



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Lucio Luciotti	Presidente	Nullità contratto - diritto alla detrazione IVA - nota variazione in diminuzione - cornice temporale - principio di diritto
Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera	Consigliere	
Roberto Succio	Consigliere	
Giovanni Galasso	Consigliere	Ud. 14.11.2025 AC
Pierpaolo Gori	Consigliere Rel.	Cron. R.G.N. 13805/2016

ORDINANZA

sul ricorso 13805/2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

██████████ S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████, indirizzo PEC ██████████;

- controricorrente -



proposto avverso la sentenza n.1023/47/2016 della COMM.TRIB.REG. della CAMPANIA, depositata il 9/2/2016;

Udita la relazione della causa svolta in data 14/11/2025 dal Consigliere PIERPAOLO GORI.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale della Campania con sentenza n. 1023/47/2016 depositata il 9/2/2016 accoglieva l'appello proposto dalla società [REDACTED] S.r.l., avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Caserta n. 6163/5/2014 di rigetto del ricorso introduttivo proposto dalla società avente ad oggetto la cartella di pagamento per IVA 2009.

2. Si legge nella sentenza impugnata che la cartella, emessa a seguito di controllo automatizzato e recante ripresa ad imposizione per euro 74.745,21, era relativa ad un debito di IVA e accessori riconducibile ad una fattura non onorata. La società sosteneva che «l'operazione fatturata era stata annullata con sentenza del Tribunale di S.M. Capua Vetere», ossia era stata dichiarata giudizialmente in via definitiva la nullità del contratto avente ad oggetto la prestazione fatturata. Dagli atti delle parti si apprende che l'operazione era una permuta di area edificabile con futura consegna di appartamenti da costruire e versamento a conguaglio di somme di denaro, oggetto di fatture con IVA emesse dalla società non saldate dai permutati e che la sentenza del giudice ordinario con cui veniva dichiarava nulla *ex tunc* la permuta era intervenuta il 24.11.2011.

La sentenza qui impugnata affermava anche che era mancato il versamento dell'IVA da parte del contraente e che erroneamente la società non aveva stornato quel debito d'imposta, ma che, comunque, secondo la società, trattandosi di nullità operante *ex tunc*, non era necessaria



la variazione in diminuzione del debito IVA ex art.26, comma 2, d.P.R. n.633/1972 e recupero del credito nella dichiarazione successiva.

3. Il giudice di prime cure disattendeva la prospettazione della società, la quale aveva ammesso il proprio errore poiché non aveva regolarizzato l'operazione nel biennio secondo i termini degli artt.19 e 26 d.P.R. n.633/1972, decisione riformata dal giudice d'appello. La CTR stabiliva che l'inadempimento degli artt.19 e 26 d.P.R. n.633/1972, ossia l'omessa comunicazione di variazione nel biennio, era una violazione meramente formale, e riteneva che «l'art.21, comma 2, d.lgs. n.546/1992 consente il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di quanto pagato ingiustamente, a seguito di domanda da proporsi nel biennio dalla verifica dell'evento causante; non si comprende pertanto come sarebbe possibile chiedere rimborso di una imposta erroneamente pagata e non chiedere lo sgravio di una imposta non pagata ma incontestatamente non dovuta».

4. L'Agenzia ricorre per cassazione contro tale decisione per due motivi, cui replica la società contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia deduce la nullità della sentenza per motivazione apparente circa il merito della causa, in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. poiché i giudici di seconde cure, nel testo laconico della pronuncia, non avrebbero esternato le ragioni della decisione.

2. Il motivo è infondato.

2.1. La Corte reitera l'insegnamento secondo cui la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni



obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232).

2.2. Rammenta, inoltre, che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, 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. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

2.3. Orbene, nel caso di specie, la motivazione, pur scarna nell'esposizione del fatto, sintetizza efficacemente le difese in diritto delle parti e indirettamente permette di individuare con sufficiente precisione la materia del contendere. Da un lato, secondo la società «l'operazione fatturata era stata annullata con sentenza del Tribunale di S.M. Capua Vetere, per cui era mancato il versamento dell'IVA da parte del contraente» (cfr. unica pagina della motivazione). La sentenza dà anche conto che la contribuente ammette la violazione di legge: «erroneamente la società non aveva stornato quel debito d'imposta». Inoltre,



la sentenza espone, sia pure in sintesi, l'interpretazione difensiva secondo cui «comunque, trattandosi di nullità operante *ex tunc*, non era necessaria la variazione in diminuzione del debito IVA ex art.26, comma 2, d.P.R. n.633/1972 e recupero del credito nella dichiarazione successiva». Specularmente, la sentenza dà conto anche della contrapposta tesi dell'Agenzia delle entrate la quale, preso atto che la società ha ammesso il proprio errore e che non ha regolarizzato l'operazione nel biennio, ritiene che il combinato disposto degli artt.19 e 26 d.P.R. n.633/1972, il quale individua la cornice temporale biennale, non sia superabile. La sentenza dà conto che la seconda prospettazione è stata accolta in primo grado.

2.4. Ciò premesso, la CTR esprime una comprensibile *ratio decidendi* che passa attraverso la qualificazione dell'inadempimento degli artt. 19 e 26 d.P.R. n. 633/1972, ossia l'omessa comunicazione di variazione nel biennio, ritenuta una violazione «meramente formale».

Inoltre, il giudice afferma che «l'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 consente il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di quanto pagato ingiustamente, a seguito di domanda da proporsi nel biennio dalla verifica dell'evento causante; non si comprende pertanto come sarebbe possibile chiedere rimborso di una imposta erroneamente pagata e non chiedere lo sgravio di una imposta non pagata ma incontestatamente non dovuta».

2.5. Il giudice, in buona sostanza, ritiene che la violazione ammessa dalla contribuente è meramente formale e fonda la decisione favorevole all'appellante sul parallelismo tra il rimborso di quanto ingiustamente pagato e lo sgravio di un'imposta non pagata perché non dovuta. Si tratta di una *ratio decidendi*, giusta o sbagliata che sia, comprensibile e che rispetta il minimo costituzionale.



3. Con il secondo motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 26 d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 21 d.lgs. n. 546/1992 da parte della sentenza impugnata.

3.1. Viene eccepita dalla controricorrente in via preliminare l'inammissibilità del motivo laddove formulato e argomentato con riferimento agli artt. 203, 184 ss. della Direttiva 2006/112, giammai adottati dall'Amministrazione a sostegno delle proprie ragioni nelle fasi di merito; eccezione non accoglibile perché all'evidenza si tratta di argomenti in diritto che non mutano la *causa petendi* e che non costituiscono *mutatio libelli*, né introducono profili di novità della questione che è la medesima dal primo grado.

4. Il motivo è fondato.

4.1. L'art. 26, comma 2, d.P.R. n.633/1972 dispone: «Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 (...)».

Il meccanismo contabile descritto dalla norma in buona sostanza permette, facoltativamente, al prestatore o al cedente, nell'ambito di un'operazione imponibile, al fine di esercitare il diritto alla detrazione, di emettere una nota di credito con lo scopo di rettificare l'IVA adde-



bitata a titolo di rivalsa, e già versata all'erario, al committente o cessionario, e che questa sia registrata nel registro acquisti (art.25) prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione.

4.2. Il successivo comma 3 pone poi un limite temporale: «Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21». La *ratio* è non permettere forme di elusione degli obblighi verso l'erario e l'Unione europea attraverso lo schermo del meccanismo di variazione dell'IVA.

5. Nella presente fattispecie il venir meno del vincolo contrattuale e quindi l'operazione economica non è dipesa dall'accordo consensuale tra le parti, bensì da una sentenza definitiva del giudice ordinario e, perciò, il limite di un anno previsto dal comma 3 dell'art. 26 non trova applicazione, ma ciò non significa che il diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione possa avvenire senza limiti temporali.

5.1. L'art. 19, comma 1, del decreto, nel testo *ratione temporis* vigente, dispone: «Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e



servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

5.2. Dal combinato disposto dell'art. 26, comma 2, e 19 del decreto si delinea la cornice temporale entro la quale la nota di variazione deve essere emessa, ossia entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione. Attraverso l'emissione della nota di variazione in diminuzione il prestatore o cedente matura un credito verso l'erario per la porzione di imposta anticipata e non recuperata e, specularmente, il committente o cessionario che riceve la nota di variazione contrae un debito verso l'erario per l'imposta a suo tempo addebitatagli a titolo di rivalsa e portata in detrazione. Diversamente, il cessionario o committente conseguirebbe l'indebito vantaggio di poter portare in detrazione un'imposta dallo stesso non più dovuta al cedente o prestatore, in conseguenza della riduzione della originaria base imponibile ai fini IVA.

Ecco, dunque, che la pacifica mancata emissione della nota di variazione IVA entro il biennio non può essere considerata, come ritiene la sentenza impugnata, una violazione meramente formale, tale dovendosi intendere solo quella che non incide sulla determinazione dell'imponibile e astrattamente non idonea a incidere sull'attività di controllo, secondo una valutazione *ex ante* (cfr. Cass. n. 141 del 2022 e giurisprudenza ivi citata).

6. La conferma di quanto sopra esposto viene anche dal comma 7 dell'art. 21 del d.P.R. n.633/1972, nel testo applicabile, il quale dispone che «Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero



se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura».

6.1. La norma riflette sul versante interno quanto previsto dal diritto comunitario, dove l'art. 184 della direttiva CE IVA 2006/112 prevede che la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto e quindi ammette espressamente, dal lato del cessionario o committente la "rettifica delle detrazioni", ma, specularmente, in capo al cedente o prestatore (l'odierna contribuente), l'art. 185 della medesima direttiva, al primo paragrafo, impone la rettifica della detrazione dell'imposta, la quale «ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo». È ciò che è avvenuto nel caso in esame.

6.2. Infine, è costante l'interpretazione della giurisprudenza unionale secondo la quale il possesso della fattura, formalmente regolare, costituisce condizione necessaria, ma non sufficiente, per conseguire il diritto alla detrazione/rimborso: non si può prescindere dalla necessaria corrispondenza tra la rappresentazione documentale - espressa nella fattura - e la effettiva realtà del fenomeno economico sottostante, assunto come fatto generatore di imposta.

Già la sentenza della Corte giustizia UE 3 dicembre 1989, in causa C-342/87, *Genius Holding BV*, punti 15-19, poi sempre confermata dalla interpretazione successiva (ad es., v. CGUE 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 53; CGUE 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou*, CGUE 15



marzo 2007 in causa C-30/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*), ha chiarito che l'esercizio del diritto di detrazione non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura. L'emissione della nota di variazione in diminuzione entro la suddetta cornice temporale biennale riconduce la fatturazione dell'operazione alla realtà effettiva del fenomeno economico occorso.

7. Alla luce di quanto precede dev'essere conclusivamente affermato in diritto che «In tema di variazione di diminuzione dell'IVA per sopravvenuta declaratoria giudiziale di nullità del contratto, l'art. 26, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 va interpretato, congiuntamente con l'art. 19, relativo al diritto alla detrazione, e all'art. 21, comma 7, quanto alla fatturazione delle operazioni, nel senso che la registrazione della variazione deve intervenire al più tardi entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per la variazione, e l'inosservanza del termine da parte del prestatore del servizio o del cedente del bene non può essere considerata una violazione "meramente formale"».

8. La sentenza impugnata è perciò cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, in relazione al profilo accolto e per le spese.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo ricorso, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 novembre 2025

Il Presidente
Lucio Luciotti

