



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

TANIA HMELJAK	Presidente
ROBERTO SUCCIO	Consigliere
MARIA GIULIA PUTATURO	Consigliere
DONATI VISCIDO DI NOCERA	
GIANLUCA GRASSO	Consigliere
SALVATORE LEUZZI	Consigliere Rel.

Oggetto:

*IVA RIMBORSO

Ud.25/11/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7058/2020 R.G. proposto da:

██████████ SPA, elettivamente domiciliata in
██████████, presso lo studio dell'avvocato
██████████ che la rappresenta e difende unitamente
all'avvocato ██████████

-ricorrente-

contro

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

-controricorrente-



avverso SENTENZA di COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA n. 4079/2019 depositata il 21 ottobre 2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 novembre 2025 dal Consigliere SALVATORE LEUZZI.

FATTI DI CAUSA

La controversia riguarda la richiesta di rimborso IVA avanzata da [REDACTED] S.p.A. per gli anni 2015 e 2016, in relazione a operazioni promozionali denominate "cash back", consistenti nel rimborso al consumatore finale di una parte del prezzo pagato per l'acquisto di telefoni cellulari. Le operazioni si articolavano nel modo seguente: cessione dei beni da [REDACTED] ai rivenditori in regime di *reverse charge* (fattura senza IVA, integrazione da parte del cessionario); vendita ai consumatori finali da parte dei rivenditori con applicazione dell'IVA; rimborso parziale del prezzo da [REDACTED] ai consumatori finali, successivo alla vendita.

[REDACTED] ha presentato istanze di rimborso IVA, sostenendo che la riduzione del corrispettivo (comprensivo di IVA) comportava il diritto alla variazione in diminuzione ex art. 26 DPR 633/1972.

L'Agenzia delle Entrate ha negato il rimborso, ritenendo che: il diritto alla detrazione spetti solo al soggetto che ha assolto l'imposta; il regime di *reverse charge* esclude la possibilità di variazione da parte del cedente originario.

La CTP di Milano ha respinto il ricorso (sent. n. 4034/2018). La sentenza di primo grado è stata confermata dalla CTR Lombardia (sent. n. 4079/2019), secondo la quale il cedente non è debitore dell'imposta; il riconoscimento del rimborso violerebbe il principio di neutralità dell'IVA; l'interpello favorevole non era riferito ad operazioni in *reverse charge*.

[REDACTED] ha proposto ricorso per Cassazione affidandosi a due motivi. Si è costituita l'Agenzia con controricorso. La contribuente



ha depositato memoria illustrativa. Il Sost. P.G., Dott. **Olga Pirone**,
ha chiesto con requisitoria scritta il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** si censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 13, 19 e 26 del DPR 633/1972 e dell'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE, per avere la CTR escluso l'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione all'operazione di *cash back*, nonostante la riduzione del corrispettivo comprensivo di IVA riconosciuta al consumatore finale.

Con il **secondo motivo** si censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 11, comma 3, e 10 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente), per avere la CTR disatteso il principio di legittimo affidamento e buona fede, nonostante l'Agenzia delle Entrate avesse fornito risposta favorevole all'interpello presentato dalla società in merito alla procedura di variazione.

Il **primo motivo** di ricorso – con cui la società contribuente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 13, 19 e 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché dell'art. 90 della direttiva 2006/112/CE – è infondato.

Occorre muovere da una premessa sistematica. L'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 disciplina la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta nelle ipotesi di sopravvenuta riduzione del corrispettivo, attribuendo al soggetto passivo che abbia addebitato e versato l'imposta la facoltà di emettere nota di variazione e di recuperare la corrispondente IVA. Trattandosi di rimedio che incide sull'imposta già liquidata, esso presuppone la stretta ricorrenza dei relativi presupposti. Il meccanismo postula, pertanto, che la rettifica si iscriva nel perimetro del medesimo rapporto impositivo – quello generato dall'operazione originaria – e



faccia capo al soggetto che per tale operazione rivesta la qualità di debitore d'imposta nei confronti dell'Erario.

Nel regime di *reverse charge*, tuttavia, quest'ultimo requisito soggettivo muta radicalmente: l'obbligo di assolvere l'IVA non grava sul cedente, bensì sul cessionario, al quale la legge impone di integrare la fattura, annotarla e versare l'imposta (art. 17 del d.P.R. n. 633/1972), con conseguente emissione, da parte del cedente, di fattura senza addebito d'imposta. L'inversione contabile introduce così una frattura strutturale, sul piano soggettivo, tra l'operazione a monte e le successive cessioni al dettaglio: il produttore o fornitore non diviene debitore dell'imposta per l'operazione che pone in essere e non può, per ciò stesso, pretendere di rettificare un'imposta che non ha mai addebitato né versato.

Nel caso di specie, le cessioni dei telefoni da [REDACTED] ai rivenditori sono avvenute in regime di *reverse charge*, con emissione di fatture prive di addebito d'imposta e con assolvimento dell'IVA, per integrazione, in capo ai rivenditori-cessionari. Debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario è dunque il cessionario; [REDACTED] per l'operazione a monte, non assume la qualità di soggetto passivo tenuto al versamento. In tale assetto, difetta il nesso diretto tra l'eventuale riduzione di prezzo riconosciuta al consumatore finale e l'imposta afferente alla cessione a monte, atteso che il rapporto impositivo originario — fornitore/rivenditore — e quello a valle — rivenditore/consumatore — fanno capo a soggetti passivi distinti, né il rimborso al consumatore è idoneo a modificare il corrispettivo contrattuale pattuito nella cessione [REDACTED] rivenditore.

Non è trasponibile al caso in esame il precedente di questa Corte n. 10104 del 2020, il quale attiene al regime IVA ordinario, nel quale il fornitore riveste la qualità di debitore dell'imposta sull'operazione a monte, con permanenza della riferibilità della rettifica al medesimo soggetto passivo. In quella diversa fattispecie si è ritenuta ammissibile, ai sensi dell'art. 26 d.P.R. n. 633/1972, la



variazione in diminuzione a favore del fornitore che abbia riconosciuto – direttamente o tramite buoni – uno sconto al consumatore finale, anche in assenza di un rapporto contrattuale diretto con quest'ultimo, purché lo sconto sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria tra fornitore e rivenditore. Nel caso che occupa, invece, l'inversione contabile trasferisce sul cessionario il debito d'imposta relativo alla cessione [redacted] rivenditore; ne consegue che il *cash back* corrisposto al consumatore finale, pur incidendo sul prezzo complessivamente sopportato in termini economici, rimane estraneo al rapporto impositivo a monte e non abilita [redacted] a operare una variazione in diminuzione su un'imposta dalla medesima non assolta.

Coerente con tale impostazione è l'esclusione di qualsiasi violazione dell'art. 90 della direttiva 2006/112/CE. La riduzione della base imponibile in caso di diminuzione del prezzo opera, per sua natura, in relazione all'operazione imponibile e al soggetto passivo che ne sia debitore, in funzione della neutralità dell'imposta, ma rispetto al debitore medesimo: nel regime di inversione contabile, la rettifica dell'imponibile e dell'imposta afferenti alla cessione a monte è pertanto coerente con la posizione del cessionario-debitore, non del cedente. Né la diminuzione riconosciuta da [redacted] al consumatore finale incide sul corrispettivo contrattuale della cessione [redacted] rivenditore, che rimane immutato tanto sul piano giuridico quanto su quello fiscale.

In definitiva, la CTR ha correttamente escluso l'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione, avendo rilevato che, in presenza di operazioni soggette a *reverse charge*, [redacted] non è debitore dell'IVA relativa alla cessione a monte e non è pertanto legittimata a rettificare, ai sensi dell'art. 26, un'imposta dalla stessa non assolta. Il *cash back* corrisposto al consumatore finale si colloca, del resto, al di fuori del rapporto impositivo originario tra fornitore e cessionario e non è idoneo a ripristinare quel



collegamento diretto sul piano della soggettività passiva che, nel regime ordinario — nei limiti chiariti dalla giurisprudenza — consente di ricondurre lo sconto all'operazione a monte.

Il **secondo motivo** è inammissibile.

LA CTR ha testualmente accertato che *"le operazioni prospettate avvenivano in regime di reverse charge, laddove nell'interpello (pg 4 dell'allegato 3 del ricorso introduttivo viene specificato che la soluzione proposta dalla società contribuente prevede <<la fatturazione ordinaria dei beni da [REDACTED] al rivenditore dettagliante>>". Su questo profilo viene incentrata la reiezione del motivo d'appello.*

La censura di parte ricorrente torna ad insistere sulla circostanza per la quale l'Amministrazione sarebbe stata "edotta" della *"circostanza che le operazioni avvenivano in regime di reverse charge"*. In tal senso, la ricorrente, lungi dal veicolare una difformità rispetto ad un paradigma normativo, pretende di riproporre una valutazione di merito antitetica rispetto a quella svolta dal giudice d'appello. Tuttavia, chiedendo che sia asseverata l'esistenza o meno di un dato fattuale presupposto dalla fattispecie, la ricorrente demanda a questa Corte un accertamento di fatto che è compito esclusivamente del giudice di merito operare e chiedono, perciò, una rivisitazione delle risultanze fattuali e dell'apprezzamento di esse compiute dai giudici di secondo grado che esula dai limiti istituzionali del sindacato di legittimità, a nulla rilevando, a giustificare l'intervento correttivo di questa Corte, la veste di violazione di diritto conferita dalla ricorrente alla doglianza, giacché intanto può porsi la questione della congruenza giuridica del giudizio di fatto esperito dal giudice di merito in quanto i fatti siano certi e non richiedono, come qui si reclama, di procedere ad ulteriori accertamenti in ordine alla loro ricorrenza.

Va altresì respinta la richiesta, avanzata dalla ricorrente in via subordinata, di rimettere alla Corte di giustizia dell'Unione europea



una questione pregiudiziale sull'interpretazione della Direttiva 2006/112/CE. In sintesi, la società ha domandato di chiarire se la Direttiva, come letta nella giurisprudenza Elida Gibbs (C-317/94) e successive pronunce, osti al mancato riconoscimento della riduzione della base imponibile e del rimborso dell'IVA in favore del produttore che concede al consumatore finale uno sconto/rimborso senza rettificare le operazioni intermedie; se sia conforme che la base imponibile resti superiore al prezzo effettivamente percepito dal produttore; e se il diniego integri violazione del principio di neutralità dell'imposta e, più in generale, dei parametri euro-unitari indicati nel ricorso (tra cui artt. 10 TFUE, 21 Carta dei diritti fondamentali UE, 14 CEDU).

La richiesta non può essere accolta, mancando in radice i presupposti di rilevanza e necessità ai sensi dell'art. 267 TFUE. I precedenti della Corte di giustizia richiamati dalla ricorrente, infatti, riguardano sempre fattispecie proprie del regime IVA ordinario, nelle quali il fornitore che pratica lo sconto al consumatore è soggetto passivo, debitore dell'imposta sulla cessione fatturata con addebito dell'IVA, sicché la riduzione del prezzo si riflette, per definizione, sull'imponibile da lui stesso dichiarato e versato. Nel caso in esame, invece, le cessioni tra [REDACTED] e i rivenditori si sono svolte in regime di reverse charge (art. 17, comma 2, d.P.R. n. 633/1972), con obbligo di integrazione e versamento dell'IVA in capo al cessionario e assenza di assolvimento dell'imposta da parte del cedente. Ne deriva che la pretesa variazione in diminuzione ex art. 26 d.P.R. n. 633/1972 incide su un'imposta mai assolta dal soggetto che chiede il rimborso e su un rapporto impositivo diverso da quello esaminato nelle pronunce eurounionali invocate.

In tale contesto, la dedotta "riduzione del prezzo" riconosciuta direttamente al consumatore finale non modifica l'imponibile della cessione tra produttore e rivenditore soggetta a reverse charge (rapporto bilaterale nel quale il debitore dell'imposta è il



cessionario), né pone un dubbio interpretativo sulla portata dell'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE in relazione alla presente fattispecie. La questione prospettata, oltre a muovere da presupposti giuridici differenti (regime ordinario, debito d'imposta in capo al fornitore), non è necessaria per la decisione, essendo il rigetto già giustificato — come sopra esposto — dalla mancanza del presupposto soggettivo per la variazione in diminuzione e dall'autonomia dell'operazione di cashback rispetto al rapporto impositivo originario. Non ricorre, pertanto, alcun margine di dubbio interpretativo rilevante che imponga il rinvio: la soluzione accolta discende da principi euro-unitari chiari e non controversi, applicati a una fattispecie (inversione contabile) non considerata nei precedenti richiamati e strutturalmente diversa da quella scrutinata dalla Corte di giustizia.

Ne consegue che pure la domanda di rinvio pregiudiziale deve essere respinta.

In ultima analisi, il ricorso va rigettato. Le spese sono regolate dalla soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate, liquidate in euro 18.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25/11/2025.

La Presidente
TANIA HMELJAK

