

# Ordinanza del 14/06/2026 n. 19732 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Intitolazione:

Accertamento analitico induttivo - IVA - Annotazione ex art. 26 DPR 633/72 - Onere prova

### Massima:

In tema di IVA, allorquando l'operazione per la quale sia stata emessa la fattura venga meno successivamente alla sua registrazione e sia stata emessa nota di credito analogica, il contribuente deve provare, ove vi sia contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, quale sia la data in cui ha ricevuto la nota ai fini della tempestività della annotazione della variazione, la quale deve intervenire, nel registro delle fatture, ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR n. 633 del 1972 entro quindici giorni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

## Testo:

### FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. staccata di Messina, veniva rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Messina n. 503/12/2009 che aveva parzialmente accolto il ricorso della società O. B. S.r.l. avverso l'avviso di accertamento per II.DD. e IVA relative al periodo di imposta 2003.

2. L'avviso si basava sulle risultanze del p.v.c. redatto in data 27.6.2006 all'esito di verifica fiscale, in cui veniva accertata nei confronti della O. B. S.r.l. l'omessa contabilizzazione di sei note di credito emesse dalla società S.I.BE.G. S.r.l. e di ricavi derivanti dal recupero a tassazione di rimanenze finali; venivano inoltre disconosciuti costi per affitti e locazioni con la conseguente rideterminazione di maggiori imposte IRPEG, IRAP, IVA e irrogazione delle relative sanzioni 3. Il giudice di prime cure istruiva la causa con CTU e, all'esito, accoglieva quasi totalmente il ricorso, annullando l'intero avviso ad eccezione del recupero del costo di euro 8.105 "locazione 2003 Palmieri".

Il giudice d'appello confermava la decisione, per le seguenti ragioni:

«L'Agenzia delle Entrate censura quanto statuito dai primi giudici in relazione al primo recupero fiscale afferente l'omessa contabilizzazione ai fini IVA di n. 6 note di credito perché, a prescindere da quanto riscontrato dal consulente tecnico in ordine alla loro regolare registrazione in contabilità, non ritiene credibile che, pur essendo state emesse sin dall'agosto del 2003, sono state trasmesse con notevole ritardo tanto da poterle registrare nel corso dell'anno 2004. Tale motivo, secondo questo giudicante non offre alcuno spunto di natura giuridica quando afferma che la società non ha fornito alcuna spiegazione o prova a sostegno di tale ritardo ricadendo, invero, l'obbligo di tale prova della ricezione in capo all'ufficio a fronte di registrazione effettuata, a seguito di riscontro contabile, nei termini di legge.

Quanto alla seconda ripresa fiscale, inerente l'omessa contabilizzazione di ricavi derivanti dal recupero a tassazione delle rimanenze finali perché l'inventario mancava dei criteri adottati per la valutazione delle rimanenze, anch'essa non può, così come per i primi giudici, essere condivisa atteso che la relazione del consulente tecnico evidenzia che nella nota integrativa al bilancio al 31.12.2003 viene descritto che "le materie prime, appello inerente il mancato riconoscimento di costi ritenuti non inerenti, escludendo il recupero del costo di euro 8.105,00 relativo alla "locazione 2003" perché non documentato, in quanto, pur affermando l'ufficio di avere accertato che nei rapporti locativi il sig. Palmieri, in qualità di privato, non risulta essere in possesso della qualifica necessaria alla fatturazione in regime di IVA, diversamente la consulenza tecnica evidenzia che nel contratto di locazione commerciale è stata riportata la propria partita IVA abilitando, con ciò, l'emissione di regolare fattura. Da ultimo, la contestazione della sentenza nella parte relativa all'infondatezza del recupero per mancata contabilizzazione di ricavi per violazione dell'art. 1, 2 comma del d.lgs. n.471/97 non può essere condivisa atteso che risulta dagli atti di causa che tale recupero è già stato contabilizzato in bilancio alla voce "compenso per consegne c/Sibeg" per cui se venisse avallato tale recupero vi sarebbe una evidente doppia imposizione». Pertanto, il giudice rigettava l'appello e compensava le spese.

4. Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a cinque motivi, cui replica la società con controricorso e ricorso incidentale per un motivo, che illustra con memoria ex art.380-bis.1. cod. proc. civ..

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia ricorrente principale deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 23, 24 e 26 d.P.R. 633/1972 e 2727, 2729 e 2697 cod. civ., con riferimento al capo della sentenza che conferma l'annullamento del primo recupero afferente all'omessa contabilizzazione nell'anno di imposta 2003 ai fini IVA di n. 6 note di credito emesse dalla Sibeg s.r.l. nel 2003, ma registrate da O. B. s.r.l. soltanto nel 2004. Il giudice avrebbe erroneamente ritenuto che l'onere di provare la data di ricezione, da parte di O. B. s.r.l., delle note di credito in questione ricadesse sull'Ufficio e non sulla contribuente.

2. Il motivo non è inammissibile, in quanto non è diretto ad ottenere un nuovo apprezzamento del merito, come eccepito a pag.23 del controricorso, bensì a censurare l'erronea applicazione del riparto della prova, ed è fondato.

2.1. Premesso che nel caso in esame non risulta che le note di credito, ossia documenti di variazione, siano state emesse telematicamente e, perciò, è escluso che l'Amministrazione finanziaria ne abbia avuto una conoscenza immediata appena inserite a sistema, va rammentato (cfr. Cass. n.26894 del 2019) che, in tema di IVA, allorquando l'operazione per la quale sia stata emessa la fattura venga meno, successivamente alla sua registrazione, in conseguenza della risoluzione del contratto che ne costituiva il presupposto, il committente o cessionario è tenuto, ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, ad annotare la variazione entro quindici giorni, nel registro delle fatture. In corrispondenza, deve farne indicazione nella successiva liquidazione in data antecedente all'annotazione periodica e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

2.2. Siffatta interpretazione è condivisa dal Collegio, in quanto tale adempimento è necessario al fine di rilevare contabilmente il venir meno del diritto alla detrazione che sarebbe spettata al prestatore di servizio - o al cedente - a titolo di rivalsa sull'IVA addebitatagli, essendo egli tenuto a riversare all'Erario l'imposta in precedenza detratta.

2.3. Inoltre, il principio va ulteriormente specificato nel senso che è il contribuente che deve provare, ove vi sia contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, quale sia la data in cui ha ricevuto le note di credito ai fini della tempestività della annotazione della variazione, la quale deve intervenire nel registro delle fatture, ai sensi degli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 633 del 1972, entro quindici giorni.

A differenza di quanto ulteriormente elaborato nella memoria illustrativa, è il contribuente, per un principio di prossimità della prova, che può agevolmente fornire tale evidenza. Infatti, la comunicazione è a lui diretta ed è a lui rimesso l'onere di esporre il debito, entro il termine della liquidazione periodica o entro il termine della liquidazione annuale, affinché il cessionario, in favore del quale è stata emessa la fattura sulla base di un determinato presupposto la cui validità o i cui effetti sono venuti meno e sia stata emessa nota di credito, non si avvalga più del diritto alla detrazione dell'imposta.

2.4. Sotto un profilo cronologico l'adempimento deve avvenire con la specifica annotazione in data precedente all'annotazione periodica e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno, affinché non proceda alla detrazione dell'imposta, essendo tenuto ad eliminare gli effetti della detrazione già contabilizzata riversando all'Erario l'imposta in precedenza detratta.

In conseguenza di quanto precede, il giudice del rinvio nel riesaminare i fatti terrà conto del seguente principio:

«In tema di IVA, allorquando l'operazione per la quale sia stata emessa la fattura venga meno successivamente alla sua registrazione e sia stata emessa nota di credito analogica, il contribuente deve provare, ove vi sia contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, quale sia la data in cui ha ricevuto la nota ai fini della tempestività della annotazione della variazione, la quale deve intervenire, nel registro delle fatture, ai sensi degli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 633 del 1972 entro quindici giorni».

3. Con il secondo motivo del ricorso principale si prospetta, in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 54 d.P.R. 633/1972 e degli artt. 15 e 39 del d.P.R. 600/1973 con riferimento alla decisione del giudice sulla seconda ripresa fiscale, inerente all'omessa contabilizzazione di ricavi derivanti dal recupero a tassazione delle rimanenze finali, perché l'inventario mancava dei criteri adottati per la valutazione delle rimanenze.

4. Il motivo è fondato.

Ai sensi del secondo comma dell'art. 15 del d.P.R. 600/1973, «L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario».

La CTR ha ritenuto di far cadere il rilievo, «atteso che la relazione del consulente tecnico evidenzia che nella nota integrativa al bilancio al 31.12.2003 viene descritto che le materie prime, ausiliarie e prodotti finiti sono iscritti al minor tra il costo di acquisizione o di fabbricazione e il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato applicando il costo medio ponderato».

Tale motivazione non fornisce risposta alla contestazione dell'Agenzia, ossia non chiarisce se in bilancio è indicata la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo e, in assenza, se vi siano agli atti le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario. Anche siffatto accertamento è demandato non al CTU come si afferma in memoria, bensì al giudice del rinvio.

5. Il terzo motivo della ricorrente principale, con cui si censura, in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ. per omessa pronuncia sul motivo di appello concernente il recupero a tassazione dei costi per servizi di consulenza commerciale, pari ad euro 69.769,12, è fondato in quanto non vi è traccia nella sentenza impugnata di una pronuncia sulla autonoma ripresa per disconoscimento del costo per servizi di consulenza commerciale.

5.1. Sulla contestazione relativa ai costi la sentenza contiene la seguente motivazione: «né può essere condiviso il motivo di appello inerente il mancato riconoscimento di costi ritenuti non inerenti, escludendo il recupero del costo di euro 8.105,00 relativo alla "locazione 2003" perché non documentato, in quanto, pur affermando l'ufficio di avere accertato che nei rapporti locativi il sig. Palmieri, in qualità di privato, non risulta essere in possesso della qualifica necessaria alla fatturazione in regime di IVA, diversamente la consulenza tecnica evidenzia che nel contratto di locazione commerciale è stata riportata la propria partita IVA abilitando, con ciò, l'emissione di regolare fattura».

5.2. Dunque, il giudice si pronuncia unicamente sulla ripresa per costi relativi ad affitti e locazioni passive, escludendo di doversi pronunciare sul costo di euro 8.105,00 "locazione 2003 Palmieri",

ossia il costo in merito al quale l'Agenzia aveva avuto ragione in primo grado e, non essendo stato proposto appello incidentale da parte contribuente, è maturato a riguardo il giudicato interno. Perciò, è stato violato il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, mancando qualsiasi statuizione circa i costi per servizi di consulenza commerciale.

6. L'accoglimento del terzo mezzo di impugnazione determina l'assorbimento del quarto motivo di ricorso principale, con cui si censura anche, in via subordinata e sempre in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la motivazione apparente con riferimento alla medesima ripresa.

7. Col quinto motivo l'Agenzia ricorrente principale, lamenta, in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., con riguardo al recupero a tassazione dei costi per affitti e locazioni passive per euro 56.000,00 e dei costi per servizi di consulenza commerciale, pari ad euro 69.769,12, asseritamente resi alla società da Palmeri Vincenzo, la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 75 TUIR (d.p.r. 917/1986) applicabile *ratione temporis*, trattandosi di anno di imposta 2003, e dell'art. 2697 cod. civ.

8. Il motivo è parzialmente fondato.

Con riferimento alla ripresa per costo per servizi di consulenza commerciale, pari ad euro 69.769,12, è stata già accertata l'omessa pronuncia e il profilo è perciò assorbito.

Quanto ai costi per affitti e locazioni passive per euro 56.000,00, non vi è spazio per l'accoglimento dell'eccezione - sollevata nella memoria illustrativa - di rivalutazione del fatto, poiché il profilo di doglianza è in diritto e la motivazione sopra riportata in risposta al terzo motivo non si confronta con un profilo di sussunzione della fattispecie potenzialmente decisivo riportato a pag.27 del ricorso, ossia che «Non trattandosi, dunque, di locazioni a carattere commerciale, la società O. B. s.r.l. ha indebitamente contabilizzato i relativi costi per canoni ai fini II.DD. ed IVA., poiché privi del requisito dell'inerenza ex art. 75 TUIR» e, prima ancora, a pag.3 dell'avviso (cfr. p.3 ricorso).

Il giudice del rinvio accerterà se l'allegazione risponde al vero e, se è così, ne trarrà le conseguenze escludendo l'inerenza per la società di un costo sostenuto da V. P. a titolo privato.

9. L'accoglimento dei motivi primo, secondo, terzo e quinto del ricorso principale, nei termini sopra indicati in motivazione, assorbito il quarto, reca con sé l'assorbimento anche del ricorso incidentale della società, in quanto la questione del regolamento delle spese di lite dell'intero giudizio dovrà essere necessariamente riesaminata in sede di rinvio.

10. La sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per ulteriore esame dei profili e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo, secondo, terzo e, nei termini di cui in motivazione, il quinto motivo del ricorso principale, assorbito il quarto e assorbito il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per ulteriore esame dei profili e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 maggio 2026.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza