



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi

Composta da:

Tania Hmeljak - Presidente -

Roberto Succio - Consigliere -

Maria Giulia Putaturo - Consigliere relatore -

Donati Viscido di Nocera

Gianluca Grasso - Consigliere -

Giovanni Galasso - Consigliere

Oggetto

R.G.N. 23048/2024

Cron.

cc 25/11/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso n. 23048 del ruolo generale dell'anno 2024 proposto

Da

S.R.L IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, in forza di procura speciale
allegata al ricorso, anche disgiuntamente, dall'avv. [REDACTED] [REDACTED] e
dall'avv. [REDACTED] ed elettivamente domiciliata presso l'indirizzo di
posta [REDACTED] elettronica [REDACTED] dei [REDACTED] difensori [REDACTED] (PEC)

[REDACTED] ; [REDACTED]
[REDACTED] ;

- ricorrente -



contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio n. 820/09/2024, depositata in data 5 febbraio 2024;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 novembre 2025 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

RILEVATO CHE

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa emerge in punto di fatto che:

1) [REDACTED] srl, in liquidazione (dalla data del 5.8.2014), aveva impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza del 23 gennaio 2020 di rimborso, ex art. 30, comma 4, del DPR 633/72, di parte (euro 107.672,00) dell'Iva a credito, per l'anno di imposta 2013 (pari complessivamente a euro 120.737,00) derivante dalla dichiarazione integrativa MU 2014 del 22 giugno 2015, a supporto della quale istanza di rimborso, già contenuta nella dichiarazione, la società aveva trasmesso all'Ufficio la documentazione richiesta con invito del 4 agosto 2015;

2) l'Ufficio si era costituito in giudizio eccependo l'intervenuto giudicato sul medesimo rimborso già formatosi con la sentenza della CTR n. 6512/2/2019 che aveva dichiarato inammissibile il ricorso sulla medesima istanza di rimborso e, nel merito, chiedendo il rigetto del ricorso in quanto, alla luce della documentazione prodotta, la società era risultata, per il periodo di riferimento, non operativa (c.d. di comodo) ex art. 30 legge n. 724/1994 in quanto in perdita sistematica ex art. 2, commi 36-decies e segg. del d.l. 138/2011 con esclusione di alcun diritto al rimborso di credito Iva; aveva eccepito, in ogni caso, la inesistenza del necessario presupposto per il rimborso, difettando un nesso tra



le operazioni passive della società e le operazioni a valle, non potendo considerarsi tali operazioni passive inerenti e strumentali all'esercizio di impresa in quanto non correlate ad operazioni imponibili rappresentative delle finalità imprenditoriali; 3) la CTP di Roma, con sentenza n.2043/16/2022, aveva dichiarato inammissibile il ricorso della società, accogliendo l'eccezione dell'Ufficio in merito all'assunta violazione del principio del *ne bis in idem* in forza del giudicato formatosi sulla sentenza della CTR n.6512/2/2019; 4) avverso la sentenza di prime cure la società aveva proposto appello dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di II grado eccependo la mancata violazione del principio del *ne bis in idem*, contenendo la sentenza CTR n.6512/2/2019 una pronuncia di rito e, nel merito, la non operatività della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994, stante la giustificazione fornita del mancato ottenimento delle autorizzazioni per la costruzione dell'impianto fotovoltaico e la infondatezza della contestata inesistenza di un nesso tra le operazioni passive della società e le sue finalità imprenditoriali; 5) aveva controdedotto l'Agenzia delle entrate chiedendo dichiararsi l'inammissibilità dell'appello, e, nel merito, insistendo per la legittimità del diniego di rimborso trattandosi di una società di comodo, e non avendo, comunque, la società contribuente evidenziato nel quadro VE degli anni di imposta 2008-2013 alcuna operazione imponibile ai fini Iva, pur avendo indicato nel quadro RF ricavi effettivi negli anni indicati.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CGT di II grado respingeva l'eccezione di inammissibilità dell'impugnativa del silenzio-rifiuto di rimborso per sussistenza del giudicato esterno dato dalla sentenza della CTR n. 6512/2019 in quanto trattavasi di statuizione esclusivamente su questione di rito, inidonea a produrre gli effetti del giudicato in senso sostanziale; nel merito, rigettava l'appello osservando che – a fronte del diniego di rimborso Iva opposto dall'Ufficio stante la riscontrata non operatività di [REDACTED] srl, in perdita sistematica e la mancata dichiarazione di operazioni rilevanti ai fini Iva né negli anni di formazione del credito né negli anni successivi - la contribuente "non aveva assolto all'onere probatorio relativo all'inerenza dei costi che



avevano determinato il credito Iva chiesto a rimborso non avendo specificato quali [fossero] stati con i relativi riscontri”, essendosi limitata “ad allegare di avere fornito la documentazione richiesta dall’appellata, nulla precisando in ordine alla qualità e quantità delle operazioni che [avevano] determinato l’asserito credito fiscale” senza indicare “quale fosse [la documentazione prodotta] ed il suo collegamento a quanto opposto dall’Agenzia”. In particolare - sottolineava il giudice di appello - la giustificazione fornita, concernente il mancato rilascio delle autorizzazioni richieste, appariva supportare le contestazioni della Agenzia atteso che, non potendo operare secondo l’attività tipica societaria, non era dato comprendere quali fossero stati i costi affrontati e la loro inerenza all’oggetto sociale.

2. Avverso la suddetta sentenza la società propone ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

3. Resiste, con controricorso, l’Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 9 e 167 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 ed i principi di neutralità dell’Iva e di proporzionalità (incompatibilità dell’art. 30, comma 4, della legge n. 724/1994 con il diritto unionale) per avere la CGT di II grado ritenuto legittimo il diniego di rimborso dovendo qualificarsi la società contribuente come “di comodo” con conseguente esclusione di qualsiasi diritto al rimborso Iva in forza dell’art. 30, comma 4, della legge n. 724/1994; ciò sebbene la questione della possibile preclusione del diritto al rimborso Iva per le società non operative fosse stata superata in base a quanto statuito, con valenza vincolante per i giudici nazionali, dalla Corte di giustizia dell’Unione europea con la sentenza depositata il 7 marzo 2024, nella causa C-341/22, in ordine alla incompatibilità dell’art. 30 della legge n. 724 del 1994 con gli artt. 9 e 167 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 e con i principi di neutralità dell’Iva e di proporzionalità.



1.1. Il motivo si profila inammissibile in quanto non coglie il *decisum* atteso che la CGT di II grado, lungi dal fondare la decisione sul rilievo della operatività, nella specie, della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30, comma 4, della legge n. 724/1994, previa qualificazione della contribuente come società non operativa in perdita sistematica ex art. 2, commi 36-decies e segg. del d.l. 138/2011, ha ritenuto legittimo il diniego di rimborso in questione, in quanto la contribuente "non aveva assolto all'onere probatorio relativo all'inerenza dei costi che avevano determinato il credito Iva chiesto a rimborso non avendo specificato quali [fossero] stati con i relativi riscontri" e si era limitata "ad allegare di avere fornito la documentazione richiesta dall'appellata, nulla precisando in ordine alla qualità e quantità delle operazioni che [avevano] determinato l'asserito credito fiscale". In particolare, la contribuente si sarebbe limitata a ribadire *"di avere prodotto la documentazione richiesta senza precisare quale fosse e il suo collegamento a quanto opposto dall'Agenzia"* ai fini del diniego del rimborso e *"la giustificazione fornita [dalla stessa], concernente il mancato rilascio delle autorizzazioni richieste, appariva supportare le contestazioni della Agenzia atteso che, non potendo operare secondo l'attività tipica societaria, non era dato comprendere quali fossero stati i costi affrontati e la loro inerenza all'oggetto sociale"*. Pertanto, la CGT di II grado ha ritenuto legittimo il diniego di rimborso atteso che, in disparte l'operatività o meno, nella specie, della società contribuente ai fini della applicazione della presunzione di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994, la stessa non aveva provato la natura dei costi che avrebbero determinato il vantato credito Iva e l'inerenza degli stessi all'attività di impresa.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CGT di II grado omesso di pronunciare in merito all'eccezione – sollevata dalla contribuente nella memoria illustrativa in sede di gravame – di estensione alla controversia in oggetto del giudicato esterno formatosi sulla sentenza n. 4241/2023 della Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio (per mancata impugnativa da parte dell'Agenzia) che aveva riconosciuto in capo alla



contribuente il diritto al rimborso - emergente dalla dichiarazione Iva per il 2018- di una porzione di un unico credito complessivo maturato sulle medesime fatture ricevute fino al 2012, salvo per una piccola parte maturato su fatture del 2013 e del 2014 (essendo stata l'altra parte richiesta a rimborso nella dichiarazione Iva per il 2013), escludendo che la società in questione potesse essere considerata "di comodo" stante l'esistenza di condizioni- valevoli anche per la fattispecie in esame- indipendenti dalla sua volontà che avevano determinato la mancanza di operazioni attive (in particolare, il diniego del 10.1.2012 dell'autorizzazione relativa alla costruzione dell'impianto fotovoltaico).

2.1. Il secondo motivo è infondato. Va, al riguardo, ribadito che "nel giudizio di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (*ex multis*, Sez. 5, n. 21968 del 28/10/2015).

2.2. E' necessario premettere che nel caso in esame viene in rilievo il giudicato sostanziale che trova la sua fonte normativa nell'art. 2909 cod. civ., a tenore del quale «l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa» e che, a differenza del giudicato formale di cui all'art. 324 cod. proc. civ. (che determina il momento nel quale gli effetti della sentenza diventano immutabili, momento che viene individuato nell'esaurimento di tutti i mezzi di impugnazione oppure nel mancato esercizio del potere di impugnazione nei termini stabiliti), stabilisce i limiti oggettivi e soggettivi degli effetti sostanziali, ormai non più soggetti a modificazione, determinati dalla sentenza. I limiti oggettivi del giudicato, che sono delineati dall'accertamento contenuto nella sentenza, corrispondono all'oggetto del processo e riguarda non solo quanto dedotto dalle parti (il c.d. giudicato esplicito o dedotto), ma anche le ragioni non specificamente dedotte che si presentano come un antecedente logico necessario rispetto alla pronuncia



(c.d. deducibile o giudicato implicito) (Cass., 9 novembre 2022, n. 33021; Cass., 7 dicembre 2021, n. 38767; Cass., 12 marzo 2020, n. 7115; Cass., 26 febbraio 2019, n. 5486). Come affermato da questa Corte «il principio in virtù del quale il giudicato copre il dedotto e il deducibile concerne i limiti oggettivi del giudicato, il cui ambito di operatività è correlato all'oggetto del processo e riguarda, perciò, tutto quanto rientri nel suo perimetro, estendendosi non soltanto alle ragioni giuridiche e di fatto esercitate in giudizio, ma anche a tutte le possibili questioni, proponibili in via di azione o eccezione, che, sebbene non dedotte specificamente, costituiscono precedenti logici, essenziali e necessari, della pronuncia; i limiti oggettivi del giudicato, pertanto, anche con riguardo al deducibile, non si estendono a domande diverse per *petitum* e *causa petendi*, rispetto alle quali può porsi soltanto il problema di una eventuale preclusione che, tuttavia, non può ritenersi sussistente in ragione del mero rapporto di connessione intercorrente con una domanda già proposta in un giudizio precedente, in quanto la connessione incide normalmente sulla competenza del giudice, ma non postula il necessario cumulo delle domande connesse» (Cass., 11 gennaio 2024, n. 1259).

2.3. Ancora, nell'ambito del giudicato, si opera un'ulteriore distinzione tra giudicato interno e giudicato esterno (che è quello che rileva nel caso in esame) e mentre il giudicato interno si forma nell'ambito dello stesso processo, tra le stesse parti e sul medesimo oggetto, per effetto di una impugnazione parziale, con il conseguente corollario che sono coperti da giudicato i punti della sentenza non impugnati (Cass., 30 giugno 2022, n. 20951; Cass., 15 dicembre 2021, n. 40276; Cass., 18 settembre 2017, n. 21566; Cass., 17 settembre 2008, n. 23747; Cass., 23 agosto 2007, n. 17935), il giudicato esterno si forma in un diverso giudizio, tra le stesse parti ed avente lo stesso oggetto e ciò anche se il giudizio successivo ha delle finalità diverse (Cass., 29 dicembre 2021, n. 41895, Cass., 1 luglio 2015, n. 13498; Cass., 30 ottobre 2012, n. 24433; Cass., 29 luglio 2011, n. 16675; Cass., Sez. U., 16 giugno 2006, n. 13916). Ed invero, secondo la giurisprudenza di questa Corte, sussiste giudicato esterno qualora due giudizi tra le stesse parti si riferiscano al medesimo rapporto giuridico ed



uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato; in tal caso, l'accertamento compiuto nel giudicato in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo del giudicato, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo (cfr. Cass., 29 dicembre 2021, n. 41895, in motivazione; Cass., 3 gennaio 2019, n. 37). Più specificamente, il giudicato esterno impedisce la proposizione di un nuovo giudizio caratterizzato dalla identità dei predetti elementi (soggetti e oggetto) ed è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, anche nell'ipotesi in cui il medesimo si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, trattandosi di un dato che può essere assimilato agli elementi normativi astratti, in quanto destinato a fissare la regola del caso concreto, sicché il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti, ma, mirando ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, conformemente al principio del «ne bis in idem», corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo e consistente nell'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione (Cass., 11 gennaio 2022, n. 571; Cass., 26 luglio 2021, n. 21375). Dunque, qualora due giudizi tra le stesse parti facciano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto e tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo



(ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale «norma agendi» cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta (Sez. 5, Sentenza n. 32980 del 2024; Cass., 24 maggio 2022, n. 16684; Cass., 27 ottobre 2021, n. 38950; Cass., 20 febbraio 2020, n. 15171; Cass., 20 dicembre 2018, n. 32957).

2.4. Ciò posto, osserva la Corte che, nel caso di specie, non sia invocabile l'autorità del giudicato sostanziale esterno che opera, come già detto, entro i rigorosi limiti degli elementi costitutivi dell'azione, e presuppone, quindi, che la causa precedente e quella in atto abbiano in comune, oltre ai soggetti, anche il *petitum* e la causa *petendi*, restando irrilevante, a tal fine, l'eventuale identità delle questioni giuridiche o di fatto da esaminare per pervenire alla decisione (cfr. Cass., 1 marzo 2024, n. 5515; Cass., 7 giugno 2021, n. 15817; Cass., 25 giugno 2018, n. 16688; Cass., 24 marzo 2014, n. 6830).

2.5. Nella specie, dallo stralcio - riprodotto in ricorso, pag. 17/18 - della sentenza n. 4241/2023 relativa al rimborso del credito Iva per il 2018 (passata in giudicato prima della pronuncia impugnata nel presente giudizio), si evince che la



decisione favorevole alla contribuente di non applicabilità a quest'ultima della disciplina delle società non operative è basata sul rilievo assorbente della non applicabilità della medesima, *"ai soggetti che si trovano in periodi di non normale attività quale quello relativo ad una società in liquidazione"* (è richiamato l'art. 3, comma 37, della legge n. 662/1996). Orbene, la messa in liquidazione della società contribuente – intervenuta incontestatamente nell'agosto del 2014 (v. pag. 7 del ricorso e pag. 2 del controricorso), successivamente al periodo di imposta 2013, relativo al diniego di rimborso Iva impugnato nel presente giudizio – costituisce un elemento (sotto il profilo soggettivo) costitutivo della fattispecie oggetto del giudizio definito con sentenza passata giudicato, che la differenzia da quella oggetto del presente giudizio. Peraltro, anche sotto il profilo oggettivo, i due giudizi – quello definito con sentenza passata in giudicato e quello in oggetto- hanno ad oggetto l'impugnativa di dinieghi di rimborso relativi a periodi d'imposta diversi (2018 e 2013) con conseguente diversità di *petitum*, non venendo in rilievo fatti aventi caratteristica di durata ma bensì variabili da periodo a periodo (quali le spese deducibili). Peraltro, anche il profilo relativo alla dedotta circostanza che il credito richiesto con la dichiarazione Iva per il 2018 (oggetto del giudicato favorevole alla società) costituisse una porzione di un unico credito complessivo (l'altra porzione del quale era stata richiesta a rimborso nella dichiarazione per il 2013) maturato per la maggior parte sulle stesse fatture - in disparte l'inammissibilità dell'argomentazione non avendo la contribuente assolto, in punto di autosufficienza, all'onere di riportare in ricorso, nelle parti rilevanti, il contenuto, sul punto, degli atti difensivi dei gradi di merito - non sarebbe, in ipotesi, idoneo a supportare l'estendibilità del giudicato esterno (di cui alla sentenza n. 4241/2023) nel giudizio in esame atteso che come precisato da questa Corte *"L'eventuale giudicato formatosi su una frazione del complessivo credito non è idoneo a spiegare effetti sul successivo giudizio avente ad oggetto una diversa frazione del credito, non potendosi configurare né un giudicato interno, trattandosi di un diverso processo, né di un giudicato esterno o implicito, non relativo ad un rapporto presupposto, ma riguardando un'autonoma porzione del medesimo rapporto obbligatorio vertente*



tra le stesse parti." (Sez. 2 - , Ordinanza n. 23077 del 18/08/2021; Cass. Sez. 1, Sentenza n. 7400 del 08/08/1997, Rv. 506621; Cass. Sez. 3, Sentenza n. 18205 del 03/07/2008, Rv. 605007).

3. Con il terzo motivo si denuncia- nell'ipotesi in cui non si ravvisi il lamentato vizio di omessa pronuncia- in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 2909 c.c. per non avere la CTR esteso alla controversia in esame il giudicato esterno favorevole alla contribuente formatosi sulla sentenza n. 4241/2023 della Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio (per mancata impugnativa da parte dell'Agenzia) relativa al rimborso per il 2018 sebbene: 1) tale sentenza avesse statuito sulla non configurabilità della società contribuente come "di comodo" riconoscendo espressamente come causa di esclusione del regime delle società non operative la circostanza del mancato rilascio delle autorizzazioni richieste e della conseguente impossibilità di portare avanti il proprio progetto imprenditoriale; 2) sotto il profilo oggettivo, il credito del quale si era chiesto il rimborso con le due dichiarazioni Iva (2013 e 2018) riguardasse porzioni di un unico credito complessivo maturato per la quasi interezza sulle medesime fatture ricevute fino al 2012, salvo per una piccola parte maturata su fatture del 2013 e del 2014.

3.1. L'infondatezza del secondo motivo per le ragioni sopra enunciate, rende inutile la trattazione del terzo, con assorbimento dello stesso.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 112 c.p.c. e 56 del d.lgs. n. 546/92 per non avere la CGT rilevato la rinuncia espressa (*"inutile indagare sulle altre questioni di merito da intendersi assorbite, alla luce dell'applicazione della normativa sulle società di comodo per il 2013 alla società appellante"*, pag. 7 dell'atto di costituzione dell'Ufficio in appello) operata dall'Ufficio all'eccezione - relativa alla non inerenza delle fatture al credito richiesto a rimborso non essendo le operazioni passive correlate ad operazioni imponibili rappresentative finalità imprenditoriali - sollevata in primo grado, rimasta assorbita nella pronuncia di rito di inammissibilità del ricorso originario,



e non riproposta in sede di gravame, con conseguente estraneità al perimetro del *thema decidendum*.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Com'è noto, in tema di processo tributario, a carico della parte appellata vittoriosa in primo grado non sussiste alcun onere di specifica contestazione dei motivi d'appello, ai sensi degli artt. 57 e 58 del decreto legislativo n. 546 del 1992, essendo il «*thema probandum*» già fissato in primo grado. Unico suo onere è quello di riproporre le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, intendendosi altrimenti rinunciate, ex art. 56 del citato decreto legislativo n. 546 del 1992 che ricalca l'art. 346 cod. proc. civ.. (Cass., 30 novembre 2023, n. 33347; Cass., 9 ottobre 2020, n. 21808); deve precisarsi, al riguardo, che, nel processo tributario, l'art. 56 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 cod. proc. civ., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione «non accolte», non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, *bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato, ad esempio, perché ritenute assorbite*, non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, la terza via, riproposizione/rinuncia, rappresentata dagli artt. 56 del decreto legislativo n. 546 del 1992 e 346 cod. proc. civ., rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione, principale o incidentale, o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno (Cass., 21 maggio 2020, n. 9343). Nella specie - a fronte della sentenza di prime cure di inammissibilità del ricorso, per violazione del principio del *ne bis in idem*, con assorbimento delle altre domande e/o eccezioni sollevate in primo grado - l'Agenzia delle entrate appellata - come si evince dalla sentenza impugnata - ha ribadito, nelle controdeduzioni al gravame della società, oltre l'eccezione sulla qualificabilità della società-contribuente come di "comodo", anche quella relativa alla mancata dichiarazione di operazioni rilevanti ai fini Iva negli anni di



formazione del supposto credito (*"la società ricorrente non ha evidenziato nel quadro VE degli anni di imposta 2008-2013 alcuna operazione imponibile ai fini Iva pur avendo indicato nel quadro RF ricavi effettivi negli anni indicati"*, pag. 3 della sentenza impugnata) e, dunque, al mancato collegamento tra le operazioni passive effettuate e operazioni imponibili rappresentative delle finalità imprenditoriali. Pertanto, non risulta neanche configurabile il denunciato vizio di ultrapetizione della sentenza impugnata - quanto alla statuizione circa la mancata prova da parte della contribuente dell'inerenza dei costi (da cui sarebbe derivato il credito chiesto a rimborso) all'attività di impresa - atteso che incorre nel vizio di extra o ultrapetizione il giudice adito che fonda la propria decisione su motivi non dedotti o - il che è lo stesso, - dedotti sotto profili diversi da quelli che costituiscono la ratio decidendi (Cass., 20 settembre 1996, n. 8387 cui adde, ex plurimis, Cass., 27 luglio 2018, n. 20003; Cass., 24 gennaio 2018, n. 1737; Cass., 6 aprile 2017, n. 9020; Cass. n. 20185 del 2023).

5. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all'art.360, comma 1, n. 5 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 115 c.p.c. per avere la CTR ritenuto che la contribuente *"non aveva assolto all'onere probatorio relativo all'inerenza dei costi che avevano determinato il credito Iva chiesto a rimborso non avendo specificato quali [fossero] stati con i relativi riscontri"*, e si era limitata *"ad allegare di avere fornito la documentazione richiesta dall'appellata, nulla precisando in ordine alla qualità e quantità delle operazioni che [avevano] determinato l'asserito credito fiscale"*; con ciò incorrendo in un'evidente travisamento della prova, avendo la società prodotto prima in sede amministrativa e poi in quella processuale, tutta la documentazione relativa agli acquisti che avevano generato il credito Iva chiesto a rimborso (in particolare, al ricorso introduttivo erano stati allegati: 1. i registri IVA dal 2008 al 2013 con liquidazioni; 2. tutte le fatture di acquisto ricevute e registrate dal 2008 al 2013; 3. documentazione esplicativa (partitari) degli altri ricavi e proventi dal 2008 al 2013 ; 4. registro cespiti dal 2008 al 2013; 5. Dichiarazione modello integrativo unico SC 2014 relativa al periodo d'imposta 2013 con richiesta del rimborso, con protocollo di presentazione telematica [REDACTED]).



5.1. Il motivo si profila inammissibile.

5.2. Questa Corte, a sezioni unite, ha affermato che il travisamento del contenuto oggettivo della prova - che ricorre in caso di svista concernente il fatto probatorio in sé e non di verifica logica della riconducibilità dell'informazione probatoria al fatto probatorio - trova il suo istituzionale rimedio nell'impugnazione per revocazione per errore di fatto, laddove ricorrano i presupposti richiesti dall'art. 395, n. 4, c.p.c., mentre - se il fatto probatorio ha costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare e, cioè, se il travisamento rifletta la lettura del fatto probatorio prospettata da una delle parti - il vizio va fatto valere ai sensi dell'art. 360, n. 4, o n. 5, c.p.c., a seconda che si tratti di fatto processuale o sostanziale (Sez. U, Sentenza n. 5792 del 05/03/2024). Orbene, nella specie, lungi dall'essere in presenza di un errore del giudice di merito sulla ricognizione del contenuto oggettivo della prova, si verte in tema di un ben diverso, ipotetico, errore largamente valutativo in ordine sufficienza della documentazione fornita dalla contribuente a provare l'inerenza all'attività di impresa dei costi dai quali sarebbe derivato il credito Iva chiesto a rimborso. Invero, premesso che come precisato da questa Corte in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, il contribuente è tenuto a dimostrarne l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta, sicché deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione (Sez. 5, Sentenza n. 2224 del 02/02/2021), nella sentenza impugnata, la CGT - in ossequio al suddetto principio e con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - ha affermato che la contribuente "non aveva assolto all'onere probatorio relativo all'inerenza dei costi che avevano determinato il credito Iva chiesto a rimborso non avendo specificato quali [fossero] stati con i relativi riscontri", essendosi limitata "ad allegare di avere fornito la documentazione richiesta dall'appellata, nulla precisando in ordine alla qualità e quantità delle operazioni che [avevano] determinato l'asserito credito fiscale" senza indicare "quale fosse [la



documentazione prodotta] ed il suo collegamento a quanto opposto dall'Agenzia". In particolare - sottolineava il giudice di appello - la giustificazione fornita, concernente il mancato rilascio delle autorizzazioni richieste, appariva supportare le contestazioni della Agenzia atteso che, non potendo operare secondo l'attività tipica societaria, non era dato comprendere quali fossero stati i costi affrontati e la loro inerenza all'oggetto sociale. Va, a tal proposito, ribadito il principio di diritto secondo cui è inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass., 7 dicembre 2017, n. 29404; Cass., 4 agosto 2017, n. 19547; Cass., 4 aprile 2017, n. 8758; Cass., 2 agosto 2016, n. 16056; Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476; Cass., 4 marzo 2021, n. 5987).

6. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 132, comma 1, n. 4 c.p.c., dell'art. 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/92 e dell'art. 111 Cost. per avere la CGT, con una motivazione apparente, ritenuto che la contribuente non avesse assolto all'onere probatorio in merito all'inerenza dei costi che avevano determinato il credito Iva chiesto a rimborso senza esplicitare le ragioni delle valutazioni in merito alla asserita inesistenza di un nesso tra le operazioni passive compiute dalla società e le sue finalità imprenditoriali.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. Invero, la Corte d'appello ha sostenuto la propria decisione con motivazione in merito all'asserito mancato assolvimento da parte della contribuente dell'onere probatorio circa l'inerenza dei costi rispettosa del parametro del «minimo costituzionale» atteso che ha ritenuto "non specificati quali fossero stati [i costi che avevano determinato il credito Iva chiesto a rimborso] con i relativi riscontri", nulla precisato in ordine alla "qualità e quantità delle operazioni che avevano determinato l'asserito credito fiscale". In particolare, l'appellante, limitandosi a ribadire di avere prodotto la documentazione richiesta dall'Agenzia, non aveva precisato quale fosse e il suo collegamento a quanto opposto



dall'Ufficio (anche in ordine alla mancata dichiarazione di operazioni rilevanti ai fini Iva negli anni di formazione del credito); peraltro, proprio alla luce della giustificazione fornita dalla contribuente circa il mancato compimento di operazioni attive, imponibili ai fini Iva, concernente il mancato rilascio delle autorizzazioni richieste relative alla costruzione dell'impianto fotovoltaico, non rendeva comprensibile, "non potendo operare secondo la tipica attività societaria" "quali fossero stati i costi affrontati e la loro inerenza all'oggetto sociale". Risulta, pertanto, evidente che la motivazione assolve in misura adeguata al requisito di contenuto richiesto dalle disposizioni di legge di cui il motivo ricorso lamenta la violazione, attesa l'esposizione delle ragioni della decisione, sufficiente ad evidenziare il percorso argomentativo ad essa sotteso. 7. In conclusione, il ricorso va rigettato.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 5.900,00 per compensi oltre spese prenotate a debito;

Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1-*quater* D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 25 novembre 2025

La Presidente

Tania Hmeljak

