



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI	Presidente
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere
GIANLUCA GRASSO	Consigliere
PIERPAOLO GORI	Consigliere
RAFFAELLA BROGI	Consigliera Rel.

Oggetto:

IVA	-
Detrazione	-
Fatture	
affendenti	a
operazioni	
esenti	-
Esclusione.	
A.C. 16/10/2025	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2304/2024 R.G. proposto da:
FAIRWAY S.R.L., elettivamente domiciliata in ROMA VIA XXIV MAGGIO
43, presso lo studio dell'avvocato DEL VAGLIO MARIO
(DLVMRA73E02F839A) che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO
(ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-controricorrente-



avverso la SENTENZA della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO LAZIO n. 4747/2023 depositata il 03/08/2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/10/2025 dalla Consigliera RAFFAELLA BROGI.

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio (*hinc*: CGT2), con la sentenza n. 4747/2023 depositata in data 03/08/2023, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza n. 5968/2022, pubblicata il 18/05/2022, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Roma aveva accolto il ricorso proposto da Fairway s.r.l. (*hinc*: la cessionaria o la società ricorrente) contro i provvedimenti di diniego di rimborso dell'IVA per gli anni d'imposta 2015 e 2016, ritenendo che la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati dalla società cedente durante la fase di liquidazione dovesse essere valutata secondo le regole ordinarie prescindendo dal regime di esenzione che caratterizzava l'attività imprenditoriale svolta durante il periodo precedente alla liquidazione.
2. La CGT2, richiamato il contenuto dell'art. 2487, comma 1, cod. civ., ha ritenuto che lo status di "società in liquidazione" di un'impresa non sia da ritenersi un elemento di per sé dirimente, sia ai fini del diritto societario, sia ai fini di rimborso IVA, secondo quanto precisato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE, 03/06/2021, causa C-182/20). Ha quindi rilevato che per la tutela della prosecuzione dell'attività di impresa, è ben possibile (e lecito) che un'impresa in liquidazione continui la propria attività nei limiti delle finalità della liquidazione oppure che, in altri casi, l'attività originaria possa protrarsi anche per anni e avere ad oggetto la prosecuzione dell'attività d'impresa finalizzata alla conservazione del suo valore ai fini della detraibilità dell'IVA, e che il presupposto dell'inerenza possa considerarsi realizzato anche nella fase estintiva della società.



2.1. Secondo la CGT2 ciò che rileva ai fini della sussunzione nella disciplina sull'IVA è la perpetuata operatività dell'impresa pienamente riscontrabile nel caso di specie, dato che ESACRI (che partecipa con la quota del 100% al capitale SISE), ai sensi dell'art. 3 dello statuto, fino al 31/12/2017, ha svolto - anche per il tramite della SISE - ogni attività di supporto alla soppressa CRI (Croce Rossa Italiana), gestendo altresì il contenzioso civile, amministrativo, penale ed amministrativo-contabile per fatti ed atti antecedenti il 31/12/ 2015 (escluso il contenzioso dei Comitati provinciali e locali privatizzati).

La liquidazione è risultata, quindi, soltanto una mera fase dell'unica attività svolta dalla società (nel caso di specie dell'attività relativa alla gestione dei servizi pubblici di assistenza e di pronto intervento 118 della Croce Rossa Italiana all'interno dell'ambito territoriale della regione Sicilia, da considerarsi esente in base al disposto dell'art. 10, comma 1, n. 15 del D.P.R. n. 633/1972). Il fatto che tale attività di emergenza fosse stata in massima parte riorganizzata, depotenziando significativamente il ruolo svolto dalla SISE, non ne ha, tuttavia, fatto venire meno definitivamente il ruolo, o in ogni caso l'esistenza in vita e l'oggetto sociale, considerato che ESACRI ha continuato ad avvalersi della SISE, mantenendo una quota di partecipazione azionaria del 100% (quale propria società in house).

2.2. La CGT2, richiamato l'art. 7 d.l. 22/06/2023, rileva che le ricadute erariali di tale conformazione societaria danno conclusivamente ragione all'Ufficio, laddove evidenzia che le fatture ricevute dalla SISE (per spese relative all'assistenza legale per contenziosi civilistici e fiscali, sostenuti dalla stessa società) fossero direttamente riconducibili all'attività esente posta in essere dalla società, per i quali è stato correttamente applicato l'art. 19, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972. Da tale norma discende l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette



all'imposta, quale è l'imposta a credito oggetto di richiesta di rimborso.

Ciò alla luce del principio di inerenza dei costi.

3. Contro la sentenza della CGT2 Fairway s.r.l. ha proposto ricorso in cassazione con due motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

5. La ricorrente ha depositato istanza di riunione del fascicolo in epigrafe con quello iscritto, successivamente, a R.G. n. 8209/2025, reiterata anche con la memoria ex art. 378 cod. proc. civ..

...

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, deve essere rigettata la richiesta di riunione del fascicolo iscritto a R.G. n. 8209/2025 – motivato dalla parziale connessione, sotto il profilo oggettivo, dei due giudizi, dal momento che si controverte (tra l'altro) del medesimo credito IVA degli anni 2015 e 2016 che la Fairway S.r.l. ha acquistato dalla SI.SE. S.p.A. in Liquidazione. Le ragioni evocate dalla parte ricorrente non sono, tuttavia, sufficienti per disporre un rinvio ad altra udienza in cui chiamare anche il fascicolo sub R.G. n. 8209/2025. Le Sezioni Unite di questa Corte hanno, infatti, precisato che l'istanza per la trattazione congiunta di una pluralità di giudizi relativi alla medesima vicenda, non espressamente contemplata dagli artt. 115 e 82 disp. att. cod. proc. civ., deve essere sorretta da ragioni idonee ad evidenziare i benefici suscettibili di bilanciare gli inevitabili ritardi conseguenti all'accoglimento della richiesta, bilanciamento che dev'essere effettuato con particolare rigore nel giudizio di cassazione in considerazione dell'impulso d'ufficio che lo caratterizza (Cass., Sez. U, 30/03/2021, n. 8774).

1.1. Ciò premesso, con il primo motivo è stata denunciata la nullità della sentenza per omessa motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.



1.2. Con tale motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata per vizio di motivazione, ritenendo che quest'ultima sia a tal punto carente e contraddittoria da ritenersi inesistente. Partendo da CGUE, 03/06/2020 *cit.* la CGT2 ritiene che la società cedente avesse continuato a esercitare la propria attività sociale relativa alla gestione dei servizi pubblici di assistenza e di pronto intervento 118 della Croce Rossa Italiana nell'ambito della Regione Sicilia. Dalla documentazione prodotta dalla Fairway nei precedenti gradi di merito risulta, tuttavia, che, durante la fase della liquidazione i costi sostenuti riguardavano la retribuzione dei professionisti che si sono occupati dell'assistenza legale in contenziosi civilistici e fiscali, mentre nessuna attività tipica dell'oggetto sociale (esente) è stata attuata in detta fase (come risulta dalle fatture di acquisto di SI.SE. dal 2013 al 2016).

Neppure l'Agenzia delle Entrate, nei propri atti di causa, aveva eccepito che la SI.SE. avesse continuato a svolgere l'attività imprenditoriale di assistenza e di pronto intervento 118 della Croce Rossa Italiana, limitandosi unicamente a rilevare che i costi sostenuti dalla SI.SE. e relativi all'assistenza legale in contenziosi civilistici e fiscali *«afferiscono tutti a fattispecie sorte anteriormente alla liquidazione stessa ed attengono quindi all'attività rientrante senza dubbio nell'ambito della esenzione Iva.»*

Tuttavia, la CGT2 invocando un preteso fatto notorio, ha ritenuto sussistere *«la perpetuata operatività dell'impresa ai fini della sussunzione alla normativa in materia di IVA»* in quanto *“l'ESACRI (che partecipa con la quota del 100% al capitale SISE) [...] ha continuato ad avvalersi della SISE per perseguire, tra gli altri, anche i noti e commendevoli fini filantropici»*.

Non può avere neppure rilievo il richiamo al d.l. 22/06/2023, posto che la circostanza che dal 01/07/2023 la SI.SE si sarebbe estinta con trasferimento delle attività alla ESACRI nulla dice in merito a quali siano



state le attività effettivamente svolte dalla SI.SE. durante la liquidazione e certamente non è una "*conferma*" - come invece asserito nella sentenza impugnata - del fatto che la SISE avrebbe continuato a svolgere attività esente del 118 durante la liquidazione.

2. Il motivo è infondato: è ormai costante l'insegnamento di questa Corte secondo il quale è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053).

Nel caso di specie l'iter motivazionale seguito dalla CGT2 parte dall'interpretazione dell'art. 2487 cod. civ. e si fonda sul presupposto che la messa in liquidazione non segni una discontinuità in relazione all'attività svolta dal soggetto in relazione al quale viene invocato il sorgere di un credito da rimborso dell'IVA, per poi far riferimento alla natura delle prestazioni svolte in favore della società cedente, fino ad affrontare la questione relativa all'afferenza. La sentenza impugnata non può, quindi, essere oggetto del sindacato di legittimità di questa Corte, ridotto al «*minimo costituzionale*» ad opera del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134.

3. Con il secondo motivo è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10, 19 e 30 d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.



3.1. La ricorrente rileva che il regime IVA applicabile durante la vita attiva dell'impresa si adotta anche nella fase della liquidazione solo se, durante tale fase, la società continui a svolgere la medesima attività dell'oggetto sociale. Nel caso di specie, tuttavia, risulta chiaramente che, durante la fase della liquidazione, la società cedente (SI.SE.) ha realizzato unicamente attività meramente liquidatoria, sostenendo i costi per retribuire i professionisti che si sono occupati dell'assistenza legale in contenziosi civilistici e fiscali, mentre nessuna attività tipica dell'oggetto sociale (esente) è stata realizzata. La ricorrente ha invocato, inoltre, il principio di non contestazione, dal momento che l'Agenzia delle Entrate non ha mai eccepito che la SI.SE. avesse continuato a svolgere l'attività del 118 durante la procedura concorsuale. L'Agenzia delle Entrate si è, infatti, limitata a ritenere che, essendo la liquidazione l'ultima fase della vita dell'impresa, la stessa soggiace *tout court* al medesimo regime IVA applicabile durante la fase attiva.

3.2. La ricorrente evidenzia, poi, che, con lo stato di liquidazione, si genera una nuova causa dell'attività societaria ed è in relazione ad essa che va giudicata l'afferenza richiesta dall'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972. Inoltre, l'attività di liquidazione delle procedure concorsuali non risulta prevista tra quelle esenti ai sensi dell'art. 10 d.P.R. n. 633 del 1972, né tale norma è suscettibile di interpretazione estensiva. Di conseguenza, allo stato di liquidazione è applicabile l'ordinario regime di detraibilità dell'imposta prescindendo dal regime di esenzione caratterizzante l'attività imprenditoriale svolta durante il periodo precedente alla liquidazione. Diversamente, durante quest'ultima non viene più esercitata l'attività propria dell'impresa, ma solo le attività finalizzate a trasformare in denaro gli elementi patrimoniali attivi. Con la messa in liquidazione dell'impresa, quindi, cessa il normale periodo di imposta e ne inizia un altro, soggetto a regole specifiche,



che termina a sua volta con la chiusura della procedura di liquidazione. Di conseguenza, dal momento in cui SI.SE. è entrata in stato di liquidazione - e non ha quindi più effettuato alcuna operazione rientrante nella sua attività principale (istituzionale) - l'esenzione prevista dall'art. 10 d.P.R. n. 633 del 1972 non si è più verificata e, di conseguenza, l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi connessi all'attività svolta - ossia quella legata alle operazioni ordinarie di liquidazione in bonis - è divenuta detraibile.

I crediti IVA oggetto di rimborso ed esposti correttamente nelle dichiarazioni IVA 2015 e 2016, ad opera del liquidatore firmatario, si sono formati post liquidazione, da fatture di professionisti che, a vario titolo, hanno supportato la procedura di liquidazione e che sono quindi ad essa inerenti.

3.3. La ricorrente richiama, poi, la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui l'attività di liquidazione delle procedure concorsuali non è prevista tra quelle esenti IVA di cui all'art. 10 d.P.R. n. 633/1972 ed è da escludere che alla stessa possa essere applicato un regime di esenzione sulla base di una interpretazione estensiva di detta norma.

3.4. È stata, infine, evocata la disciplina del cd. *pro-rata* di cui all'art. 19 bis d.P.R. n. 633 del 1972, rilevando che l'afferenza va determinata con cadenza annuale e, pertanto, non può incidere sulla detraibilità IVA nelle annualità in esame (2015 e 2016) l'indetraibilità scaturente da operazioni esenti svolte in anni precedenti (pre-liquidazione). Nel caso di specie, i crediti chiesti a rimborso si sono formati durante la fase della liquidazione e si riferiscono esclusivamente ai costi relativi all'attività liquidatoria (precisamente, pagamento di parcelle ai professionisti per l'assistenza legale in contenziosi civilistici e fiscali), mentre nessuna operazione esente propria dell'oggetto sociale dell'impresa (attività di gestione del servizio 118) è stata effettuata dalla SI.SE. durante la liquidazione.



4. Il motivo di ricorso è infondato.

4.1. In primo luogo occorre evidenziare come il presupposto oggettivo dell'IVA sia indifferente alla fase della vita della società (*in bonis*, in liquidazione o in procedura concorsuale), essendo ricollegato icasticamente dall'art. 1 d.P.R. n. 633 del 1972 alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti o professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Nell'ambito di tali cessioni e prestazioni di servizi il legislatore individua alcune operazioni esenti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10 d.P.R. n. 633 del 1972), escludendo la detraibilità dell'IVA per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi afferenti alle operazioni esenti.

4.2. Come rilevato da questa Corte (Cass., 30/09/2015, n. 19429) il fondamentale principio di detrazione della imposta assolta sugli acquisiti di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica svolta dai soggetti passivi, sul quale è imperniato il sistema unionale dell'imposta sul valore aggiunto (fondato sul principio di neutralità fiscale dell'IVA, v. art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972), trova un proprio connaturato limite nell'impiego dei predetti beni e servizi a) per scopi estranei all'esercizio della impresa, arte o professione ovvero b) per attività economiche escluse dal circuito della imposizione indiretta, ai sensi dell'art. 19, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 (norma che prevede espressamente la indetraibilità della imposta «a monte» relativa a beni e servizi acquistati od importati «afferenti operazioni esenti o comunque non soggette alla imposta»).

4.3. La verifica circa l'afferenza – che implica un necessario rapporto di strumentalità tra un'operazione, a monte, di per sé imponibile, con altra successiva operazione esente o non soggetta a



imposta (Cass., 17/11/2021, n. 34957) – costituisce l'esito di una valutazione di fatto, come tale insindacabile nel giudizio di legittimità.

4.4. Ciò premesso, le argomentazioni poste a fondamento del motivo di ricorso non sono idonee a scalfire la motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui ritiene che le operazioni indicate nelle fatture - pacificamente riconducibili ai costi per le prestazioni professionali rese in favore della società cedente – fossero esenti da IVA, in quanto *affendenti*, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 a operazioni esenti. La disposizione appena richiamata prevede, infatti, che: *«Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19 bis.2.»*

Nel caso di specie la sentenza impugnata afferma come: *«...le fatture ricevute dalla SISE (trattasi di spese relative all'assistenza legale per contenziosi civilistici e fiscali, sostenuti dalla stessa società) fossero direttamente riconducibili all'attività esente posta in essere dalla società, per i quali è stato correttamente applicato l'art. 19, comma 2 del D.P.R n. 633/1972, dal quale discende la evidente indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, quale è l'imposta a credito chiesta qui a rimborso.*

Ciò alla luce del consolidato principio dell'inerenza dei costi.»

Nel compiere tale affermazione, da un lato, la CGT2 non incorre in alcuna violazione degli artt. 10, 19 e 30 d.P.R. n. 633 del 1972 e, dall'altro lato, fa una valutazione in fatto in ordine alla riconducibilità delle fatture relative all'assistenza legale per contenziosi civilistici e fiscali all'attività esente posta in essere dalla società. Di conseguenza, non è tanto il momento in cui sono state registrate le fatture per le prestazioni professionali – essendo indifferente che la società fosse o



meno in liquidazione – quanto la circostanza della loro afferenza a operazioni esenti poste in essere dalla società a determinare l'esclusione della detraibilità dell'IVA e, conseguentemente, la possibilità che da tali fatture potesse scaturire un credito IVA oggetto di una richiesta di rimborso.

5. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è infondato e deve essere rigettato, con la condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente.

...

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto. Così deciso in Roma, il 16/10/2025.

Il Presidente

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI

