



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

IVA – Rimborsi – Mancanza del requisito della territorialità – Art. 21 comma 2 d.lgs. 546/92
---

dott. Enrico MANZON	Presidente	
dott. Francesco FEDERICI	Consigliere est.	RGN 32717/2019
dott. Filippo D'AQUINO	Consigliere	Cron. 28062
dott. Giancarlo TRISCARI	Consigliere	U.P. 20/04/2022
dott. Andrea Antonio SALEMME	Consigliere	

Ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

Sul ricorso n. 32717-2019, proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, cf (omissis) , in persona del Direttore p.t.,  
 elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso  
 l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende -

Ricorrente

**CONTRO**

(omissis) ,

in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in (omissis)  
 alla (omissis) presso Studio Associato – Consulenza Legale  
 e Tributaria, rappresentata e difesa dagli avv. (omissis)

(omissis)

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 707/07/2019 della Commissione tributaria regionale  
 dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, depositata il 23.07.2019;  
 udita la relazione della causa svolta nell'udienza pubblica del 20 aprile 2022  
 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

*Federici*

568  
 2022

lette le conclusioni scritte della Procura Generale, in persona del Sost. Proc. Generale dott. Giuseppe Locatelli, che ha chiesto il rigetto del ricorso, nonché quelle delle parti;

### **FATTI DI CAUSA**

Dal ricorso e dalla pronuncia impugnata si evince che la (omissis) società sedente in (omissis) e con partita Iva in Italia ai sensi dell'art. 35 ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, richiese il rimborso di € 258.280,00 per l'iva addebitata con fattura n. (omissis) emessa in data 20 novembre 2014 nei confronti della società tedesca (omissis) con rappresentante fiscale in Italia. La fattura era stata emessa sul presupposto, rivelatosi poi erroneo, che afferisse a beni allocati nel territorio italiano. Trovandosi invece in (omissis) al momento dell'operazione di cessione, ed emergendo il difetto del presupposto di territorialità dell'operazione, fu chiesto il rimborso dell'imposta. L'Amministrazione finanziaria oppose invece il silenzio rifiuto. Avverso il rigetto dell'istanza la società adì la Commissione tributaria provinciale di Pescara, che con sentenza n. 361/01/2018 ne accolse le ragioni. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, cui aveva proposto appello l'Amministrazione finanziaria, confermò le statuizioni di primo grado con la sentenza ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale ha ritenuto che la società avesse assolto ai propri oneri probatori, allegando la documentazione a supporto della richiesta di rimborso. Ha inoltre ritenuto che la richiesta avanzata ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992 fosse corretta, così che risultava anche tempestiva.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la decisione con cinque motivi, chiedendone l'annullamento, cui ha resistito con controricorso la società.

All'esito della pubblica udienza del 20 aprile 2022, celebrata ai sensi dell'art. 23, comma 8, del d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito con modificazioni in l. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

con il primo motivo l'Agenzia delle entrate ha censurato la pronuncia per violazione e falsa applicazione degli artt. 111 Costituzione, 132, secondo comma, n. 4 cod. proc. civ., 36, n. 4, d.lgs. 546 del 1992, in relazione all'art.

360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per motivazione apparente. L'ufficio sostiene che la sentenza si limita ad affermare che la società aveva dato prova delle condizioni necessarie all'insorgere del diritto al rimborso, senza che tuttavia si evincano le ragioni del *decisum*.

Il motivo è inammissibile.

Nei "motivi della decisione" si spiega il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle entrate perché la società «ha compiutamente assolto l'onere probatorio relativo alla presenza dei beni (costituiti da stampi ad iniezione), di cui alla suindicata fattura, non sul territorio italiano bensì nella Repubblica Federale Tedesca. Essa ha inoltre dimostrato di avere restituito (alla rappresentante fiscale in Italia della società tedesca "(omissis)") l'I.V.A. erroneamente addebitata a quest'ultima. Altresì l'appellata ha debitamente provato che la società tedesca "(omissis)" ha rinunciato alla detrazione I.V.A., con conseguente assenza di danno all'Erario italiano». Le argomentazioni, sintetiche, escludono che la motivazione sia apparente, toccando anzi tutte le questioni oggetto di contrasto tra le rispettive posizioni.

La difesa della ricorrente sostiene che la motivazione non avrebbe esaminato le ragioni per le quali l'ufficio aveva appellato la decisione di primo grado. Sennonché la critica risulta inappropriata quando si consideri che in tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (*ex multis*, Cass., 14 febbraio 2020, n. 3819). Sussiste infatti il vizio denunciato ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonché quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento. Peraltro, in sede di gravame la decisione può essere legittimamente motivata *per relationem* ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione

proposti (cfr. Cass., 19 luglio 2016, n. 14786; 7 aprile 2017, n. 9105). L'apparenza ricorre anche quando il provvedimento, ancorché graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; cfr. anche 5 agosto 2019, n. 20921). È invece sufficiente quella motivazione che fornisca una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi (Cass., 2 aprile 2020, n. 7662). Si è a tal fine chiarito che «...al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacché né l'una né l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sé sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, 9/3/2011, n. 5583)» (Cass., 7662 del 2020 cit.).

Ebbene, nel caso di specie una piana lettura della motivazione ora censurata consente di constatare come il giudice d'appello abbia "messo in fila" gli elementi da cui ha tratto il convincimento che il contribuente avesse adempiuto ai propri oneri probatori a dimostrazione della pretesa sussistenza dei presupposti per il rimborso d'imposta (1- la presenza dei beni oggetto della cessione nel territorio tedesco e non in quello italiano; 2- la restituzione alla società cessionaria dell'Iva erroneamente addebitata; 3- la rinuncia da parte della cessionaria alla detrazione Iva, deducendo da ciò l'assenza di danno all'Erario italiano). Gli elementi valorizzati hanno costituito i dati fattuali e gli indizi su cui il giudice regionale ha

evidentemente ritenuto di fondare la decisione volta al riconoscimento del diritto al rimborso, senza che a tal fine fosse necessario analizzare partitamente le argomentazioni con cui l'Amministrazione perorava opposte conclusioni.

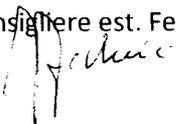
In realtà il motivo mira ad una diversa valutazione delle prove, non avvedendosi tuttavia che con ciò la denuncia della omessa o apparente motivazione vela il tentativo di un riesame delle prove stesse, ossia di un inammissibile riesame di merito in sede di legittimità.

L'inammissibilità del primo motivo va confermata per il secondo, con cui l'Agenzia delle entrate si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 38 bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 2697, 2727, 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Premesso che la norma, per quanto qui di interesse, prescrive che «I soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile a norma degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, secondo le disposizioni del presente articolo...», anche in questo caso la ricorrente ha ritenuto che il giudice d'appello abbia malgovernato le regole di riparto dell'onere probatorio e la valenza "dimostrativa" delle prove allegate.

Senonché, nel criticare l'affermazione della commissione regionale, secondo cui la società aveva dimostrato che i beni ceduti alla "(omissis)" erano presenti nel territorio tedesco e non in quello italiano, insiste sulla irrilevanza degli elementi adottati in sede di merito per dimostrare tale circostanza (esibizione della fattura con cui l'Iva era stata addebitata, dichiarazione fiscale della società acquirente, foglio excel contenente l'elenco di beni che si trovavano in Germania al momento della produzione). In tal modo -a parte i chiarimenti resi in controricorso dalla società, tesi a elencare i numerosi altri documenti da cui individuare in quale Stato quei beni risultavano depositati al momento della cessione- la ricorrente chiede al giudice di legittimità un riesame delle prove, così travalicando i limiti di controllo della sentenza di merito in sede di legittimità.

Con il terzo motivo l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 2697, 2704, 2727



e 2729 cod. civ., in riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., quanto alla erronea affermazione del giudice regionale, secondo cui la società aveva dimostrato di aver restituito alla cessionaria <sup>(omissis)</sup> l'iva addebitata a quest'ultima e non dovuta, a ciò allegando la nota di credito datata 4/02/2016 emessa a favore della cessionaria.

Il motivo è altrettanto inammissibile quanto eccentrico rispetto all'oggetto del contendere e al contenuto della decisione. È inammissibile per le ragioni già espresse in riferimento ai precedenti motivi, atteso che ancora una volta la ricorrente pretende una rivalutazione degli elementi probatori posti a fondamento della decisione. È eccentrico in ogni caso perché invoca l'art. 26 cit., secondo il quale il venir meno di un'operazione per la quale sia stata emessa la fattura fa insorgere il diritto del cedente o del prestatore del servizio a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, registrandola ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, non trova applicazione nelle ipotesi previste dal comma 3 del suddetto art. 26. Tuttavia la fattispecie di cui si controverte non rientra affatto nelle ipotesi di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 cit., per cui tutto il ragionamento elaborato dall'ufficio -con riguardo alla nota di credito, alla sua presunta irregolarità, alla mancanza di valenza probatoria ai sensi dell'art. 2704 cod. civ.-, resta privo di ogni interesse, poiché la presente vicenda afferisce alla diversa ipotesi di una richiesta di rimborso Iva per insussistenza del presupposto impositivo della territorialità dell'operazione, ai sensi degli artt. 1 e 7 e segg., del d.P.R. n. 633 cit.

Le ragioni della declaratoria di inammissibilità esposte per il primo e secondo motivo vanno inoltre ribadite per il quarto, con cui si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 115 cod. proc. civ., nonché degli artt. 2697, 2704, 2727 e 2729 cod. civ., in riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., quanto alla prova, che il giudice d'appello ha ritenuto acquisita al giudizio, che la società cessionaria <sup>(omissis)</sup> avesse rinunciato alla detrazione Iva, con "conseguente assenza di danno all'Erario italiano". Ancora una volta l'Agenzia delle entrate pretende un riesame dei fatti, riservato al solo giudice di merito, velando la pretesa sotto la veste dell'erronea applicazione delle regole di governo delle prove.



Con il quinto motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 21, del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., quanto alla pretesa erroneità della statuizione con cui il giudice regionale ha ritenuto applicabile la disciplina del rimborso ai sensi del citato art. 21.

L'Amministrazione finanziaria assume che la norma invocata regoli solo ipotesi residuali, laddove al caso di specie trovi applicazione l'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, regolativa anche "di rettifiche di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7". Tuttavia, prevedendo quella disciplina la possibilità di correggere errori di fatturazione entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, nel caso di specie il termine era ormai decorso. Pertanto il giudice regionale nel riconoscere il diritto al rimborso per operazioni non rettificate entro l'anno, aveva errato nella statuizione.

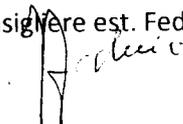
A parte quanto già chiarito in occasione dell'esame del terzo motivo, questa Corte ha affermato che in tema di rimborso d'IVA, nel caso in cui il contribuente abbia erroneamente versato l'imposta non dovuta per carenza del presupposto della territorialità, il termine entro il quale va avanzata la richiesta di rimborso è quello biennale, previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, e decorre dal momento in cui è stato effettuato il versamento in quanto l'errore in cui il contribuente è incorso legittima l'immediato esercizio del diritto al rimborso, non ostandovi preclusione alcuna (Cass., 8 luglio 2016, n. 13980; 11 giugno 2019, n. 15638).

Il motivo è dunque infondato e va rigettato.

Il ricorso va dunque rigettato. All'esito del giudizio segue la soccombenza della ricorrente nelle spese di causa, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione in favore della controricorrente alle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in favore della società nella misura di € 7.000,00 per competenze,

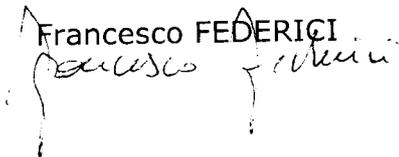


€ 200,00 per esborsi, oltre spese generali liquidate nella misura forfettaria del 15% e accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il giorno 20 aprile 2022

Il Consigliere est.

Francesco FEDERICI



Il Presidente  
Enrico MANZON

