalla giurisprudenza:

Cass. civ. Sez. V Sent., 18/01/2019, n. 1303: Sul contribuente che intenda accedere alla procedura di variazione dell'imponibile prevista dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 grava l'onere di provare la corrispondenza tra l'operazione originaria e quella sopravvenuta, mediante l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegarle, ovvero dimostrando l'identità tra l'oggetto della fattura e delle registrazioni originarie e l'oggetto della registrazione della variazione, ferma la possibilità, qualora la corrispondenza tra detti documenti contabili non emerga inequivocabilmente, di ricorrere ad altri mezzi di prova, nel rispetto dei principi generali in materia (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Firenze, 17/02/2011).

Cass. civ. Sez. V Sent., 26/09/2018, n. 22940: In tema di I.V.A., nell'ipotesi di variazione dell'imponibile, il contribuente è tenuto a fornire la prova della corrispondenza tra l'operazione originaria e quella sopravvenuta, dimostrando l'identità di oggetto tra le fatture, ferma la possibilità, qualora la corrispondenza tra detti documenti contabili non emerga inequivocabilmente, di ricorrere ad altri mezzi di prova, nel rispetto dei principi generali in materia.

Tanto considerato, la pretesa di Controparte è radicalmente sfornita di supporto probatorio con conseguente piena legittimità del provvedimento di diniego.

B) con riferimento ai fornitori I.N.V. e G.V. SAS, omessa documentazione dei pagamenti

Infatti, se in primo luogo l'indicazione del destinatario sulla matrice dell'assegno non è di per sé una prova sufficiente (laddove leggibile), nessun ulteriore confronto è dato dal raffronto degli importi:

- per il 2003, dall'esame del c/c emergono pagamenti per G.V. SAS per oltre 60.000 Euro, a fronte di fatture per 26.899,44 oltre I.V.A. per 5.379,89.

- per il 2004: non è stato prodotto nessun estratto di c/c e quindi non è stata fornita la prova di alcun pagamento.

- per il 2005: dalle operazioni indicate dalla parte risultano pagamenti per Euro 8.982,00 Euro, a fronte di fatture per Euro 5.053,74 oltre I.V.A. di 1.010,75.

Di tal modo non è stato fornito alcun effettivo riscontro alle richieste dell'Ufficio, con conseguente difetto di prova della spettanza dell'importo richiesto a rimborso.

C) Con riferimento all'omessa produzione di contabilità

Con riferimento all'anno d'imposta 2006, la Società ha dichiarato un'imposta a debito per 5.790,00 (rigo VE041) e un'imposta a credito 8.705,00 (rigo VF022). Tuttavia dalla documentazione consegnata in data 03/02/2014, è emerso che per l'anno 2006 non vi sono fatture emesse, e gli acquisti hanno generato solo un'imposta a credito di 1.107,91 anziché 8.705,00.

Al fine di chiarire la situazione, l'Ufficio ha formulato una richiesta documentale alla Controparte, con cui richiedeva di giustificare lo scostamento fra dati IVA e dichiarazione presentata.

La giustificazione addotta dalla Controparte è stata la seguente. Pur ammettendo che vi fosse stata una incongruenza fra i dati dichiarati e la contabilità, la questione sarebbe stata rilevata dal sistema di liquidazione automatizzata *ex art. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973*, e successivamente sanata con l'integrale pagamento del recupero, di modo che il credito sarebbe stato "reintegrato" e sarebbe divenuto, pertanto, "fruibile".

Purtuttavia, l'avviso bonario a cui si riferisce la Parte è relativo all'anno di imposta 2007 e non all'anno 2006, per il quale, invero, non è stata fornita alcuna documentazione né è stato fornito alcuna giustificazione delle incongruenze eccepites.

Anche in relazione a tale profilo, pertanto, il diniego di rimborso disposto dall'Ufficio è del tutto legittimo.

La società ha depositato memoria illustrativa *ex art. 32 D.Lgs. n. 546 del 1992* con cui osserva:

Nel presente giudizio di rinvio con atto datato 4 marzo 2020 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Torino si è costituita in giudizio depositando apposito atto difensivo, argomentando nel merito sulla correttezza e legittimità dell'atto di diniego a suo tempo emesso.

Peraltro la difesa dell'Ufficio ha riproposto pedissequamente le difese già svolte nei precedenti gradi di giudizio, richiamando inoltre più recenti arresti giurisprudenziali di cui viene data una lettura partigiana e non coerente con i principi di diritto insegnati dalla S.C., come più avanti diffusamente si tratterà.

#### **L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE SULLA DECADENZA DELL'UFFICIO DAL DIRITTO ALL'ACCERTAMENTO DELLA MISURA DEL CREDITO NEI GIUDIZI AVENTI AD OGGETTO DOMANDE DIRETTE AD OTTENERE IL RIMBORSO DELL'I.V.A.: IL PERCORSO DELLE SEZIONI UNITE DALLA SENTENZA N. 5069/2016 ALLA RECENTISSIMA N. 21765 DEL 29/07/2021**

L'ordinanza 17191/2019, che ha stabilito il principio di diritto da applicarsi nel presente giudizio è intervenuta nella finestra temporale intercorrente tra il deposito della pronuncia a Sezione Unite 5069/2016 (15/03/2016) e il deposito della pronuncia sempre a Sezioni Unite 21765/2021 (29/07/2021).

Infatti, come "infra" si tratterà, la sentenza da ultimo pronunciata ha modificato il precedente orientamento delle Sezioni Unite, precisando in tema di I.V.A. le modalità di applicazione del principio di diritto insegnato. Seppur pleonasticamente si osserva che ove la presente fattispecie dovesse essere giudicata oggi dalla S. C. la Sezione semplice respingerebbe il ricorso dell'Agenzia considerandola decaduta dal potere di accertamento.

L'osservazione è pleonastica in quanto costituisce principio di diritto ben noto alla comparsa l'affermazione secondo cui, in sede di rinvio, nel caso di cassazione per violazione o falsa applicazione di legge e di formulazione del relativo principio di diritto, il Giudice di rinvio non può reinterpretare le norme in senso difforme da quanto affermato dalla Corte,

neppure in caso di sopravvenienza di ulteriori orientamenti difformi della medesima Corte ancorché a Sezioni Unite (cfr. Cassazione Sez. IV n. 8225/2013), in ciò consistendo l'effettività e l'inderogabilità del vincolo posto dalla Suprema Corte con la sentenza che ha stabilito il principio di diritto.

Peraltro, ad avviso della comparente, il richiamato arresto delle Sezioni Unite n. 21765/2021 detta indicazioni ritenute estremamente utili al fine di operare la valutazione di merito demandata al Giudice del rinvio circa la prova della sussistenza o meno del diritto al rimborso.

Infatti mentre la decisione n. 5069/2016, pronunciata a Sezioni Unite ha risolto il contrasto giurisprudenziale esistente nella Sezione V, laddove mentre alcuni Collegi ritenevano dirimente il decorso del tempo al fine di ritenere consolidato e in ogni caso dovuto il diritto al credito I.V.A. risultante dalle dichiarazioni regolarmente presentate, altri opinavano invece per ritenere consentito all'Amministrazione di porre a carico del Contribuente che richiede il rimborso, l'onere di provare la sussistenza del relativo diritto, non solo mediante la produzione di una corretta dichiarazione tempestivamente presentata, ma altresì corroborando la domanda con il supporto dei documenti giustificativi da cui il credito è originato.

La recentissima decisione a Sezioni Unite invero, pur confermando in linea di principio il precedente arresto del 2016, ha definito il perimetro all'interno del quale l'Amministrazione ha il potere di contestare oltre i termini di decadenza per l'accertamento il diritto al rimborso e l'ammontare del medesimo, limitando l'esercizio della relativa facoltà esclusivamente a quelle fattispecie in cui l'inesistenza del diritto di credito non derivi da "sottostima dell'imposta dovuta". Così recita Cassazione 21765/2021 che si deposita (doc. n. 4 in riassunzione) stabilendo il relativo principio di diritto: "In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile di IVA, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente in dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento o di rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento".

Orbene se si esamina la fattispecie per la cui decisione è stato declinato il dianzi esteso principio di diritto, si rileva trattarsi di ipotesi accertate di truffe contabili tali da connotare come illegittima l'intera attività sociale (cfr. doc. 4 in riassunzione, primo capoverso svolgimento processo): si comprende come il Giudice di Legittimità abbia ritenuto corretto sanzionare comportamenti completamente estranei all'usuale meccanismo di detrazione dell'I.V.A., assimilando inoltre a questi, in ossequio al tradizionale orientamento della Sezione Tributaria, le ulteriori ipotesi di rimborso in cui la controversia non verteva sull'esistenza e l'ammontare del credito, bensì sul diritto di accesso al rimborso, ad esempio per inesistenza dei presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'inciso contenuto nel principio di diritto "che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta" significa al contrario che l'Amministrazione ha il dovere di verificare entro i termini dalla Legge previsti se l'importo evidenziato in dichiarazione, risultante da contabilità regolarmente tenuta corrisponda ad acquisti di beni e/o servizi coerenti con l'attività svolta e quindi detraibili ai fini I.V.A. ovvero rimborsabili, sussistendone i presupposti.

Tale è la bussola che la Suprema Corte ha inteso fornire ai Giudici di merito, indicazione che ove applicata alla fattispecie da decidere, si ripete, comporterebbe la piena correttezza della decisione cassata con attribuzione del diritto al rimborso in capo al contribuente e/o alla cessionaria di questo.

Tanto si è voluto esporre per completezza argomentativa, sottolineando però che indipendentemente dalla rigorosa applicazione del principio, sussiste il diritto al rimborso della comparente per le seguenti ulteriori considerazioni.

### **III IL DIRITTO AL RIMBORSO DI I. S.P.A.: SUSSISTENZA**

#### **III.I - LA FATTURAZIONE N. PER EURO 90.000,00 OLTRE I.V.A.**

In estrema sintesi l'Ufficio contesta la detraibilità dell'IVA di ammontare pari a Euro 18.000,00 di cui alla nota di credito n. (...) (cfr. allegato 2 atto di controdeduzioni dell'Ufficio in primo grado) per genericità della descrizione sotto riportata: "storno totale fattura n. (...) per annullamento accordi".

La fattura stornata n. (...) (cfr. allegato 2 atto di controdeduzioni dell'Ufficio in primo grado) contiene un addebito dalla E.L. alla N. del medesimo importo e pertanto con IVA a debito pari a Euro 18.000,00 "come da Acc. del 30 novembre 2004". Lo storno dell'IVA appare del tutto legittimo, ritenuto che il Legislatore ha previsto al comma 2 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 che "se un'operazione viene meno in tutto o in parte ...in conseguenza di risoluzione il cedente del bene o prestatore di servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione registrandola a norma dell'art. 25".

Nel caso di specie si è trattato di risoluzione consensuale confortata dalla documentazione contabile, sussistono pertanto i presupposti formali *ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972* per lo storno dell'IVA.

L. è stata dichiarata fallita in data 7 aprile 2006, documenti consacranti gli accordi (che non necessitano di forma scritta) ad eccezione delle fatture, non sono stati reperiti dal Curatore ed è pertanto evidente come la richiesta sia stata effettuata genericamente e strumentalmente al fine di negare immotivatamente il rimborso, in particolare ove si consideri che fattura e nota di credito quanto a IVA si elidono reciprocamente e che anche dalla fattura attiva emessa da L. non emergono forniture di merci o comunque dei trasferimenti fisici per i quali occorra la dimostrazione dell'avvenuta restituzione, ai fini dell'accertamento dei presupposti di cui all'*art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972* sopracitato.

L'Ufficio nel proprio atto di controdeduzioni non ha svolto, ad avviso della comparente, argomentazioni concrete tali da consentire di affermare l'illegittimità dell'annullamento dell'operazione, ma occorrono alcune precisazioni sul richiamo operato dall'Agenzia con argomentazioni strumentali e surrettizie alla sentenza della Sezione Tributaria della Corte di Legittimità n. 1303 del 2019 che, obiettivamente letta, ha al contrario affermato principi che consacrano la legittimità dell'operazione di cui al presente paragrafo. Così recita la massima di tale sentenza: "In tema di I.V.A., ai fini della variazione dell'imponibile *ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972*, devono ricorrere i seguenti presupposti:

- a) la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura;
- b) il sopravvenire di una causa di scioglimento del contratto;
- c) la sussistenza di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto;
- d) l'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale;
- e) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal *D.P.R. n. 633 del 1972*;
- f) un lasso di tempo infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Firenze, 17/02/2011)"

Per quanto si riferisce alla fattura emessa nei confronti di N. sussistono tutti i presupposti che il principio affermato dalla Cassazione richiede per operare legittimamente ai sensi dell'*art. 26, II comma*:

- a) sussiste un'operazione imponibile, risultante documentalmente da un accordo tra le società intervenute in data 30 novembre 2004, che prevedeva un apporto di Euro 90.000,00 oltre I.V.A. da parte della ditta N., accordo successivamente risolto. A fronte di tale accordo è stata emessa la fattura n. (...) in data 1/02/2005 che ha generato un debito I.V.A. di L. per Euro 18.000,00;
- b) lo scioglimento del contratto si è verificato per accordo intervenuto tra le parti;
- c) il titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del contratto è dato dalla nota di credito n. 1 datata 15/07/2005 che ha generato un credito I.V.A. di L. per Euro 18.000,00;
- d) l'identità delle parti che hanno effettuato l'operazione non è in contestazione;
- e) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione di fattura e nota di credito non sono stati espressamente contestati con gli effetti di cui all'*art. 115 c.p.c.* (vedi pag. 9 atto di controdeduzioni in riassunzione dell'Ufficio paragrafo B secondo capoverso);
- f) il lasso di tempo infrannuale entro il quale deve verificarsi la risoluzione risulta provato dalle date della fattura (1/02/2005) e della nota di credito (15/07/2005).

Il credito I.V.A. relativo all'operazione emarginata risulta pertanto incontrovertibilmente dovuto.

### **III.II - I FORNITORI I. E G.V. SAS**

L'Agenzia delle Entrate ha denegato il rimborso ventilando l'inesistenza delle operazioni che hanno dato luogo al credito di imposta, senza peraltro avere animo di affermare con chiarezza la circostanza, evidentemente in considerazione della

consapevolezza che non trattavasi di operazioni fittizie bensì di operazioni commerciali, all'esito delle quali il contribuente nell'imminenza dello stato di insolvenza, per quanto è dato ricostruire dai documenti in atti, ha pagato soltanto parzialmente le prestazioni e i servizi ricevuti.

Trattasi infatti, per quanto si riferisce alla fattura di I., di un appalto di opere edili suffragato da un preventivo (cfr. doc. n. 12 in primo grado) e da un pagamento seppur parziale (cfr. produzione n. 3 dell'Ufficio in primo grado), per cui sussiste la prova trattarsi di una effettiva operazione commerciale consistente nell'esecuzione di opere edili in appalto commissionate da L. a I.N.V. come da contratto (cfr. doc. n. 12 in primo grado). L'importo totale della convenzione risulta pari ad Euro 42.200,00 oltre I.V.A., ragion per cui una fattura di importo inferiore (Euro 31.000,00), emessa a seguito di una verifica in diminuzione del complesso delle opere eseguite, appare più che ragionevole; l'eccezione potrebbe, al contrario, avere un'ipotetica fondatezza ove l'importo fatturato risultasse superiore ai corrispettivi convenuti in contratto.

La circostanza del pagamento integrale risulta indifferente, posto che in tema di I.V.A. è applicabile il principio cosiddetto di competenza e non di cassa, sottolineando che il creditore insoddisfatto ha comunque versato all'Erario l'IVA indicata in fattura, indipendentemente dall'intervenuto pagamento.

Per quanto si riferisce alla posizione G.V. Sas risulta, per ammissione stessa dell'Ufficio, trattarsi del corrispettivo della locazione, contratto di cui non è contestata l'esistenza, ma solo l'intervenuto pagamento dei canoni.

Valgono quindi le considerazioni già svolte con riferimento ad I., con la precisazione che non corrisponde al vero quanto affermato dall'Ufficio a pagina 10 dell'atto di controdeduzioni in riassunzione, laddove si assume che dall'esame del conto corrente emergerebbero pagamenti per l'anno 2003 per oltre Euro 60.000,00 a fronte di fatture per Euro 26.899,44 per imponibile ed Euro 5.379,89 per IVA.

In realtà dalla riconciliazione tra gli estratti conto e le matrici degli assegni prodotti dall'Ufficio (cfr. produzione n. 3 dell'Ufficio in primo grado) i pagamenti riferiti all'anno 2003 risultano essere non già pari ad Euro 60.000,00 bensì ad Euro 17.476,56.

È del tutto normale che alcune fatture di anni precedenti siano state pagate in ritardo trattandosi di azienda in difficoltà successivamente fallita.

Le osservazioni svolte dall'Ufficio appaiono quindi del tutto strumentali, dirette a non disporre un rimborso dovuto; occorre infatti richiamare i principi in tema di I.V.A. scolpiti dalle pronunce della Suprema Corte. Si confronti tra le tante la sentenza 20930 del 3/10/2014 (cfr. doc. n. 13 in primo grado), laddove si stabilisce che: "In tema di I.V.A., il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Né consegue che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate ..." nonché la sentenza della S.C. n. 23065 dell'11/11/2015 (cfr. doc. 15 in appello) che così recita: "Il diritto alla detrazione in materia di I.V.A., previsto dall'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, richiede la regolarità delle scritture contabili ed, in particolare, della fattura, quale documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa. Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, per operazioni inesistenti, spetta alla stessa provare, anche mediante presunzioni, l'inesistenza delle operazioni commerciali cui si riferiscono le fatture."

Devesi concludere che nella fattispecie in esame non solo l'Ufficio nulla ha provato neppure per presunzioni, ma che I. ha fornito prova documentale dell'effettivo svolgimento dei rapporti commerciali che hanno dato origine al credito I.V.A.. Il tutto ovviamente senza che ciò costituisca inversione dell'onere probatorio gravante sull'Ufficio.

#### **IV OMESSA PRODUZIONE DI CONTABILITA': REPLICA AL PUNTO 3 DI CONTRODEDUZIONI IN RIASSUNZIONE**

L'analisi anche approfondita delle argomentazioni svolte dall'Ufficio circa una presunta omessa presentazione di contabilità, ha consentito alla componente di comprendere come sul punto l'Ufficio ingeneri confusione senza fornire una corretta motivazione circa i presupposti che dovrebbero comportare una riduzione del credito di I. in misura pari a Euro 1.107,91. Il macroscopico errore in cui incorre l'Agenzia è dato dal fatto che gli importi di Euro 5.790,00 a debito e di Euro 8.705,00 a credito che costituirebbero l'irregolarità per la mancanza delle fatture relative, non sono riferibili all'anno di imposta 2006 bensì all'anno di imposta 2005 (cfr. dichiarazione I.V.A. 2006 A.I. 2005 in primo grado doc. n. 4 ove ai righe VE41 e VF20 sono riportati detti importi). Pertanto ammesso che per l'anno 2006 non risultino emesse fatture, la

circostanza risulta irrilevante considerato che il credito si è incrementato nell'anno di imposta 2005 e relativamente a detto credito non vi è contestazione alcuna sulle fatture emesse.

Per quanto concerne il rilievo riferito all'anno di imposta 2007 l'Ufficio non ritiene la contestazione impeditiva al rimborso del credito, ma per quanto possa occorrere si riproduce copia del pagamento: ma si ripete non vi è contestazione sul punto

Alla pubblica udienza tenuta con collegamento a distanza le parti hanno confermato le rispettive conclusioni.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Parte riassumendo correttamente riconosce che il giudice di rinvio è tenuto a pronunciarsi negli stretti limiti risultanti dalla sentenza della Corte di Cassazione, pertanto la successiva sentenza Sezioni Unite 21765/2021 che sempre in tema di termini di decadenza sulle istanze di rimborso ha espresso il principio "l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente in dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento o di rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento." non può portare a una diversa valutazione da parte del giudice di rinvio se non che si tratti di debito dell'amministrazione e pertanto non soggetto a termini di decadenza.

Nel merito delle singole operazioni su cui è stato opposto il diniego al rimborso, vi è da rilevare che l'Ufficio sostenga la insufficienza della documentazione prodotta ai fini del diritto del rimborso persistendo le anomalie contabili e l'assenza di una corretta giustificazione dell'operazione ovvero la riconciliazione tra pagamenti e fatture.

In particolare per la fattura nei confronti della ditta N.P.B. avente ad oggetto "buono entrata come da Acc. del 30 novembre 2004" per un importo di 90.000,00 e Iva 18.000,00, in data 15/07/2005 la Società emetteva una nota di credito per pari importo con la seguente motivazione "Storno totale fattura (...) per annullamento accordi". Sostiene la ricorrente che nel caso di specie si è trattato di risoluzione consensuale confortata dalla documentazione contabile, sussistono pertanto i presupposti formali *ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972* per lo storno dell'IVA.

Tale motivo non è accoglibile, se è pur vero che la variazione di una fattura emessa è ammessa ai sensi dell'art. 26 D.P.R. n. 633 del 1972 in caso di "annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili", è altresì vero che tali eventi debbano essere supportati da conforto probatorio. Rileva l'Ufficio che nessun documento, oltre alla fattura, è stato prodotto e non è possibile procedere a un annullamento di debito I.V.A. per 18.000 Euro senza produrre alcun documento che giustifichi tale operazione. In tale senso è anche la giurisprudenza di legittimità che individua un vero e proprio onere probatorio (Cass. civ. Sez. V Sent., 18/01/2019, n. 1303

Cass. civ. Sez. V Sent., 26/09/2018, n. 22940).

Per quanto attiene alla fattura di I., si tratta di un appalto di opere edili, convenuto per Euro 42.000 oltre I.V.A., a fronte di una fattura di Euro 31.000, risulterebbe un pagamento parziale e l'Ufficio disconosce la rilevanza probatoria delle matrici degli assegni. Oppone la società che l'Ufficio ventila una operazione inesistente senza affermarlo o provarlo, è ragionevole che vi sia stata una fatturazione più bassa per una diminuzione delle opere eseguite, il creditore insoddisfatto ha comunque versato all'Erario l'IVA indicata in fattura, indipendentemente dall'intervenuto pagamento.

Per quanto attiene alle fatture G.V. SAS, relative ad un contratto di locazione dal 2003 al 2006 risulta: - per il 2003, dall'esame del c/c emergono pagamenti per oltre 60.000 Euro, a fronte di fatture per 26.899,44 oltre I.V.A. per 5.379,89; - per il 2004: non è stato prodotto nessun estratto di c/c e quindi non è stata fornita la prova di alcun pagamento; per il 2005: dalle operazioni indicate dalla parte risultano pagamenti per Euro 8.982,00 Euro, a fronte di fatture per Euro 5.053,74 oltre I.V.A. di 1.010,75.

Con riferimento ad entrambi i fornitori, la Società aveva consegnato il libro giornale ed il registro I.V.A. acquisti, in aggiunta sono stati prodotti degli estratti conto, da cui emerge esclusivamente la modalità di pagamento delle fatture, tramite assegno, ed il numero dell'assegno. La società ha altresì prodotto delle matrici di assegno, quasi illeggibili (allegate alle controdeduzioni dell'Ufficio depositate primo grado), da cui tuttavia non è possibile effettuare alcuna riconciliazione con gli importi delle fatture né è possibile rinvenire una corrispondenza tra le operazioni indicate e gli assegni.

Infatti, se in primo luogo l'indicazione del destinatario sulla matrice dell'assegno non è di per sé una prova sufficiente (laddove leggibile), nessun ulteriore confronto è dato dal raffronto degli importi:

Di tal modo non è stato fornito alcun effettivo riscontro alle richieste dell'Ufficio, con conseguente difetto di prova della spettanza dell'importo richiesto a rimborso.

In ragione che le anomalie riscontrate nella contabilità non sono direttamente imputabili alla ricorrente che è la cessionaria del credito I.V.A., si reputa sussistere i gravi motivi che consentono la compensazione delle spese di tutti i gradi di giudizio, compreso quello di legittimità.

Accoglie l'appello dell'Ufficio e dichiara legittimo il diniego di rimborso. Spese compensate per tutti i gradi di giudizio.