

ACCERTAMENTO

Il termine di decadenza dell'accertamento sull'indebita compensazione

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Termini di notifica e di decadenza delle cartelle esattoriali

Scopri di più

Sovente accade che il contribuente chieda il **rimborso dell'Iva** esposta nella **dichiarazione** di un determinato anno di imposta e che l'amministrazione finanziaria richieda la **documentazione contabile** relativa all'anno in questione, onde verificare la **legittimità del rimborso**.

È noto, infatti, come, da un lato, i **soggetti passivi Iva** possano chiedere il **rimborso dell'eccedenza detraibile d'imposta** risultante dalla **dichiarazione annuale Iva**, ai sensi dell'[articolo 38-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), in presenza delle **condizioni** previste dall'[articolo 30, D.P.R. 633/1972](#), e, dall'altro, l'Agenzia fiscale emetta **provvedimento di diniego**, ogni qualvolta **non vi sia prova dell'esistenza del credito** chiesto a **rimborso**.

In caso di **contenzioso** a seguito di impugnazione del **diniego di rimborso**, una delle **questioni** maggiormente affrontate dalla giurisprudenza di legittimità, è quella concernente la possibilità o meno dell'Amministrazione finanziaria di **contestare il credito esposto** dal contribuente nella **dichiarazione Iva** di un determinato anno di imposta, **anche oltre la scadenza del termine di decadenza dell'accertamento**.

Sul punto, le **Sezioni Unite** della Corte di cassazione (**sentenza n. 5069/2016**), hanno affermato che: *"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 temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum"*.

Siffatto **principio**, successivamente, è stato **ribadito**, sempre dalle **Sezioni Unite** (**sentenza n. 21765/2021**), laddove, in motivazione, dopo averlo richiamato e fatto proprio, esse hanno ulteriormente precisato che: *"il credito che nasca (...) dal coacervo delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che quindi eccedano l'imposta liquidata, esiste in quanto ne sussistano i*

fatti generatori, sicché non è sufficiente che sia esposto in dichiarazione, né è necessario che sia accertato dall'amministrazione finanziaria".

Detto in altri termini, **incombe sul contribuente**, il quale invochi il **riconoscimento** di un **credito d'imposta**, l'**onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito** e, a tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione, poiché il credito fiscale non nasce da questa, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo (**Cassazione n. 27580/2018**).

Al riguardo, è stato altresì precisato che, ai fini sopra indicati, il contribuente **non** può limitarsi ad addurre il **furto della documentazione contabile**, senza attivarsi per la **ricostruzione** e "*a fortiori*" per la **produzione** della stessa, in quanto l'**inottemperanza all'onere probatorio** finisce per legittimare il provvedimento di **diniego** (Cassazione n. 34440/2023).

Quindi, deve ritenersi ormai **pacifico** che l'Amministrazione finanziaria possa **contestare il credito Iva** esposto dal contribuente in dichiarazione, **anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento**, senza che abbia adottato alcun provvedimento, in quanto tali **termini di decadenza** operano limitatamente al riscontro dei suoi **crediti e non** dei suoi **debiti**.

Sotto il **profilo processuale**, poi, è d'uopo precisare che, nella ipotesi in cui il contribuente impugni il diniego di rimborso e l'amministrazione finanziaria prospetti la questione del **non** avere questi **provato l'esistenza del credito Iva chiesto a rimborso**, il **giudice tributario** non potrà fare altro che rilevare il **mancato assolvimento dell'onere probatorio** gravante in capo al contribuente, laddove **non** abbia presentato la **documentazione contabile** espressamente richiesta dall'Ufficio.

Al riguardo, è stato altresì precisato che l'**inammissibilità dell'istanza di rimborso per tardività**, ancorché rappresenti l'**unica esplicitazione** nel dispositivo del provvedimento di diniego, **non offusca** il rilievo, laddove svolto **in motivazione**, dell'**inottemperanza all'onere probatorio**: tale rilievo, quand'anche **compresso** nella prospettazione dell'agenzia fiscale, **non** può essere ritenuto **superato** dal vizio originario dell'inammissibilità, specie se **correttamente coltivato in giudizio** (ordinanza n. 34440/2023).

Peraltro, secondo costante giurisprudenza, nelle liti originate dalla **negazione** del credito chiesto a **rimborso**, è sempre **consentito** all'Amministrazione prospettare in giudizio finanche **argomentazioni giuridiche ulteriori** rispetto a quelle espresse nella motivazione del **provvedimento negativo** (Cassazione n. 18427/2012 e Cassazione n. 22567/2004).

In definitiva, quindi, il **Giudice tributario**, in una siffatta ipotesi, è tenuto ad addentrarsi nel **merito** della controversia, affrontando il tema della **esistenza, legittimità e quantificazione del credito azionato**, in quanto propriamente **controverso** tra le parti in causa.