



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli	Presidente
Lucio Luciotti	Consigliere
Gianluca Grasso	Consigliere Rel.
Giovanni Galasso	Consigliere
Raffaella Brogi	Consigliere

Oggetto:

IVA

Ad.27/02/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6710/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

██████████ S.R.L., in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato ██████████
unitamente agli avvocati ██████████;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria
regionale della Lombardia n. 3163/2020, depositata il 23 dicembre
2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 febbraio
2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.



FATTI DI CAUSA

1. - La [REDACTED] s.r.l., esercente attività di "commercio all'ingrosso non specializzato", dopo aver ideato e realizzato una frode fiscale per false fatturazioni nel corso degli anni 2010, 2011, 2012 e 2013, in data 23 settembre 2015 presentava richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria (c.d. voluntary disclosure), al fine di sanare l'evasione delle imposte IRES ed IRAP conseguente alla registrazione di costi fittizi pari a complessivi euro 504.090,50, stante l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, relative a compravendite di merci da fornitori extracomunitari. L'Ufficio, esaminata la documentazione prodotta, riprendeva a tassazione anche l'IVA indebitamente detratta. In sede di adesione volontaria, la parte ammetteva la fittizietà dei costi, specificando come, per ogni operazione di acquisto, in accordo con i fornitori non residenti, era stato deciso a priori l'importo del margine, di modo che venisse regolarmente importata la merce in Italia con la sovrappaccatura degli acquisti e con il regolare assolvimento dell'IVA e dei dazi in Dogana. A compimento di un determinato numero di operazioni, i fornitori avevano retrocesso la parte di importo sovrappaccaturato ai soci della società sul conto oggetto di emersione ad essi intestato. La procedura di collaborazione volontaria si perfezionava in data 21 ottobre 2016.

In data 19 luglio 2017, la società presentava tre distinte istanze di rimborso IVA rispettivamente per gli anni d'imposta 2010 (prot. 98284), 2011 (prot. 98293) e 2013 (prot. 98294), con le quali veniva richiesto il rimborso dell'IVA versata in dogana. Secondo la società, pur avendo perpetrato la frode ai fini delle imposte dirette, ricevendo consapevolmente, dagli operatori extracomunitari, fatture per un importo superiore al dovuto, aveva



importato regolarmente la merce in Italia, presentando la dichiarazione doganale di importazione e assolvendo in dogana il pagamento dell'IVA commisurata al corrispettivo parzialmente fittizio indicato in fattura. In data 15 marzo 2018, l'Ufficio notificava tre separati provvedimenti di diniego del rimborso.

Con separati ricorsi, la società ha impugnato i provvedimenti di diniego.

L'Ufficio si costituiva in giudizio.

Con sentenza n. 164/04/2019, la Commissione tributaria provinciale di Varese accoglieva i ricorsi riuniti.

2. – Avverso tale pronuncia l'Ufficio proponeva atto di appello.

La contribuente si costituiva in giudizio.

Con sentenza n. 3163/2020, depositata il 23 dicembre 2020, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha respinto l'appello dell'Ufficio.

3. – L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

La società contribuente si è costituita con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

La controricorrente ha depositato una memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Vanno respinte le eccezioni di inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366, comma 1, nn. 4 e 6 c.p.c. poiché contiene una specifica illustrazione dei fatti e delle questioni di diritto poste alla base dell'impugnazione, né i motivi di censura risultano privi di specificità, individuando esattamente i termini delle questioni controverse.



Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, quale corollario del requisito di specificità dei motivi – anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU *Succi e altri c. Italia* del 28 ottobre 2021 – non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (Cass., Sez. Un., n. 8950/2022).

2. – Con il primo motivo si deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 21, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. L'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che la domanda di restituzione, in assenza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento o, se posteriore, dal momento in cui si verifica il presupposto per la restituzione.

Nel caso analizzato, la contribuente ha versato l'IVA all'importazione dal 2010 al 2013 su fatture parzialmente inesistenti, nell'ambito di un'operazione fraudolenta finalizzata alla creazione di fondi occulti all'estero. Dopo aver versato l'IVA, la società ha portato in detrazione gli importi nelle liquidazioni periodiche, ottenendo un saldo finale pari a zero e una liquidazione a credito. Quando ha presentato istanza per la definizione delle pendenze fiscali relative alle operazioni fraudolente, il versamento dell'imposta e la successiva detrazione hanno determinato una posizione neutra rispetto all'IVA. L'Ufficio, durante l'istruttoria della *voluntary disclosure*, ha disconosciuto il diritto alla detrazione e richiesto il versamento dell'IVA relativa alla parte "gonfiata" delle



fatture. La contribuente ha concluso la procedura secondo quanto previsto dall'art. 5-*quater* del d.l. 167/1990, aderendo integralmente agli inviti al contraddittorio per gli anni in questione, senza che fosse riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA. Poiché la definizione degli accertamenti, liberamente scelta dal contribuente, non può essere contestata, né elusa tramite istanza di rimborso, il contribuente non avrebbe potuto chiedere il rimborso dell'IVA indetraibile versata per la *voluntary disclosure*.

Invero, si evidenzia che il termine di decadenza per il diritto al rimborso decorre dai versamenti effettuati, e non dalla data di perfezionamento della procedura *di voluntary disclosure*. Dato che i versamenti sono stati effettuati dal 2010 al 2013, la richiesta di rimborso presentata il 19 luglio 2017 risulterebbe fuori termine.

Col secondo motivo di ricorso si prospetta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 19 e 21 d.P.R. n. 633 del 1972 nonché dell'art. 5-*quater* d.l. n. 167 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Secondo quanto prospettato, la pronuncia conterrebbe un'errata interpretazione della disciplina in materia di detrazione dell'IVA su fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

La Corte di giustizia dell'UE si è più volte pronunciata per l'indetraibilità dell'IVA sulle fatture ricevute dal soggetto passivo di imposte riferibili a operazioni inesistenti. In presenza di fittizie fatturazioni, quindi, la detrazione dell'imposta da parte del soggetto destinatario delle fatture non è ammessa per mancanza di uno dei requisiti fondamentali previsti, nel nostro ordinamento, dall'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972: la reale effettuazione dell'operazione. L'emissione di una fattura basata su operazioni inesistenti in tutto o in parte, da un lato impone l'integrale versamento dell'IVA ivi indicata, secondo il principio di cartolarità di



cui all'art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972, dall'altro lato non dà diritto alla detrazione dell'IVA per la parte riconosciuta inesistente, in quanto ciò viola il principio espresso dall'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972. In conseguenza di ciò, il cessionario, che ha ammesso di essere compartecipe nella frode, non potrebbe portare in detrazione l'importo IVA corrispondente ad operazioni inesistenti, e non potrebbe chiedere il rimborso dell'IVA versata in dogana sulla merce importata, essendo operante l'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972.

2.1. – Entrambi i motivi, da trattarsi congiuntamente, sono infondati.

2.2. Va precisato, preliminarmente, che l'istanza di rimborso avanzata dalla contribuente non riguarda le somme versate nella procedura *di voluntary disclosure* – insuscettibili di ogni rimborso – ma gli importi già corrisposti (per Iva all'importazione) al momento dell'operazione con versamento operato in dogana, istanza che trova la sua ragione nella compiuta e regolare definizione della prima.

2.3. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa S.C., alla luce degli arresti della Corte di giustizia dell'Unione europea, in tema di IVA, il cedente o il prestatore che abbia emesso fattura per un'operazione inesistente ha diritto al rimborso dell'imposta versata quando sia eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale.

Ai sensi degli artt. 10, par. 2, e 17, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto il diritto alla detrazione è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi, per cui in difetto della



cessione effettiva dei beni o della prestazione dei servizi un siffatto diritto non può sorgere, non essendo sufficiente la sua indicazione della relativa fattura (Corte giust. 27 giugno 2018, *SGI*, C-459/17). Per quanto, invece, riguarda la posizione dell'emittente, l'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che «*Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ... l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*». Tale disposizione non si pone in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA in quanto l'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, laddove prevede che l'IVA esposta nella fattura sia dovuta indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad IVA, mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dall'eventuale esercizio del diritto a detrazione previsto all'art. 17 della sesta direttiva (Corte giust. 31 gennaio 2013, *Stroy Trans*, C-642/11; Corte giust. 18 giugno 2009, *Staatssecretaris van Financiën contro Stadeco BV*, C-566/07).

Tale obbligo, tuttavia, non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo e, segnatamente, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA (Corte giust. 8 maggio 2019, *EN.SA. S.r.l.*, C-712/2017).

In particolare, si è affermato che nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, il contribuente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora provveda alla rettifica della fattura ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta



dovuta o assolta in via di rivalsa (Cass. n. 2807/2026; Cass. n. 20843/2020).

Tale principio è stato affermato anche nelle ipotesi in cui il cedente o il prestatore che abbia emesso fattura per operazioni inesistenti, con riconoscimento del diritto al rimborso dell'imposta versata qualora l'Amministrazione finanziaria abbia disconosciuto, con provvedimento divenuto definitivo, il diritto alla detrazione del destinatario e quest'ultimo abbia corrisposto al fisco l'intero importo indebitamente detratto, maggiorato delle sanzioni, a nulla rilevando che detto pagamento sia stato indotto dall'avviso di accertamento emesso dall'ufficio (Cass. n. 7080/2020; v. anche Cass. n. 26515/2021, con riguardo all'ipotesi in cui il cedente, in relazione ad operazione non effettivamente realizzata, aveva provveduto a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura in esecuzione di una transazione fiscale conclusa nell'ambito di una procedura di concordato preventivo, in quanto in tal modo risulta eliminato definitivamente il rischio di perdita di gettito fiscale).

In conclusione, pertanto, il cedente o il prestatore, che abbia emesso una fattura per un'operazione inesistente, ha diritto al rimborso dell'imposta versata se e quando abbia eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale. Ciò può anche avvenire quando l'Amministrazione finanziaria abbia disconosciuto, con provvedimento divenuto definitivo, il diritto alla detrazione del destinatario e quest'ultimo abbia corrisposto al fisco l'intero importo indebitamente detratto, maggiorato delle sanzioni, senza che rilevi che il pagamento sia stato indotto dall'avviso di accertamento emesso dall'ufficio.

2.4. Orbene, nel caso di specie, è incontroverso che le parti hanno perfezionato una procedura di collaborazione volontaria (c.d.



"*voluntary disclosure*") ex l. n. 186 del 2014, nel cui ambito la contribuente ha integralmente versato l'Iva (oltre agli interessi e alle sanzioni) già corrisposta al momento dell'effettuazione delle operazioni.

Tale procedura - introdotta dall'art. 1 della l. n. 186 del 2014, mediante l'inserimento, nel testo del d.l. n. 167 del 1990, conv. con mod. dalla l. n. 227 del 1990, degli artt. 5-quater e septies - quantunque si perfezioni nelle forme dell'accertamento con adesione mediante versamento delle somme dovute in base all'invito di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997, costituisce istituto autonomo e diversamente conformato dal primo, in quanto non presuppone una contestazione dell'Amministrazione; non ha scopo deflattivo; si concretizza nell'esposizione volontaria al Fisco, da parte del contribuente, della propria situazione debitoria, con instaurazione del contraddittorio soltanto eventuale; presenta peculiari modalità di versamento delle somme dovute (Cass. n. 2964/2023).

Pertanto, nella vicenda in esame, le somme richieste a rimborso erano state effettivamente versate a titolo di IVA al momento dell'operazione, mentre l'eliminazione del rischio, con l'ulteriore versamento dell'imposta dovuta, è avvenuta tramite la procedura, portata a integrale compimento, della *voluntary disclosure*.

2.5. Va infine evidenziato che, in applicazione del principio di effettività del diritto dell'Unione, alla luce della giurisprudenza richiamata, quanto alla decorrenza del termine per la presentazione dell'istanza di rimborso, che il termine di decadenza non può pregiudicare il contribuente se il biennio risulta spirato prima della possibilità di chiedere il rimborso.



Già da tale considerazione, dunque, deriva che, a far data dal perfezionamento della *voluntary disclosure*, la richiesta di rimborso rientra nel biennio previsto dalla normativa primaria.

Invero, prima del perfezionamento della procedura, il rimborso dell'IVA non poteva essere richiesto e tale possibilità nasce proprio dal suo perfezionarsi.

3. – Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 7.000,00 per compensi, oltre euro 200,00 per esborsi, spese generali nella misura del 15% e accessori di legge. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 27 febbraio 2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

