Civile Ord. Sez. 5 Num. 26724 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: HMELJAK TANIA
Data pubblicazione: 12/10/2026

Oggetto: Tributi – Rimborso IVA versata a seguito di adesione alla definizione agevolata – Esito infruttuoso della rivalsa ex art. 60, ult. comma d.P.R. n. 633/72 – Rettifica ex art. 26 d.P.R. n. 633/72

- - -
- -
- -
- -
- -

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14138/2024 R.G. proposto da

Keropetrol s.p.a., rappresentata e difesa dall'avvocato Massimo Bianchi, come da procura speciale in calce al ricorso per cassazione;

– *ricorrente* –

Contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 1232/01/2024, depositata il 30.04.2024.

Udita la relazione svolta dal Consigliere Tania Hmeljak nella camera di consiglio del 27 novembre 2025 e, a seguito di riconvocazione, nella camera di consiglio del 3 giugno 2026.

RILEVATO CHE

- La CTP di Cremona accoglieva il ricorso proposto dalla Keropetrol s.p.a. avverso il silenzio rifiuto opposto al rimborso dell'IVA, relativa all'anno d'imposta 2020, per l'importo di € 396.390,00;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- con la sentenza in epigrafe indicata, la CGT-2 della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio, osservando, per quanto qui rileva, che:

- la questione riguardava il diritto della contribuente - a seguito dell'esito infruttuoso dell'azione di rivalsa nei confronti delle società cessionarie – ad ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA versata con la adesione alla definizione agevolata di cui all'art. 2 del d.l. n. 119 del 2018, in relazione ad un accertamento subito per cessioni di prodotti petroliferi indebitamente fatturate senza IVA (art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972), essendo successivamente risultate false le dichiarazioni di intento rilasciate dalle società cessionarie;

- la contribuente non aveva diritto di ottenere dall'erario il rimborso dell'IVA, in quanto questo avrebbe rimesso in discussione "l'accordo di definizione agevolata", mediante il quale il rapporto tributario tra l'Amministrazione finanziaria e la cedente si era definitivamente cristallizzato a seguito del pagamento dell'imposta;

- la contribuente avrebbe potuto recuperare l'IVA solo dal cessionario ai sensi dell'art. 60, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 e, in caso di esito infruttuoso di detta rivalsa, avrebbe potuto avvalersi della procedura ex art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 per documentare un credito IVA, ma non poteva formulare un'istanza di rimborso nei confronti dell'erario, essendo il rimborso richiesto relativo ad un'imposta pagata perché dovuta in base alla definizione agevolata presentata a seguito di un accertamento subito dalla contribuente;

- la contribuente impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, illustrati con memoria;

- l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, comma 2, cod. proc. civ. e 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CGT-2 motivato in modo apparente affermando due principi tra loro contrapposti (ammissibilità della detrazione IVA e inesistenza del credito) e contrastanti con il dispositivo che accoglie l'appello riformando totalmente la sentenza di primo grado, sebbene riconosca l'esistenza del credito in capo alla ricorrente, ammettendone la detrazione.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 E' stato più volte affermato che *"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 obbiettivamente 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. U. n. 22232 del 2016). Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

1.3 La motivazione della sentenza impugnata non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto, a prescindere dalla sua correttezza, spiega, senza alcuna evidente contraddizione, la ragione dell'inammissibilità dell'istanza di rimborso, atteso che l'affermazione circa la possibilità per la cedente di emettere nota di variazione in diminuzione ex art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 è collegata all'esito

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

infruttuoso della rivalsa ex art. 60, comma 7, del medesimo d.P.R., nell'ambito del rapporto interno, di natura privatistica, con la cessionaria e all'istanza di rimborso avanzata direttamente nei confronti dell'erario, come alternativa alla medesima istanza, dovendosi ritenere, pertanto, che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. n. 8053 del 2014).

2. Con il secondo motivo deduce la violazione ed errata applicazione degli artt. 26 e 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, 2697 cod. civ., in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CGT-2 considerato che la neutralità dell'IVA andava garantita anche nel caso di pagamento avvenuto a seguito dell'accertamento e che il contribuente aveva diritto alla restituzione o alla detrazione dell'imposta a seguito dell'esito infruttuoso della rivalsa per incapienza del patrimonio delle società debitrici.

3. Con il terzo motivo denuncia la violazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per non avere la CGT-2 rilevato la novità del motivo proposto dall'Agenzia delle entrate solo nella memoria presentata nel giudizio di appello, laddove era stato affermato che il pagamento a seguito di adesione alla definizione agevolata di cui all'art. 2 del d.l. n. 119 del 2018 costituiva un ostacolo alla richiesta di restituzione dell'IVA.

4. Con il quarto motivo deduce, in via subordinata, la violazione ed errata applicazione degli artt. 2 del d.lgs. n. 119 del 2018 e 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CGT-2 ritenuto che il pagamento delle imposte, a seguito di adesione alla definizione agevolata, chiudesse in modo definitivo il rapporto tributario impedendo ogni successiva rivalsa, sebbene ciò non sia previsto dal d.l. n. 119 del 2018.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5. Con il quinto motivo deduce la violazione ed errata applicazione dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CGT-2 ammesso che la contribuente aveva il diritto di detrarre l'imposta, sebbene le avesse negato il diritto al suo rimborso.

6. Il quarto motivo, che anche in applicazione del principio della ragione più liquida va esaminato prima, è fondato nei termini di cui appresso, con assorbimento del terzo motivo.

6.1 Il diritto al rimborso non è ostacolato dalla scelta del contribuente di versare l'IVA mediante adesione alla definizione agevolata di cui all'art. 2, comma 1, d.l. n. 119 del 2018, essendo l'effetto "transattivo" di detta agevolazione previsto solo per le sanzioni e per gli accessori, mentre l'imposta è dovuta per intero *("1. Gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero notificati entro la data di entrata in vigore del presente decreto, non impugnati e ancora impugnabili alla stessa data, possono essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, entro trenta giorni dalla predetta data o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che residua dopo la data di entrata in vigore del presente decreto*").

6.2 Se così non fosse, le disposizioni agevolative in materia di IVA sarebbero incompatibili con il diritto unionale, come ha chiaramente rilevato questa Corte (Cass. Sez. U. n. 3674 del 2010) con riferimento alla "rottamazione" prevista dall'art. 12 della l. n. 289 del 2002 ("*una rinuncia parziale (riducendo il dovuto ad una percentuale dell'intero) alla riscossione dell'IVA non è compatibile con la direttiva IVA, in conseguenza di una interpretazione adeguatrice della nonna alla luce di quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del 17 luglio 2008 (in causa C-132/06), pronunciata in una procedura di infrazione a carico dell'Italia. La predetta norma deve essere, pertanto, disapplicata, con la conseguente inefficacia del pagamento parziale della cartella ad estinguere il debito tributario della società contribuente").

6.3 È stato d'altronde già affermato che la disposizione sulla rivalsa successiva si applica anche nei casi, come quello in esame, in cui, in relazione ad un accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria il contribuente provveda a definirlo utilizzando uno degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario previsti dall'ordinamento (cfr. Cass. n. 5484 del 2025, che richiama la circolare 35/E del 2013 dell'Agenzia delle entrate, punto 2.1).

7. Anche il secondo motivo è fondato nei termini di seguito indicati, con conseguente assorbimento del quinto motivo.

7.1 Col secondo motivo la contribuente affronta un profilo logicamente e cronologicamente successivo alla regolarizzazione della propria posizione fiscale a seguito dell'accertamento, che addirittura postula la definitività dell'intervenuto pagamento dell'imposta in sede di definizione agevolata: si fa difatti leva sul testo novellato dell'ultimo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, sostenendo che, nel caso in cui fosse negato alla ricorrente il diritto al rimborso dell'IVA oramai definitivamente pagata o alla sua detrazione, dopo che sia rimasto infruttuoso l'esercizio della rivalsa per incapienza dei patrimoni delle ditte debitrici a seguito dell'esperimento delle azioni esecutive, si violerebbe il principio di neutralità.

7.2 Va premesso che l'art. 60, ultimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 93 del d.l. n. 1 del 2012, prevede che *"Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

7.3 Come ha già chiarito questa Corte (Cass. n. 8372 del 2023), *"anteriormente all'intervento modificativo, il settimo comma dell'articolo 60 precludeva espressamente al cedente/prestatore il diritto di rivalersi, nei confronti di cessionari di beni o committenti di servizi, dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza d'accertamento o rettifica. Il divieto era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine all'inopportunità di una riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione; la novella legislativa è stata introdotta, a chiusura della procedura di infrazione n. 2011/4081 aperta contro l'Italia dalla Commissione europea, in quanto la preclusione posta dal settimo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 633 del 1972 è stata ritenuta non conforme ai principi comunitari di neutralità e proporzionalità dell'imposta sul valore aggiunto; in base alla nuova disposizione il contribuente può esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi. Essa prevede, inoltre, che l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore. In tal modo è scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario o committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento".*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

7.4 La predetta disposizione è, quindi, finalizzata a ripristinare la neutralità dell'IVA, garantita dal meccanismo della rivalsa, esercitabile dal cedente, a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario, e della detrazione, esercitabile dal cessionario, a condizione che questi abbia corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa. La rivalsa esercitata a seguito di accertamento ha, tuttavia, carattere facoltativo e, oltre a collocarsi temporalmente in un momento successivo all'effettuazione dell'operazione, presuppone l'avvenuto versamento definitivo da parte del cedente della maggiore IVA accertata permettendo a quest'ultimo di recuperare poi dal cessionario l'imposta versata all'erario e al cessionario, dopo il pagamento, di portare in detrazione l'IVA addebitata in rivalsa.

7.5 In altri termini, lo scopo della citata disposizione è quello di consentire al cedente di esercitare la rivalsa dopo l'accertamento e, successivamente, al cessionario di procedere alla detrazione dell'IVA o della maggiore IVA versata al cedente.

7.6 Al riguardo è utile rammentare che, secondo la tradizionale ricostruzione dei rapporti in tema di IVA, dal compimento di un'operazione imponibile discendono tre rapporti: l'uno tra l'amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta, l'altro tra il cedente ed il cessionario, in ordine alla rivalsa, e il terzo tra l'amministrazione ed il cessionario, soggetto IVA, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa. Questi rapporti, pur essendo collegati, sono autonomi: pertanto, il cedente non può opporre al cessionario, il quale agisca nei suoi confronti per restituzione dell'indebito, l'avvenuto versamento dell'imposta; il cessionario non può opporre all'amministrazione, che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura, che l'imposta è stata assolta in via

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di rivalsa e versata all'amministrazione medesima; il prestatore che abbia proceduto, in favore dell'erario, a un versamento Iva superiore al dovuto è legittimato a pretendere il rimborso dall'amministrazione finanziaria, non ostandovi la circostanza che abbia recuperato mediante rivalsa la pretesa eccedenza d'imposta dal committente, purché sia completamente escluso il rischio di perdite fiscali da parte dell'Erario (v. Cass. n. 4020 del 2012; Cass. n. 780 del 2017; Cass. n. 23288 del 2018; Cass. n. 13343 del 2025). Va, peraltro, sottolineato che l'art. 30-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972 oggi stabilisce che *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*: ne deriva la connessione circolare delle posizioni (Cass. n. 10531 del 2023).

7.7 In questo contesto, la disposizione di cui all'art. 60, ultimo comma, cit. è, pertanto, non soltanto funzionale all'esercizio del diritto di detrazione del cessionario o committente, ma è anche volta a consentire al cedente o prestatore di addebitare il peso economico dell'imposta al cessionario/committente, propiziando il regolare funzionamento dell'IVA, non potendo il peso dell'imposta interamente pagata rimanere a carico del primo.

8. Poiché la norma configura il diritto di rivalsa in relazione alla maggiore imposta accertata, si discute in dottrina se sia applicabile il meccanismo della variazione in diminuzione stabilito dall'art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972 qualora, come nella specie, il cessionario non provveda al pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, richiestagli in rivalsa *a posteriori* dal cedente e da questi corrisposta all'erario in seguito ad accertamento, se l'inadempimento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del cessionario è acclarato e risulta definitivo; si evidenzia difatti, richiamando la giurisprudenza unionale, che "*l'amministrazione tributaria non può riscuotere a tale titolo un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo*" (cfr., sulla rettifica ex art. 26 cit. nel caso di omesso o parziale pagamento del corrispettivo Cass. n. 25795 del 2022, nonché Cass. n. 4900 del 2026, con ampi richiami della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea).

8.1 Premesso che dalla decisione impugnata risulta l'avvenuto integrale pagamento dell'IVA dovuta a seguito dell'accertamento, atteso che l'agevolazione riguardava soltanto sanzioni ed accessori (come prevede l'art. 2, comma 1, del d.l. n. 118 del 2019), nel caso in esame è in realtà applicabile il primo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, in base al quale "*tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione*", vanno osservate le disposizioni degli articoli 21 e ss., ossia va emessa fattura tardiva o anche integrata la fattura errata. La novella dell'art. 60 cit., in base al principio di effettività, ne ha appunto consentito l'operatività nell'ipotesi in esame, laddove in precedenza, in base al testo precedente della norma, la si escludeva dopo l'emissione dell'atto impositivo (Cass. n. 14577 del 2010; Cass. n. 3291 del 2012, punto 14; Cass. n. 11137 del 2015).

8.2 Al riguardo occorre precisare che, se, in generale, il meccanismo di adeguamento dell'imposta, previsto dall'art. 26, comma 1, cit., non richiede il previo accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria e la dimostrazione dell'avvenuto pagamento all'erario della maggiore imposta accertata, laddove il contribuente abbia proceduto autonomamente, mediante emissione di note di variazione in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

aumento, alla rettifica della fattura (cfr. Cass. n. 21415 del 2026), la rivalsa successiva esperita ai sensi dell'art. 60, ult. comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 presuppone non solo un accertamento definitivo, ma anche l'integrale pagamento dell'imposta.

8.3 Ciò non toglie che si tratta di due istituti che operano sì su piani distinti, ma pur sempre complementari qualora la rivalsa sia esercitata all'esito di un accertamento o di una rettifica divenuti definitivi, posto che la procedura di regolarizzazione di cui all'art. 26, comma 1, cit. (mediante l'emissione da parte del cedente di una fattura integrativa da annotarsi nel registro delle fatture, che il cessionario, una volta ricevuta, deve annotare nel registro degli acquisti) va seguita "ogni qual volta" l'imposta originariamente fatturata risulti inferiore a quella dovuta, non richiedendo il previo accertamento dell'Amministrazione finanziaria, ma neppure escludendolo ("*le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione*").

8.4 La rivalsa, infatti, anche quando sia esercitata ex art. 60, ultimo comma, cit., presuppone pur sempre l'emissione di una fattura integrativa per addebitare il peso economico sul cessionario (precisa al riguardo Corte cost. n. 95 del 2019, punto 4., che la fattura assume un ruolo fondamentale nel sistema di applicazione dell'IVA perché garantisce l'attuazione del principio della neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti passivi, mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione; cfr., peraltro, Cass. n. 1212 del 1992, secondo cui l'intempestiva fatturazione dell'operazione non priva il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cedente del diritto di rivalsa sul cessionario dell'imposta versata allo Stato, posto che le norme che disciplinano l'emissione delle fatture e ne sanzionano la tardiva o irregolare emissione non introducono deroghe al principio della rivalsa, né prevedono l'irripetibilità di quanto versato a titolo d'imposta).

8.5 Nella vicenda in oggetto emerge dunque che correttamente la contribuente ha esercitato la rivalsa prevista dalla combinazione degli artt. 18 e 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, mediante l'emissione di distinte note di addebito in base al primo comma dell'art. 26 (p. 3, punto 5, del ricorso introduttivo che richiama, come allegati 3 e 4, le fatture elettroniche integrative; p. 2 del controricorso), procedendo poi ad esperire "*senza successo l'azione di rivalsa nei confronti dei clienti debitori, perché le azioni esecutive esercitate nei loro confronti dimostrano la loro incapacità patrimoniale di pagare*".

8.6 All'esito negativo dei pignoramenti la contribuente ha fatto ricorso all'applicazione della variazione in diminuzione, contemplata dal secondo comma del suddetto art. 26, emettendo le relative note di variazione (cfr. pp. 3 e 4 del ricorso introduttivo e p. 3 del controricorso), che ha registrato in contabilità, ma non ne ha tenuto conto né nelle liquidazioni dell'imposta né nella dichiarazione annuale IVA presentata per l'anno 2020, preferendo presentare l'istanza di rimborso.

9. In questo contesto, va sottolineato che nella specie si discute di cessioni fatturate senza IVA in base a dichiarazioni d'intento poi rivelatesi false.

9.1 Giova, quindi, rammentare che il *plafond* disciplinato dall'art. 8, primo comma, lett. c), del d.P.R. n. 633/1972 rappresenta un semplice limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo per procedere ad acquisti in sospensione d'imposta (Cass. n. 4556 del 2015): mentre le ipotesi contemplate dall'art. 8, primo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comma, lett. a) e b) concernono la sussistenza del debito iva o, meglio, la sua insussistenza, giacché il legislatore ha scelto di configurare come non imponibili le operazioni ivi elencate che altrimenti lo sarebbero, la non imponibilità prevista dalla lett. c) non riguarda la sussistenza del debito iva, né la relativa responsabilità, principale o solidale, bensì la esecutività di esso, in ragione della possibilità della sua estinzione satisfattiva mediante compensazione con i crediti iva dell'esportatore abituale (Cass. n. 5853 del 2016). Esclusa la qualità di esportatore abituale, viene meno anche il limite di esecutività, proprio al fine di non arrecare danno all'erario, poiché non può operare il meccanismo sopra descritto: ed è perciò che il terzo comma dell'art. 7 del d.lgs. n. 471 del 1997 stabilisce che qualora la dichiarazione d'intento «...*sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa*» (la giurisprudenza di questa Corte fa salvo il caso che ricorrano ipotesi di frode, o sussistano elementi, anche presuntivi, tali da indurre il cedente a sospettare l'esistenza di irregolarità, gravando su di lui un onere di diligenza mediante l'adozione di tutte le ragionevoli misure in proprio potere: cfr. Cass. n. 14979 del 2020; Cass. n. 29458 del 2025). La previsione si spiega, dunque, perché, qualora manchi la frode o anche soltanto la consapevolezza o la conoscibilità da parte del cedente della falsità delle dichiarazioni d'intento, l'ostacolo alla riscossione dell'iva, dato dal limite di esecutività, scaturisce da una condotta esclusivamente imputabile al cessionario.

9.2 Il fatto che l'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997 individui nel cessionario il responsabile dell'omesso pagamento del tributo qualora la dichiarazione d'intento sia stata rilasciata in assenza dei relativi presupposti legali, non modifica, tuttavia, la qualifica di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

soggetto passivo del cedente. Giova segnalare che la direttiva n. 2006/112/CE si occupa della soggettività con gli artt. da 9 a 12 e da 193 a 205: posto che, come si è visto, l'art. 8, primo comma, lett. c) disciplina soltanto il limite di esecutività del debito, il soggetto passivo nel caso in esame non può che essere il cedente-prestatore, mentre l'opzione che comporti la definitiva elisione del rapporto pubblicistico tra cedente e fisco e l'esclusiva rilevanza di quello fra fisco e cessionario si pone in insanabile contrasto con la normativa unionale (vedi anche, quanto alla modifica dell'art. 7, comma 4-*bis*, d.lgs. n. 471 del 1997 e alla persistenza dell'illecito in capo al cedente-prestatore, Cass. n. 19738 del 2021).

9.3 Resta aperta la questione della qualificazione della responsabilità del cessionario, che non è dirimente ai fini della decisione e che comunque va ricostruita in chiave di diritto unionale.

Da un lato, se ne può prospettare la natura sanzionatoria, tenendo conto della collocazione sistematica del richiamato art. 7, terzo comma, inserito all'interno di un provvedimento legislativo che disciplina le sanzioni tributarie amministrative; anche l'art. 2 del d.l. n. 746 del 1983, conv. con l. n. 17 del 1984, che conteneva un'analoga disposizione, riguardava sanzioni, pene pecuniarie e responsabilità penale. Al riguardo, questa Corte, nel caso di omessa autofatturazione da parte del cessionario che abbia acquistato beni e servizi senza fattura (cfr. Cass. S.U. n. 26126 del 2010 con riferimento all'abrogato art. 41 del d.P.R. n. 633 del 1972), ha stabilito che la previsione dell'obbligo del pagamento dell'imposta come sanzione non costituisce, in assenza di decisivi argomenti testuali e sistematici, un indice sicuro di esercizio della scelta, consentita agli Stati membri dall'art. 21, par. 1, lett. a), della cd. Sesta direttiva (direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977), di istituire altre categorie di debitori d'imposta, oltre a quelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

indicati dall'art. 21, il quale definisce come debitori dell'imposta verso l'Erario, in regime interno, i "soggetti passivi che eseguono un'operazione imponibile", e cioè una di quelle indicate negli artt. 5, 6 e 7 della medesima Sesta direttiva.

Dall'altro lato, in considerazione del tenore della norma, anche in combinazione con l'art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972, che comunque evoca la responsabilità del cessionario in relazione alla redazione della dichiarazione d'intenti, se ne può prospettare la qualificazione quale obbligato per il pagamento dell'imposta (cfr., in relazione a diversa fattispecie, cfr. Cass. n. 10656 del 2021).

10. Avuto dunque riguardo alla posizione del cedente nella particolare fattispecie in esame, occorre ora affrontare la questione dell'esito negativo della rivalsa successiva.

Anticipando l'esito delle considerazioni che seguono, va riconosciuto al cedente quale soggetto passivo che ha eseguito l'operazione imponibile, che abbia versato in via definitiva l'IVA all'erario e si trovi nell'impossibilità di recuperarla, anche in via giudiziaria, dal cessionario ai sensi dell'art. 60, ult. comma, d.P.R. n. 633 del 1972, anche in forza del principio di effettività, il diritto a chiederne il rimborso all'Amministrazione finanziaria, purché esso non sia invocato in modo fraudolento o abusivo (CGUE 2 luglio 2020, in causa C–835/18, Terracult, punto 38).

10.1 Il principio si applica anche al cedente che ha pagato in via definitiva a seguito di accertamento avvalendosi dello strumento previsto dall'art. 2 del d.l. n. 119 del 2018 proprio perché il pagamento, come dinanzi precisato, concerne l'intero importo dell'IVA pretesa.

10.2 Nel caso in esame, si ribadisce, la ricorrente ha seguito la procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, cit. (dopo avere esercitato infruttuosamente la rivalsa nei confronti delle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cessionarie), ma non ha poi utilizzato il credito IVA in detrazione, decidendo di chiederne il rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

10.3 In realtà, l'art. 26, comma 2, cit. contempla la possibilità di esperire la procedura di variazione nell'ipotesi in cui l'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 degli eventi ivi descritti (comma 2), oppure in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o del committente nelle ipotesi contemplate dal comma 4. La norma non contempla, invece, la possibilità di procedere alla variazione in caso di mancato versamento della sola imposta, poiché l'art. 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, che conforma la norma interna e che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui viene effettuata l'operazione imponibile, prevede la riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo se, dopo l'operazione imponibile, il soggetto passivo non percepisce una parte o la totalità del corrispettivo. Detta disposizione, ha precisato la giurisprudenza unionale, costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva in parola, il principio di neutralità fiscale, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto (da ultimo Tribunale dell'Unione europea 22 aprile 2026, Mokoryte SRL, causa T-233/25, punto 28).

10.4 Resta, allora, appunto la possibilità del rimborso, già riconosciuta in forza del principio di effettività all'acquirente, al fine di recuperare l'imposta indebitamente fatturata (cfr. sentenze della CGUE 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, punto 41, e del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, punto 53), che deve

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

essere a maggior ragione ammessa nei confronti del fornitore il quale, pur avendo definitivamente versato l'IVA all'erario, non abbia potuto poi recuperarla, neppure in sede giudiziaria, dal cessionario che abbia emesso le false dichiarazioni d'intento. Il cedente rimane, infatti, si ribadisce, soggetto passivo nonostante l'obbligo di pagamento dell'imposta previsto in capo al cessionario dall'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997.

10.5 Il rimborso garantisce così il ripristino del meccanismo di neutralità dell'IVA, non potendo l'imposta gravare definitivamente sul cedente (si consideri, peraltro, che a norma dell'art. 99, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 le imposte per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione).

10.6 Ritenere, invece, che l'IVA debba gravare sul fornitore, non solo viola il principio secondo cui l'IVA è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale, ma contrasta anche con la regola secondo cui l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (CGUE, sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, cause C-249/12 e C-250/12, punto 36 e giurisprudenza ivi citata, e sentenza del 13 gennaio 2022, Zipvit Ltd, causa C-156/20, punti 25 e 26).

10.7 Conformemente al principio di neutralità dell'IVA, il cedente/prestatore, nella sua qualità di "collettore d'imposta" per conto dello Stato ex art. 193 della direttiva 2006/112/CE, deve in linea di principio essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a IVA (CGUE, sentenza del 9 febbraio 2023, Euler Hermes, C-482/21, punto 32; CGUE, sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

10.8 Va anche sottolineato che, nel caso in esame, la procedura di variazione in diminuzione, per quanto non direttamente applicabile, sarebbe stata comunque volta a neutralizzare la precedente fattura integrativa (vedi Cass. n. 2807 del 2026, in base alla quale, ove sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, ai fini del rimborso dell'imposta versata comunque è richiesto l'accertamento del definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale); il che appunto incide sulla valutazione concernente il rischio di perdita di gettito, fatto che può verificarsi quando vi sia una non reversibile utilizzazione da parte del cessionario del credito derivante dalla rivalsa (Cass. n. 24777 del 2023).

Si consideri, anzi, che in dottrina si prospetta, al contrario, il rischio di indebita duplicazione nei confronti del cessionario qualora il cedente eserciti la rivalsa della maggiore imposta accertata nei confronti del cessionario, il quale abbia nel frattempo provveduto alla regolarizzazione dell'operazione.

11. In definitiva, ferma restando la verifica in ordine al rispetto del termine di decadenza di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 con riguardo all'insorgenza del presupposto per la restituzione, può affermarsi che, nella specie, il diritto al rimborso sorge da una fattispecie complessa, costituita dal pagamento dell'IVA, che risulta definitivo in quanto effettuato in sede di definizione agevolata (che, come già precisato, per l'IVA rappresenta, in sostanza, una mera regolarizzazione del rapporto) e dal successivo vano esperimento della rivalsa nei confronti del cessionario.

12. Vanno, dunque, accolti il secondo e il quarto motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, dichiarati assorbiti il terzo e il quinto motivo, rigettato il primo; la sentenza va cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, affinché accerti i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

profili in fatto dinanzi indicati, ivi compreso quello del rispetto del termine di decadenza, e verifichi l'eventuale sussistenza di rischio di perdita di gettito per l'erario, conformandosi ai seguenti principi di diritto:

"*La procedura di variazione in diminuzione prevista dall'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 non è applicabile nell'ipotesi in cui il cedente, dopo avere percepito il corrispettivo dell'operazione, non riesca a recuperare dal cessionario la sola imposta successivamente addebitata in rivalsa ex art. 60 del medesimo decreto in quanto la riduzione della base imponibile prevista dalla disciplina unionale è correlata al mancato pagamento del corrispettivo e non al mancato recupero dell'IVA*";

"*L'obbligo di pagamento dell'imposta posto dall'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997 a carico del cessionario che abbia rilasciato una dichiarazione d'intento priva dei presupposti non comporta il trasferimento della soggettività passiva dell'operazione dal cedente al cessionario, permanendo in capo al primo la qualità di soggetto passivo IVA, sicché il cedente che sia rimasto estraneo alla frode, ma risulti gravato in via definitiva dell'imposta, pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in proprio potere per recuperarne l'importo dal cessionario, si può avvalere del diritto al rimborso, purché sia scongiurato il rischio di perdita di gettito*";

"*In tema di IVA, il cedente ha diritto di ottenere il rimborso dall'Amministrazione finanziaria, purché sia scongiurato il rischio di perdita di gettito, quando, senza essere coinvolto nella frode derivante dall'utilizzo di false dichiarazioni d'intento, abbia versato definitivamente l'imposta accertata e non sia riuscito a recuperarla dal cessionario mediante l'esercizio della rivalsa e delle conseguenti azioni giudiziali, non potendo l'imposta gravare in via definitiva sull'operatore economico che ha effettuato l'operazione imponibile, il*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quale agisce quale "collettore d'imposta" per conto dello Stato, in forza dei principi unionali di neutralità dell'IVA e di effettività della tutela".

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il quarto motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, dichiara assorbiti il terzo e il quinto motivo, rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 27 novembre 2025 e, in seguito a riconvocazione, nella camera di consiglio del 3 giugno 2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale