



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Relatore

Oggetto:

TRIBUTI - IVA
- DINIEGO DI
RIMBORSO.

ad.26/02/202

5 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16970/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che
la rappresenta e difende

- ricorrente -

- controricorrente incidentale -

contro

██████████ - IN LIQUIDAZIONE, elettivamente domiciliata
in ██████████, presso lo studio dell'avvocato ██████████

██████████ che la rappresenta e difende

- controricorrente -

- ricorrente incidentale -

avverso la SENTENZA della CORTE GIUST. TRIB. II GRADO DELLA
LOMBARDIA n. 453/16/23 depositata il 06/02/2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26/02/2025 dal
Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

FATTI DI CAUSA



1. Con la sentenza n. 453/16/23 del 06/02/2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (di seguito CGT2) respingeva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) e l'appello incidentale proposto da [REDACTED] in liquidazione (di seguito [REDACTED] società incorporante di [REDACTED] di seguito [REDACTED] avverso la sentenza n. 16/23/20 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso della società incorporata nei confronti di un diniego di rimborso di un credito IVA relativo all'anno di imposta 2009.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'Amministrazione finanziaria aveva negato ad [REDACTED] il rimborso del credito IVA in ragione della maturazione della decadenza biennale ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

1.2. La CGT2, respingendo l'appello principale di AE e l'appello incidentale di [REDACTED] evidenziava che: a) non trovava applicazione il termine di decadenza biennale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, avendo la società contribuente chiesto la compensazione del credito IVA in dichiarazione; b) il rimborso dell'imposta era, peraltro, dovuto nei limiti del credito comprovato dalla contribuente secondo quanto indicato dalla CTP, essendo irrilevante l'eventuale consolidamento dello stesso; c) invero, [REDACTED] non aveva fornito la prova di parte del credito chiesto a rimborso.

2. AE impugnava la sentenza della CGT2 con ricorso per cassazione, affidato a un unico motivo.

3. [REDACTED] resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale, affidato a due motivi, nonché depositava memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente rigettata la richiesta di trattazione della causa in pubblica udienza formulata dalla ricorrente in memoria.



1.1. Invero, in adesione all'indirizzo già espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte, il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, qualora i principi applicabili siano consolidati (Cass. S.U. n. 14437 del 05/06/2018) e non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass. S.U., n. 8093 del 23/04/2020).

1.2. In particolare, la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già assistite da un consolidato orientamento, cui la Corte fornisce il proprio contributo. E, nel caso di specie, come di seguito sarà evidenziato, il tema oggetto del giudizio non è nemmeno nuovo nella giurisprudenza di questa Corte.

2. Sempre in via pregiudiziale va ritenuta l'integrità del contraddittorio in ragione dell'incorporazione di [REDACTED] che ha partecipato al giudizio di appello, nell'incorporante [REDACTED] alla quale legittimamente è stato notificato il ricorso da parte di AE (cfr. Cass. S.U. n. 21970 del 30/07/2021), quale giusta parte del procedimento.

3. Con l'unico motivo di ricorso principale AE lamenta la violazione dell'art. 21 del d. lgs. 546 del 1992 e la falsa applicazione dell'art. 2946 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CGT2 erroneamente ritenuto inapplicabile il termine decadenziale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 alla fattispecie per cui è causa e, di conseguenza, ritenuto tempestiva la domanda di rimborso.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«La domanda di rimborso del credito IVA deve essere tenuta distinta da quella di compensazione dell'imposta con altro debito fiscale, sicché, laddove l'istanza del contribuente sia formulata in termini di compensazione, e non denoti l'inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito, mediante l'indicazione dello stesso nel quadro "RX4" nella dichiarazione*



annuale, non si applica - salvo ipotesi eccezionali in cui la compensazione non può più essere effettuata (ad es., per cessazione dell'attività o morte del contribuente) - il termine ordinario decennale di prescrizione, bensì quello di decadenza biennale previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992» (Cass. n. 24655 del 10/08/2022; si vedano, altresì, Cass. n. 35717 del 05/12/2022; Cass. n. 11662 del 04/05/2021; Cass. n. 30168 del 22/11/2018).

3.3. Il predetto orientamento è stato confermato anche da Cass. n. 25612 del 01/09/2023, la quale si sofferma ampiamente sulla compatibilità unionale dello stesso.

3.4. Affermare, come si sostiene in controricorso e si ribadisce in memoria, che le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA non devono ledere il principio della neutralità fiscale significa che quelle modalità non devono comportare che il soggetto passivo sia gravato, in tutto o in parte, del peso dell'imposta: si deve consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante dall'eccedenza detraibile. Il rimborso va dunque effettuato entro un termine ragionevole e, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (CGUE, causa C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, punto 33; CGUE, causa C-274/10, *Commissione/Ungheria*, punto 45; CGUE, causa C-654/13, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyértó*, punto 31; causa C-254/16, *Glencore Agriculture Hungary kft*, punti 19-20).

3.4.1. V'è, tuttavia, autonomia procedurale degli Stati membri nella determinazione delle modalità per procedere al rimborso, che va esercitata alla luce: i) del principio di equivalenza, per verificare che le modalità in questione non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna; ii) del principio di effettività, ai fini del controllo che esse non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento



giuridico unionale (CGUE, causa C-472/08, *Alstom Power Hydro*, punto 17); iii) del principio di certezza del diritto, per accertare se la situazione fiscale del contribuente possa essere messa in discussione indefinitamente (CGUE, causa C-424/12, *Fatorie*, punto 46; CGUE, causa C-532/16, *SEB Bankas*, punto 52).

3.4.2. La normativa unionale delinea difatti soltanto una trama larga di regole, posto che l'art. 18, nn. 2 e 4, della sesta direttiva (di contenuto corrispondente a quello dell'art. 183 della direttiva IVA) si limita a stabilire che, quando l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. E, in questa trama, si ammette anche la combinazione del riporto e del rimborso dell'eccedenza IVA (CGUE, causa C-107/10, *cit.*, punto 47), di modo che il riporto di un'eccedenza di IVA a vari periodi di imposta successivi a quello in cui l'eccedenza è sorta non è necessariamente incompatibile con l'art. 183, comma 1, della direttiva IVA (CGUE, causa C-107/10, *cit.*, punto 49; CGUE, causa C-274/10, *cit.*, punto 55).

3.4.3. Il punto è, tuttavia, che è il contribuente che sceglie la modalità di fruizione dell'eccedenza detraibile, con opzione di volontà (anche in ragione del rapporto di alternatività esistente tra detrazione e rimborso: cfr. Cass. n. 8291 del 15/03/2022): e può farlo chiedendone il rimborso ovvero riportando il credito a nuovo; o comunque assegnando ad esso rilevanza in ciascuna delle dichiarazioni successive in cui lo espone, anche per finalità di compensazione.

3.4.4. Non smentisce queste conclusioni la giurisprudenza della Corte di giustizia citata in controricorso, con la quale si è sì affermato che non vi è alcuna ragione che osti, in linea generale, a che il rimborso dell'eccedenza dell'IVA venga effettuato tramite compensazione (CGUE, causa C-107/10, *cit.*, punto 65), ma in riferimento a un caso in cui «*la normativa nazionale oggetto della causa principale prevedeva il rimborso*



dell'eccedenza dell'IVA solamente laddove questa non abbia potuto essere imputata sulle imposte dovute nel corso dei tre periodi di imposizione successivi a quello in cui tale eccedenza sia sorta» (punto 46), in tal modo stabilendo la necessità del previo riporto ai fini della compensazione, prima dell'ottenimento del rimborso, ontologicamente e cronologicamente distinto; al riguardo, la Corte di giustizia ha ritenuto che la determinazione di tale modalità, che prevede la combinazione di riporto e rimborso, il secondo necessariamente successivo al primo, «si colloca nella libertà riconosciuta agli Stati membri di fissare le modalità di restituzione delle eccedenze dell'IVA» (punto 49).

3.4.5. In realtà, anche da ultimo la CGUE ha stabilito che non osta alla normativa di uno Stato membro una disciplina che preveda un termine di decadenza, per la presentazione di una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, la cui scadenza ha come conseguenza di sanzionare il soggetto passivo non sufficientemente diligente, purché tale termine inizi a decorrere solo dalla data in cui tale soggetto passivo ha potuto, senza dar prova di mancanza di diligenza, far valere il proprio diritto (CGUE 29 febbraio 2024, causa C-314/22).

3.5. Neanche la circostanza dell'avvenuta cessazione di attività, valorizzata in memoria (*recte*, d'«*interruzione dell'attività*»: v. pagg. 5-6 della memoria), giova alle ragioni della società contribuente.

3.5.1. Rileva la contribuente che, a seguito del fallimento della controllante, risalente al 2010, «*la società è entrata di conseguenza in un forzoso stato di quiescenza, interrompendo ogni attività sociale, al punto che, per diversi anni, non sono più state presentate nemmeno le dichiarazioni annuali. Alcuni anni dopo, nel 2015, in sede di concordato fallimentare, le quote della società ricorrente sono state assegnate in capo al terzo assuntore, la società [REDACTED] s.r.l., senza comunque mai riprendere alcuna attività sociale. L'attuale proprietà si è limitata a presentare le dichiarazioni a meri fini contabili (alcune*



comunque omesse, stante il ritardo oltre i 90 giorni), per poi porre la società in liquidazione nel 2016».

3.5.2. Secondo la prospettazione della stessa ricorrente, la cessazione dell'attività (alias l'interruzione dell'attività d'impresa) è avvenuta su di un piano di mero fatto, perché il fallimento ha riguardato unicamente la controllante; in buona sostanza, l'attività sociale sarebbe entrata in quiescenza, non sarebbero state presentate le dichiarazioni annuali per un lungo periodo di tempo e, successivamente, ■■■ sarebbe stata posta in liquidazione con la presentazione di dichiarazioni a «meri fini contabili» e senza riporto del credito di cui si è chiesto il rimborso.

3.5.3. Orbene, sotto un primo (e assorbente) profilo, come sottolineato da CGUE 6 ottobre 2022, causa C-293/21, *Vittamed technologijos*, punti 49 ss., finanche la cessazione dell'attività a seguito di messa in liquidazione non esclude che l'attività economica possa essere ripresa ovvero che possano essere compiute operazioni soggette ad imposta, quali ad esempio la vendita di attivi ai fini della liquidazione dei debiti. Ne consegue che la mera cessazione di fatto dell'attività (come quella dichiarata dalla ricorrente, che parla di attività quiescente) non implica, di per sé, quell'ipotesi eccezionale considerata idonea a consentire la "trasformazione" della domanda di detrazione originariamente formulata in domanda di rimborso, dovendo essere accertato in punto di fatto che non saranno più effettuate nuove operazioni soggette ad IVA (e, nel caso di specie, questo accertamento manca del tutto, a fronte, peraltro, della deduzione di successiva "riattivazione" della società, contenuta a pagina 3 del ricorso di primo grado, richiamato a pag. 8 del controricorso).

3.5.4. Del resto, la Corte di giustizia ha avuto anche modo di osservare che *«Gli articoli da 184 a 186 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa o a una prassi nazionale secondo la quale l'avvio di una*



procedura fallimentare nei confronti di un operatore economico, con conseguente liquidazione dei suoi attivi a beneficio dei suoi creditori, comporta automaticamente l'obbligo per tale operatore di rettificare le detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto che egli ha effettuato per beni e servizi acquistati anteriormente alla dichiarazione del suo fallimento, quando l'avvio di una tale procedura non è idoneo a impedire il proseguimento dell'attività economica di detto operatore, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva succitata, in particolare ai fini della liquidazione dell'impresa interessata» (CGUE, 3 giugno 2021, in causa C-182/20, BE, DT). Dunque, nemmeno il fallimento comporta in ogni caso e automaticamente la cessazione dell'attività.

3.5.5. Inoltre, sotto un secondo profilo, sempre secondo la giurisprudenza unionale (CGUE 5 dicembre 2024, causa C-680/23, *Modexel - Consultores e Serviços SA*), «In forza dell'articolo 213, paragrafo 1, della direttiva IVA, il soggetto passivo deve dichiarare la cessazione della sua attività economica all'autorità tributaria, la quale deve allora invalidare il numero di identificazione IVA attribuito a tale soggetto passivo, conformemente all'articolo 23, lettera a), del regolamento n. 904/2010. 32. Pertanto, un operatore che cessa la sua attività economica cessa anche di essere soggetto all'IVA. La perdita dello status di "soggetto passivo" da parte di un operatore per effetto della cessazione di attività implica la mancanza della continuità dei periodi d'imposta che impone l'articolo 183, primo comma, della direttiva IVA, dal momento che non esiste, per tale operatore, né un periodo successivo, ai sensi di tale disposizione né, supponendo che detto operatore riprenda un'attività economica, periodi precedenti, poiché quest'ultima attività sarà nuova».

3.5.6. Ciò non toglie, tuttavia, che il soggetto, per quanto cessato debba formulare richiesta di rimborso nei termini di legge. Per conseguenza, ha concluso la CGUE, «L'articolo 183, primo comma, della



direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che: non osta a una normativa nazionale la quale prevede che, quando un soggetto passivo cessa la propria attività economica, tale soggetto passivo non possa riportare ad un periodo successivo un'eccedenza di imposta sul valore aggiunto dichiarata al momento di tale cessazione di attività e possa recuperare tale importo solo chiedendone il rimborso entro un termine di dodici mesi a decorrere dalla data di detta cessazione dell'attività, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività». Il principio della certezza del diritto esige difatti che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai suoi diritti e obblighi nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere messa in discussione all'infinito (CGUE, causa C-680/23, cit., punto 34 e giurisprudenza citata; CGUE, 3 aprile 2025, «Cityland» EOOD, causa C-164/24, punto 49).

3.5.7. Pertanto, pur volendo seguire il ragionamento della ricorrente e ritenere che la cessazione di fatto dell'attività sia in qualche modo equiparabile alla cessazione effettiva (alla quale sola, in realtà, fa riferimento la Corte di giustizia), dovrebbe ritenersi che la ricorrente avrebbe comunque cessato di essere soggetto passivo IVA, con conseguente necessità di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile (non più riportabile per difetto di continuità dei periodi di imposta) entro un breve termine dalla data di cessazione dell'attività, fissato dal nostro ordinamento in un biennio (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), in ipotesi pacificamente non rispettato.

3.6. Quanto sopra evidenziato rende non accoglibile la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia della UE, che presuppone il dubbio interpretativo su una norma unionale e che non ricorre allorché l'interpretazione sia autoevidente, oppure il senso della norma sia già stato chiarito da precedenti pronunce della Corte, non rilevando, peraltro,



il profilo applicativo di fatto, che è rimesso al giudice nazionale a meno che non involga un'interpretazione generale ed astratta (cfr. Cass n. 15041 del 16/06/2017).

4. Il ricorso incidentale proposto da ■■■ è affidato a due motivi, di seguito riassunti.

4.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale si lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CGT2 reso motivazione apparente e perplessa in relazione alla quantificazione dell'importo riconosciuto a rimborso.

4.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si deduce la violazione e/o falsa applicazione del divieto di *non liquet*, dell'art. 115 cod. proc. civ. e dell'art. 30 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), per avere la CGT2 erroneamente subordinato la rimborsabilità del credito IVA non già alla presenza della relativa documentazione giustificativa, ma ad un «raccordo esplicativo» di tale documentazione.

5. I due motivi, che riguardano entrambi la parte del credito IVA ritenuta non documentata dalla CTP, con statuizione poi confermata dalla CGT2, possono essere cumulativamente esaminati per ragione di connessione. Gli stessi vanno disattesi.

5.1. Il giudice di appello ha prima di tutto evidenziato che l'onere probatorio di dimostrare l'esistenza del credito IVA chiesto al rimborso grava sul creditore istante e, quindi ha affermato che la documentazione prodotta, per quanto integrata in appello, non sia idonea a giustificare l'esistenza del credito, «soprattutto in assenza di un raccordo esplicativo tra i documenti offerti in produzione».

5.2. Orbene, secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite di questa Corte, si è in presenza di una motivazione apparente allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento



giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero – e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali – l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un *error in procedendo* e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; Cass. S.U. n. 16599 del 05/08/2016).

5.2.1. Determina, infine, una violazione di legge costituzionalmente rilevante anche la motivazione contraddittoria, nella misura in cui esprima un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, mentre deve escludersi la possibilità di sindacare in sede di legittimità la semplice motivazione insufficiente (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014).

5.3. Nel caso di specie, deve escludersi la sussistenza di una motivazione perplessa o apparente, con conseguente infondatezza del primo motivo di ricorso incidentale. La CGT2 ha, infatti, chiaramente indicato la *ratio decidendi*, individuabile nella inidoneità della documentazione prodotta a fornire la prova del credito IVA, soprattutto in ragione della scarsa chiarezza della documentazione, evidentemente versata in atti senza il supporto delle necessarie esplicazioni.

5.4. Inammissibile è, poi, il secondo motivo di ricorso incidentale. ■ si limita ad affermare che il giudice di appello avrebbe dovuto esaminare la documentazione prodotta indipendentemente dal raccordo esplicativo della stessa; tuttavia, questa Corte non è messa in grado di valutare la fondatezza della censura, che si rivela del tutto priva di specificità, non essendo stata allegata o trascritta, nemmeno a campione, la



documentazione cui si fa riferimento e dalla quale dovrebbe evincersi l'esistenza del credito IVA.

5.5. Né sarebbe stato possibile effettuare una consulenza tecnica d'ufficio, che si sarebbe rivelata meramente esplorativa e, dunque, inammissibile nell'evidenziata assenza della necessaria prova dei fatti principali (Cass. S.U. n. 3086 del 01/02/2022).

6. In conclusione, va accolto il ricorso principale e rigettato il ricorso incidentale. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo di ricorso principale accolto e, non essendovi ulteriori questioni di diritto da esaminare, la causa va decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso della società contribuente.

6.1. ■■■ va, altresì, condannata al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di euro 176.297,20.

6.2. Il consolidamento dell'orientamento giurisprudenziale applicato in epoca successiva alla proposizione dell'originario ricorso giustifica la compensazione tra le parti delle spese relative ai gradi di merito del presente giudizio.

6.3. Poiché il ricorso incidentale è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 *quater* dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 – della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, rigettato il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originaria



domanda proposta dall'intimata; condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente principale, delle spese del presente procedimento di legittimità, liquidate in euro 5.900,00, oltre alle spese di prenotazione a debito; dichiara compensate tra le parti le spese relative ai gradi di merito.

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, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente incidentale del contributo unificato previsto per il ricorso incidentale a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma il 26 febbraio 2025.

La Presidente
(Angelina-Maria Perrino)

