



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi – Diniego di
rimborso IVA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Presidente -	
Tania HMELJAK	- Consigliere Rel.-	R.G.N. 7347/2022
Lucio LUCIOTTI	- Consigliere -	Cron.
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere -	CC – 27/05/2026
Salvatore LEUZZI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 7347/2022 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale
dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n.
12;

- *ricorrente* -

Contro

██████████ s.r.l., difesa e rappresentata dall'avvocato ██████████
██████████ come da procura speciale a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n.
2682/23/2021, depositata il 24.09.2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 maggio 2026 dal
Consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE

- Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale
della Puglia – sezione staccata di Lecce rigettava l'appello proposto
dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione
tributaria provinciale di Lecce, che aveva accolto il ricorso proposto dalla





██████████ s.r.l. avverso il diniego di rimborso di un credito IVA indicato nel Modello IVA relativo all'anno d'imposta 2013, fondato sull'omessa compilazione nel Modello Unico 2013 del quadro RF, relativo alla verifica dell'operatività della società;

- dalla sentenza impugnata si evince, per quello che ancora interessa in questa sede, che:

- la tesi dell'Ufficio sulla asserita duplicazione dell'importo chiesto a rimborso, in quanto la contribuente avrebbe riportato il medesimo credito a rimborso sia nel 2013 che nel 2014, non era fondata;

- a parte le contraddizioni dell'Agenzia che, da un lato, aveva affermato di avere riconosciuto il rimborso dello stesso credito riportato nella dichiarazione IVA dell'anno d'imposta 2014 e, dall'altro, aveva insistito nelle medesime argomentazioni a suo tempo addotte per il diniego, la società contribuente aveva comunque dimostrato, sulla base delle allegate dichiarazioni IVA relative agli anni 2013 e 2014, che le compensazioni erano avvenute dall'importo indicato "in detrazione o in compensazione" e non dall'importo per il quale era stato chiesto il rimborso. Sul punto l'Ufficio nulla aveva controdedito, limitandosi ad insistere, nel merito, sul fatto che le fotografie prodotte dalla società, per dimostrare l'esistenza di immobili in corso di costruzione, non erano sicuramente riferibili al complesso edilizio di cui si discuteva;

- la società, tuttavia, aveva prodotto anche le visure catastali, non contestate dall'Ufficio, da cui risultava che, alla data del 3.04.2017, gli immobili erano in corso di costruzione;

- l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi;

- la contribuente resisteva con controricorso;

- con ordinanza interlocutoria n. 19863/2023 del 12.07.2023 è stato disposto il rinvio a nuovo ruolo in attesa della pronuncia della Corte di Giustizia UE sulla disciplina delle società cd. di comodo;





- il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Pasquale Serrao d'Aquino, ha depositato le proprie conclusioni scritte con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso;
- il contribuente ha presentato memoria.

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo, la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 30 commi 4 e 4-bis della l. n. 724/94, 37-bis comma 8 del DPR 600/73 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., perché, nel pronunciarsi sul merito della debenza dell'imposta, la CTR non ha rilevato che la società era stata destinataria di un atto di diniego del rimborso per non aver provato di aver posto in essere gli adempimenti necessari, previsti specificamente dalla normativa denunciata per i casi di rimborso IVA, chiesto da società non operative o in perdita sistematica, avendo l'Ufficio con il provvedimento di diniego negato il rimborso IVA, in quanto la contribuente aveva ommesso di compilare il quadro RF della dichiarazione Unico SC dell'anno d'imposta 2013; rileva che l'Ufficio non ha contestato con il diniego impugnato che la società non fosse operativa, bensì la prova dell'esistenza del credito, dovendo la società dimostrare di essere operativa per avere diritto al credito e la mancata compilazione del quadro relativo alla verifica di operatività faceva presumere la sua non operatività, non avendo la stessa neppure presentato istanza di interpello preventivo;
- con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR verificato se la società avesse provato l'esistenza del credito, che era stato contestato dall'Amministrazione, non avendo la contribuente prodotto in giudizio i registri IVA e le fatture di acquisto, il registro dei beni ammortizzabili e ogni ulteriore documentazione contabile a ciò necessaria, posto che non era sufficiente la mera esposizione di detto credito in dichiarazione;





- i predetti motivi, che per connessione vanno esaminati unitariamente, sono infondati;
- per quanto riguarda il quadro normativo che disciplina la materia, occorre premettere che, secondo l'art. 30, comma 1, della l. n. 724 del 1994, le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano "non operativi" quando non superino il "test di operatività" di cui al medesimo comma 1, ossia quando l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando determinati coefficienti;
- il mancato superamento del test di operatività, ai fini IVA, comporta, ai sensi dell'art. 30, comma 4, della l. n. 724 del 1994, l'impossibilità di chiedere a rimborso, di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 o cedere ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del d.l. n. 70 del 1988, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 154 del 1988, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione;
- l'art. 30, comma 4-bis, della l. n. 724 del 1994, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, indica le ipotesi in cui la disciplina antielusiva sulle società di comodo non si applica (*"in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973"*);
- il contribuente, quindi, può vincere la presunzione dimostrando all'Amministrazione - attraverso l'interpello finalizzato alla disapplicazione





delle disposizioni antielusive, ovvero in giudizio, nel caso di contrasto - le oggettive situazioni che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito determinato secondo i predetti parametri normativi (Cass. 23/05/2022, n. 16472);

- come ha già affermato questa Corte (Cass. n. 28251 del 15/10/2021), con riferimento alla disciplina di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, l'interpello disapplicativo non rappresenta una condizione di procedibilità e non limita la tutela giurisdizionale del contribuente che ha sempre la facoltà di superare la presunzione legale di "non operatività", mediante la dimostrazione in giudizio di circostanze oggettive e non imputabili che abbiano reso impossibile il conseguimento di ricavi in misura pari alle soglie determinata ai sensi dell'art. 30 cit., ben potendo il contribuente esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico impositivo che gli venga successivamente notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva, non essendo a tal fine necessario esperire preventivamente il rimedio precontenzioso dell'interpello disapplicativo (Cass. n. 4946 del 24/02/2021 e n. 10158 del 28/05/2020);

- con specifico riferimento all'IVA, è stato precisato che, in virtù del principio fondamentale di neutralità dell'imposta, la società ritenuta non operativa può portare in detrazione l'imposta assolta, anche se non abbia presentato l'interpello disapplicativo - salvo che i costi siano fittizi e sia, perciò, configurabile una fattispecie fraudolenta o comunque effettivamente elusiva - potendo la prova della sussistenza del diritto essere fornita non solo con la procedura di cui agli artt. 30 comma 4-*bis*, della l. n. 724 del 1994 e 37-*bis*, del d.P.R. n. 600 del 1973, ma anche in sede processuale (Cass. n. 18807 del 28/07/2017; n. 6200 del 27/03/2015);

- ciò posto, occorre evidenziare che con riferimento alla normativa italiana delle società di comodo è recentemente intervenuta la Corte di giustizia





UE, con la sentenza C-341/22 del 7 marzo 2024 (*Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a./Agenzia delle entrate*), la quale ha precisato che *"l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non può condurre a negare la qualità di soggetto passivo IVA al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata da una normativa nazionale, la quale soglia corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale persona dispone"* (punto 25) e che *"l'articolo 167 della direttiva IVA nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, a causa dell'importo, considerato insufficiente, delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA effettuate da tale soggetto passivo a valle"* (punto 43);

- con riferimento alla prima questione, quindi, i giudici unionali hanno affermato che la qualità di soggetto passivo IVA non è subordinata all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, il cui valore economico superi una soglia di reddito previamente fissata, in quanto ciò che rileva è esclusivamente il fatto che detto operatore eserciti effettivamente un'attività economica e che sfrutti un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, senza che siano garantiti dei ricavi minimi;

- in ordine alla seconda questione, poi, la Corte ha chiarito che per beneficiare del diritto alla detrazione, i beni e i servizi in relazione ai quali viene invocato tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, indipendentemente dai risultati delle attività economiche;

- in linea di principio è, quindi, necessaria la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione. Il diritto a





dedurre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione. La detrazione è tuttavia ammessa anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei beni e dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce, i quanto simili costi presentano pure un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (sentenza del 12 novembre 2020, *Sonaecom*, C-42/19, punto 42 e giurisprudenza ivi citata);

- la Corte di giustizia dell'UE ha specificato, inoltre, che se è vero che il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato al soggetto passivo qualora sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che esso è invocato fraudolentemente o abusivamente, dato che la lotta contro frodi, evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, occorre pur sempre considerare che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, per cui incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una tale evasione;

- alla luce dell'interpretazione fornita dai giudici unionali, va condiviso quanto già rilevato da questa Corte e, segnatamente, che l'art. 30 della legge n. 724 del 1994 si pone in conflitto con gli artt. 9, paragrafo 1, e 167 della direttiva IVA, con la conseguente necessità della sua disapplicazione da parte del giudice nazionale, laddove prevede che il





carattere non operativo di una società, che esclude il diritto alla detrazione dell'IVA, è dimostrato sulla base di una presunzione, quando i ricavi non raggiungono la soglia di reddito prefissata dalla stessa disposizione (Cass. n. 22249 del 2024; Cass. n. 24176 del 2024; Cass. n. 24416 del 2024; Cass. n. 24442 del 2024);

- la qualità di soggetto passivo deriva, dunque, dall'esercizio di un'attività economica per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità e, di conseguenza, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte non può essere negato ad una società che effettua operazioni rilevanti ai fini dell'IVA senza tuttavia raggiungere la soglia di reddito prevista dalla normativa italiana di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994 e ciò a prescindere dalla prova fornita dalla società contribuente sull'esistenza di situazioni oggettive che rendano impossibile il conseguimento di redditi superiori a detta soglia; ciò che rileva è che la società abbia impiegato i beni e i servizi acquistati per le sue operazioni soggette ad IVA, indipendentemente dai risultati delle attività economiche, e che dette operazioni non si inseriscano in una frode (connotate anche soggettivamente secondo il consolidato principio per cui la parte sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad una evasione) o non integrino, ai fini unionali, un abuso inteso anche quale "*realizzazione di una costruzione artificiosa*" (punti 33 – 36 della sentenza C-341/22 cit.; Cass. n. 24416 dell'11.09.2024);

- a ciò va aggiunto che la detrazione dell'imposta può spettare anche in assenza di operazioni attive, ossia con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché esse siano finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica (Cass. n. 25635 del 2022; Cass. n. 23994 del 2018);

- la decisione impugnata risulta in linea con i principi indicati dalla Corte di giustizia europea, avendo accertato l'esistenza e l'inerenza del credito IVA oggetto della richiesta di rimborso, sulla base degli elementi forniti dalla contribuente, peraltro neppure specificatamente contestati dall'Agenzia





ricorrente (*"Nel merito poi l'ufficio insiste nel ritenere che la società avrebbe tentato di dimostrare l'esistenza di immobili in corso di costruzione producendo fotografie non sicuramente riferibili al complesso edilizio di cui si tratta. La società, tuttavia, ha prodotto anche le visure catastali, da cui risulta che, alla data del 3.4.2017, gli immobili erano in corso di costruzione. Anche in relazione a tale produzione documentale l'ufficio nulla ha controdotto."*);

- risulta, pertanto, irrilevante, ai fini IVA, alla luce della citata pronuncia della Corte di giustizia UE, la mancata compilazione del quadro specifico della dichiarazione, relativo alla situazione dell'operatività, atteso che era sufficiente che la società fosse un soggetto che esercitava effettivamente un'attività economica e che vi fosse un "nesso diretto e immediato" tra gli acquisti che avevano generato l'eccedenza IVA e l'attività esercitata dalla società, condizioni queste accertate positivamente dalla CTR e non adeguatamente contestate dall'Amministrazione finanziaria;
- in presenza delle suindicate condizioni, il giudice di appello ha correttamente riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA;
- in conclusione, quindi, il ricorso va rigettato e, stante il mutamento di giurisprudenza, anche unionale, sopravvenuto alla presentazione del ricorso, le spese del giudizio di legittimità vanno interamente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa interamente fra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 27 maggio 2026

Il Presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli

