



REPUBBLICA ITALIANA
NEL NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: TRIBUTI –
cessione credito IVA
infrannuale

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ANGELINA-MARIA PERRINO	- Presidente -	
TANIA HMELJAK	- Consigliere -	CC. 27/11/2025
LUCIO LUCIOTTI	- Consigliere Rel.	R.G.N. 12016/2016
GIACOMO MARIA NONNO	- Consigliere -	Cron.
PIERPAOLO GORI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 12016–2016 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall’Avvocatura Generale dello Stato, presso i
cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

■ ■ ■ ■ ■ rappresentato e difeso, per procura speciale a
margine del controricorso, dall’avv. ■ ■ ■ ■ ■ (pec:
■ ■ ■ ■ ■);

- *controricorrente* -



avverso la sentenza n. 1661/04/2016 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, Sezione staccata di SALERNO, depositata il 23/02/2016;

udita la relazione svolta alla pubblica udienza del giorno 27/11/2025 dal Cons. Lucio Luciotti;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore General, dott. Olga Pirone, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia ha ad oggetto il provvedimento (prot. n. 173268/2013) di diniego del rimborso di un credito IVA infrannuale, e più precisamente del credito risultante dalla dichiarazione IVA relativa al secondo trimestre dell'anno 2011 presentata dalla [REDACTED] s.r.l., ceduto con scrittura privata autenticata del 3 novembre 2011 alla ditta individuale [REDACTED] di [REDACTED] e notificata all'Agenzia delle entrate.

Quest'ultima, richiamando la propria risoluzione n. 49 del 4 aprile 2006, che a sua volta richiamava la circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, sosteneva che soltanto i crediti annuali, e non anche quelli infrannuali chiesti a rimborso, sono suscettibili di cessione.

2. La Commissione tributaria provinciale di Salerno, adita dal contribuente, accoglieva il ricorso sostenendo che nessuna specifica disposizione normativa prevede l'inceditibilità di un credito infrannuale, che l'amministrazione finanziaria desumeva da una non condivisibile interpretazione restrittiva dell'art. 5, comma 4-ter del d.l. n. 70 del 1988, conv, con modif., dalla legge n. 150 del 1988.

La statuizione di primo grado veniva confermata dalla Commissione tributaria regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno, che con la sentenza in epigrafe indicata rigettava l'appello dell'Agenzia delle entrate condividendo la decisione di primo grado e precisando che *«proprio quanto sostenuto dall'ufficio, ossia che è*



cedibile il credito emergente dalla dichiarazione annuale, rafforza il convincimento di questo Collegio per l'illegittimità del diniego effettuato circa due anni dopo che il credito era emerso dalla dichiarazione annuale».

3. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui replica l'intimato con controricorso.

Il Pubblico ministero ha depositato conclusioni scritte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la difesa erariale censura la sentenza impugnata per *«motivazione meramente apparente in violazione dell'art. 132, comma 2, n. [4] c.p.c. ed in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., comma 1, n. 3 c.p.c.»*.

Sostiene che la motivazione della sentenza impugnata *«è incomprensibile sotto due profili»*.

Innanzitutto, perché *«motivata per relationem alla sentenza di I grado senza lo svolgimento di ragioni autonome di adesione illustrative degli argomenti in diritto ed in fatto applicabili alla fattispecie»*.

In secondo luogo, perché *«sfugge a logica far dipendere l'illegittimità del diniego di rimborso dal fatto che questo sia intervenuto dopo due anni "che il credito era emerso dalla dichiarazione annuale" e dal fatto che sia cedibile solo il credito emergente dalla dichiarazione annuale»*.

2. Il motivo è infondato e va rigettato.

2.1. Con riferimento al primo profilo di censura dedotto dalla ricorrente, deve ricordarsi che la sentenza d'appello può essere motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di



entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (così Cass. n. 20883/2019)

Più recentemente si è affermato che «la sentenza di appello è nulla per difetto di motivazione, ai sensi degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., se è completamente priva dell'illustrazione delle censure sollevate dall'appellante rispetto alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la Commissione a disattenderle, limitandosi a richiamare *per relationem* la sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, così da impedire l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento della decisione» (Cass. n. 9830/2024).

Orbene, la sentenza qui impugnata contiene nella parte narrativa dello “svolgimento del processo” la riproduzione «testuale» della sentenza di primo grado nonché le censure ad essa mosse dall'Ufficio appellante («*Propone appello l'Ufficio sostenendo [...]»*) e le controdeduzioni dell'appellata («*Controdeduce l'appellata [...]»*). Pertanto, deve ritenersi assolto l'obbligo motivazionale richiesto al giudice di appello nell'ipotesi di rinvio alle argomentazioni della sentenza di primo grado.

2.2. Con riferimento al secondo profilo di censura dedotto dalla ricorrente, rileva il Collegio che l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui la tesi dell'Ufficio di credibilità del credito IVA soltanto se emergente dalla dichiarazione annuale rafforzava il convincimento del Collegio giudicante di «*illegittimità del diniego effettuato circa 2 anni dopo che il credito era emerso dalla dichiarazione annuale*», non costituisce autonoma *ratio decidendi*, ma in ogni caso è perfettamente comprensibile ed è logicamente collegata alle tesi difensive svolte dall'Agenzia delle entrate nell'atto di appello,



riportate nella parte dedicata allo svolgimento del processo, secondo cui *«le disposizioni relative alla cessione del credito IVA sono riferibili esclusivamente ai crediti che emergono in sede di dichiarazione annuale»* (sentenza, pag. 2).

3. Da quanto appena detto discende l'inammissibilità del terzo motivo di ricorso, con cui viene dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 115 cod. proc. civ. e 2697 cod. civ.

Con il motivo in esame la ricorrente lamenta che i giudici di appello, nel ritenere che la tesi della cedibilità dei crediti Iva risultanti dalla dichiarazione annuale, sostenuta dall'amministrazione finanziaria, rafforzasse il convincimento circa *«l'illegittimità del diniego effettuato a circa 2 anni dopo che il credito era emerso dalla dichiarazione annuale»*, danno per scontato tale circostanza, senza nulla riferire sulla relativa fonte di prova, con affermazione *«affidata a pura illazione e non ad una prova precisa su condizione essenziale»*, peraltro ribaltando sull'amministrazione finanziaria un onere probatorio gravante invece sulla parte contribuente.

Deve ribadirsi quanto detto esaminando il primo motivo di ricorso, ovvero che l'affermazione censurata, essendo meramente rafforzativa del convincimento raggiunto dai giudici di appello in ordine alla cedibilità dei crediti IVA anche se non emergenti dalle dichiarazioni annuali, rende evidente che la stessa non costituisce autonoma *ratio decidendi*.

4. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 5, comma 4-ter del d.l. n. 70 del 1988, conv, con modif., dalla legge n. 150 del 1988, che prevede che *«agli effetti dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul*



valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate».

Sostiene la ricorrente che «da tale disposto normativo si deduce in via interpretativa che il credito relativo ai rimborsi infrannuali non può essere ceduto, non essendo configurabile alcun limite alla possibilità di ripetere le somme cedute. Per "credito risultante dalla dichiarazione annuale", infatti, si deve intendere quello indicato nella dichiarazione annuale Iva e, pertanto, solo tali crediti e non anche quelli infrannuali chiesti a rimborso, sono suscettibili di cessione».

«Alla ricostruzione offerta non osta l'istituto dell'attestazione dei crediti tributari, di cui all'art. 10 del decreto legge n. 269 del 2003, che consente ai soggetti titolari di partita Iva che vantino crediti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di richiedere a quest'ultima una certificazione che attesti l'esistenza e, quindi, la certezza e la liquidità dei crediti medesimi (e, conseguentemente, agli istituti di credito che hanno sottoscritto con l'Agenzia specifiche convenzioni, di anticipare ai creditori parte del valore del credito medesimo)» e ciò perché l'istituto in esame serve a «facilitare l'accesso al credito per le imprese in attesa di rimborsi periodici Iva in conto fiscale, senza, però, che a tale proposito l'istituto bancario si possa qualificare cessionario del credito medesimo».

Sostiene, inoltre, che la stessa amministrazione finanziaria nella circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006 e nella successiva risoluzione n. 49 del 4 aprile 2006 si era espressa nel senso della incedibilità dei crediti Iva infrannuali in quanto non ripetibili presso il cessionario.

Infine, la ricorrente, dando atto di essere consapevole del contrario orientamento espresso dalla Corte di appello di Venezia nella sentenza n. 2252 del 20 ottobre 2013, secondo cui non sussistevano ostacoli di sorta alla cedibilità dei crediti Iva risultanti dalle dichiarazioni infrannuali, «salve le garanzie imposte dalla legge o quella generale di cui agli artt. 1266 e 1267 c.c. e fatto salvo, inoltre,



il potere di rettifica o accertamento dell'ufficio», sollecita l'intervento nomofilattico di questa Corte.

5. Il motivo è infondato e va rigettato.

Questa Corte in una lontana pronuncia (Cass. n. 13027/2015, non massimata) si è occupata della questione della cedibilità dei crediti IVA futuri, intesi come quelli non ancora esposti nella dichiarazione annuale, pronunciandosi nel senso della sua possibilità secondo il principio generale di cui all'art. 1348 c.c., a condizione che sussista, alla data della cessione, il rapporto giuridico di base.

In detta pronuncia si è osservato «che le dichiarazioni fiscali, enfatizzate dal giudice d'appello, non sono atti negoziali o dispositivi e, soprattutto, non costituiscono il titolo giuridico dell'obbligazione tributaria, di pagamento o di rimborso, ma sono esternazioni di scienza e di giudizio (Sez. 5. Sentenza n. 29738 del 19/12/2008, Rv. 606025). Dunque, ai fini della cessione di un credito IVA, non rileva tanto che esso sia esposto in una dichiarazione annuale già presentata, quanto l'esistenza di uno specifico rapporto giuridico fiscale. Esso è, nella specie, riconducibile alla posizione di soggetto d'imposta, pacificamente rivestita, ai fini dell'IVA, dalla società di capitali cedente, rientrando il relativo credito fiscale, futuro o semplicemente sperato, nella normale dinamica contrattuale su oggetto determinabile in esito alle normali procedure tributarie. Peraltro, è noto che la natura consensuale del contratto di cessione di credito comporta che esso si perfeziona per effetto del solo consenso dei contraenti, cedente e cessionario, ma non comporta, altresì, che al perfezionamento del contratto consegua sempre il trasferimento immediato del credito dal cedente al cessionario (Sez. 1, Sentenza n. 184 del 10/01/1966, Rv. 320352). Così, nel caso in cui oggetto del contratto di cessione sia un credito futuro, il trasferimento del credito dal cedente al cessionario si verifica soltanto nel momento in cui il credito viene ad esistenza, prima di allora il contratto, pur essendo perfetto, esplica efficacia meramente



obbligatoria (conf. Sez. 1, Sentenza n. 3099 del 17/03/1995, Rv. 491224, e Sez. 3, Sentenza n. 8333 del 19/06/2001, Rv. 547576).

In siffatta prospettiva la cessione del credito IVA, vantato dalla curatela fallimentare ma non ancora esposto in dichiarazione, non può che seguire le ordinarie regole del codice civile (artt. 1260, 1264, 1348), a parte l'osservanza delle peculiari disposizioni sulla contabilità generale dello Stato. Queste ultime, infatti, si limitano a prevedere che 'le cessioni..., nei casi in cui sono ammesse delle leggi, debbono essere notificate all'amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta il pagamento' e 'debbono indicare il titolo e l'oggetto del credito verso la Stato, che si intende... cedere' (R.D. n. 2440 del 1923, artt. 69 e 70). Inoltre, nel caso specifico di cessione del credito IVA restano sempre ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito e alle eventuali garanzie di ripetizione a carico del cessionario (D.L. n. 70 del 1988, art. 5, comma 4 - ter).

Ne deriva che, una volta osservati gli adempimenti formali richiesti dalle regole di contabilità generale dello Stato, la cessione di credito "futuro" produce nei confronti del fisco i medesimi effetti previsti dalla normativa civilistica, ossia l'efficacia obbligatoria di detta cessione mentre il conseguente trasferimento del credito si verifica esclusivamente quando il credito fiscale stesso viene ad esistenza, senza che possa essere considerata causa ostativa all'efficacia dell'atto di cessione il fatto che il credito (quantificabile) non sia ancora stato chiesto a rimborso nella dichiarazione annuale al momento dell'atto di cessione, dato che tale circostanza comporta soltanto il rinvio del pieno operare degli effetti della cessione al momento in cui il credito viene a cristallizzarsi definitivamente secondo le norme tributarie"»

Le argomentazioni svolte nella citata pronuncia sono state condivise dalla successiva pronuncia n. 27278/2019, che ha



evidenziato come la stessa «ben colga, ad un tempo, l'essenza della questione e l'assenza di ragioni che ostino alla libera cedibilità del credito IVA non ancora chiesto a rimborso».

In tale pronuncia questa Corte ha precisato che «Non è casuale, peraltro, come il diffuso convincimento degli operatori del settore in senso restrittivo, ossia circa la necessità della previa richiesta a rimborso ai fini della validità della cessione, nel silenzio di norme primarie e secondarie, venga sostanzialmente fatto risalire a circolari dell'Agenzia delle Entrate (da ultimo - al netto di talune precisazioni circa la valenza meramente obbligatoria della cessione del credito non ancora esposto in dichiarazione - pare incorrere nel medesimo equivoco la "Risposta a quesito di consulenza giuridica" n. 1/19, resa dall'Agenzia in data 17.1.2019, laddove si afferma che, ai sensi dell'art. 1 del d.m. n. 384/1997, "possono essere ceduti solo i crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi"; l'art. 1 cit., in realtà, disciplina soltanto il profilo dell'efficacia della cessione nei confronti del Fisco)» ed ha, quindi, osservato «che la disposizione dell'art. 5, comma 4-ter, del d.l. 70/1988, conv. in legge n. 154/1988, non depone in senso univoco, come invece preteso dalla stessa Agenzia ricorrente, solo con essa precisandosi che "in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo", ma "Agli effetti dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633". Si tratta, insomma, di una disposizione normativa peculiare, inidonea a derogare la regola generale della libera cedibilità dei crediti anche *in subiecta materia*, ex art. 1348 c.c., nel senso sopra precisato. Considerazioni in tutto analoghe possono spendersi in relazione alle previsioni di cui



all'art. 43-bis del d.P.R. n. 602/1973 e al relativo regolamento di attuazione (d.nn. n. 384/1997, già citato)».

Ha, poi, dato atto che la stessa Agenzia delle Entrate nella "Risposta a quesito di consulenza giuridica" n. 1/19 aveva ammesso che la cessione preventiva del credito tributario è comunque valida tra le parti, così contraddicendo quanto sostenuto in giudizio.

Più recentemente Cass. n. 17466/2023 ha ribadito il principio della cedibilità anche solo parziale dei crediti IVA affermando il principio in base al quale «In materia di IVA, l'art. 5, comma 4 ter, del d.l. n. 70 del 1988, nel riconoscere all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale, la possibilità di ripetere le somme rimborsate anche dal cessionario, ammette la cedibilità del credito IVA, che può essere anche solo parziale in difetto di esplicite limitazioni; né ha rilievo, a tal fine, il regime disciplinato dall'art. 1 del d.m. n. 384 del 1997, di attuazione degli artt. 43 bis e 43 ter, del d.P.R. n. 602 del 1973, applicabile solo alla materia delle imposte dirette».

In tale pronuncia, oltre a darsi atto che la questione è attualmente superata dall'intervento normativo, comunque non retroattivo, di cui al d.l. n. 30 aprile 2019, n. 34, conv, con modif., dalla legge n. 58 del 2019, il cui art. 12 *sexies*, comma 1, che ha inserito al comma 4-ter dell'art. 5 del d.l. citato, il riferimento anche alla cessione del credito del quale è stato chiesto il rimborso in sede di liquidazione trimestrale (osservandosi che detta disposizione, «nel disciplinare le conseguenze della cessione, ne dà per presupposta la legittimità, poiché la previsione in esame, invero, riconosce per implicito la cedibilità del credito iva e mira a tutelare la posizione dell'amministrazione finanziaria attribuendole il diritto di ripetere anche presso il cessionario le eventuali somme pagate a rimborso e poi risultate non dovute»), si osserva che la differente soluzione adottata dal legislatore in materia di imposte dirette – espressamente disciplinata dal legislatore - e IVA



in tema di cedibilità parziale del credito, trova giustificazione nella scelta discrezionale di prevedere un diverso regime che ha la sua ragione nella diversità di struttura dei due sistemi di imposizione.

Si precisa poi che «la volontà espressa dal legislatore con la previsione di cui all'art. 5, comma 4-ter, d.l. n. 70/1988 è, dunque, nel senso della non sussistenza di limitazioni alla cedibilità anche parziale del credito iva, non potendo applicarsi le previsioni normative in materia di imposte dirette che trovano la loro giustificazione nell'ambito specifico di riferimento, non direttamente riconducibili alla diversa materia del credito iva; la differente soluzione adottata dal legislatore in materia di imposte dirette e iva in tema di cedibilità parziale del credito, invero, trova giustificazione nella scelta discrezionale di prevedere un diverso regime che ha la sua ragione nella diversità di struttura dei due sistemi di imposizione».

Orbene, ritiene il Collegio di dover dare continuità all'orientamento giurisprudenziale sopra illustrato con conseguente rigetto del ricorso e condanna della ricorrente, rimasta soccombente, al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore del controricorrente delle spese processuali che liquida in euro 4.300,00 per compensi ed euro 200,00 per esborsi, oltre al rimborso forfettario nella misura del 15 per cento dei compensi e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma in data 27 novembre 2025

Il Consigliere estensore

Lucio LUCIOTTI

La Presidente

Angelina-Maria PERRINO

