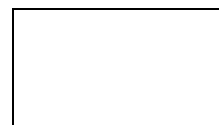


Civile Ord. Sez. 5 Num. 4401 Anno 2026

Presidente: HMELJAK TANIA

Relatore: GALASSO GIOVANNI

Data pubblicazione: 26/02/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23746/2021 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate (c.f. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-ricorrente-

contro

Consorzio Trevi S.G.F. I.N.C. per Napoli (c.f. 06953771000), costituitosi in persona del geom. Gino Zanchini, dichiaratosi legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocato Manlio Ingrosso (c.f. NGRMNL48P26F839G);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 2814/2021 depositata il 30/03/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/11/2025 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, la Trevi S.G.F. I.N.C. per Napoli, consorzio costituito dalle società Trevi S.p.A. e S.G.F. Inc. S.p.A. per lo svolgimento dell'appalto relativo alla realizzazione della metropolitana di Napoli, impugnava il silenzio rifiuto sulle istanze di rimborso IVA relative ai periodi di imposta dal 2004 al 2007 (rimborso annuale per gli anni 2005, 2006 e 2007, nonché relativo ad alcuni trimestri del 2004 e del 2005), per un importo complessivo di € 1.384.229.

In particolare, il credito IVA derivava principalmente dal fatto che alle operazioni attive del consorzio era applicata l'aliquota IVA agevolata al 10%, mentre per le operazioni passive, intercorse con le consorziate, veniva applicata l'aliquota ordinaria.

L'Amministrazione resisteva al ricorso, deducendo che anche ai rapporti tra consorzio e consorziate andava applicata l'aliquota del 10%, trattandosi di sub appalto e non di noleggio di macchinari ed attrezzature o trasferimento temporaneo di personale, come indicato nelle fatture e che il consorzio non aveva prodotto altra documentazione da cui potesse desumersi una qualificazione diversa dal subappalto.

Con sentenza n. 8828/2019 la Commissione tributaria provinciale di Napoli accoglieva il ricorso, osservando che i rapporti tra il consorzio e le società erano consistiti nel noleggio di macchinari ed attrezzature e nel trasferimento temporaneo di personale, ai quali doveva essere applicata l'aliquota ordinaria dell'IVA.

2. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello, deducendo che la CTP non si era pronunciata in ordine all'eccezione di inammissibilità del ricorso ex art. 18 d.lgs. 546/1992, che la motivazione della sentenza di primo grado era

carente, non essendo indicato in base a quali elementi si era pervenuti alla qualificazione dei rapporti, e che unitamente al ricorso non erano stati prodotti documenti a sostegno della domanda, depositati solo nel corso del giudizio con alcune memorie contenenti motivi aggiunti volti ad introdurre fatti nuovi rispetto a quelli posti a fondamento del ricorso. Quanto al merito, ribadiva quanto dedotto nel giudizio di primo grado.

L'appellato resisteva all'impugnazione e proponeva appello incidentale per ottenere la condanna alla restituzione delle somme richieste ed al pagamento degli interessi dalla domanda al saldo.

Con sentenza n. 2814/2021, la Commissione tributaria regionale di Napoli rigettava l'appello principale, essendo a suo avviso dimostrato, in base alle fatture, che le consorziate avevano stipulato contratti di noleggio di macchinari ed attrezzature. In ordine all'appello incidentale osservava che andava rigettato, difettando l'interesse ad impugnare del consorzio che aveva ottenuto l'accoglimento del ricorso. Doveva tuttavia essere disposta l'"integrazione" della sentenza di primo grado con la condanna al rimborso ed al pagamento degli "interessi come per legge".

3. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

Ha resistito con controricorso il consorzio.

Entrambe le parti hanno depositato memorie ex art. 380 bis.1 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 132, comma 2°, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c..

La ricorrente ha rilevato che la CTR non si era pronunciata in ordine all'eccezione di inammissibilità del ricorso di primo grado per mancanza dei motivi, avendo la contribuente solo dedotto di aver presentato istanze

di rimborso IVA che non avevano avuto esito, senza aggiungere altro in ordine alle ragioni che avrebbero dato luogo al diritto al rimborso.

1.2 Il motivo è inammissibile, essendo consolidato il principio per il quale il vizio di omessa pronuncia non è configurabile quando riguarda il mancato esame di questioni processuali (Cass. n. 26913/2024; Cass. n. 1876/2018; Cass. n. 22083/2013) e potendo al più prospettarsi, in tal caso, una nullità della decisione per violazione di norme processuali diverse da quella di cui all'art. 112 cod. proc. civ. in quanto sia errata la soluzione implicitamente data dal giudice alla questione sollevata dalla parte (Cass. n. 10073/2003), come ha fatto del resto la ricorrente con il secondo motivo di ricorso.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso, infatti, è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 18 d.lgs. 546/1992. Ad avviso della ricorrente la CTR avrebbe dovuto rilevare, anche d'ufficio, l'inammissibilità dell'originario ricorso per mancanza dei motivi.

2.2 Va premesso che il vizio andrebbe più correttamente individuato in quello di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. in quanto si prospetta la violazione di una norma processuale; tale circostanza non determina ovviamente l'inammissibilità del motivo, ben potendo questa Corte riqualificarlo (Cass. sez. U. 17931/2013; Cass. n. 4036/2014; Cass. n. 25557/2017; Cass. n. 759/2025), essendo chiaro e specifico il suo contenuto.

2.3 Il motivo è comunque infondato.

È pur vero che, avendo il processo tributario carattere impugnatorio, il suo oggetto è rigidamente delimitato dalle contestazioni contenute nei motivi di ricorso avverso l'atto impositivo (artt. 18 e 24 d.lgs. 546/1992) che *«costituiscono la causa petendi rispetto all'invocato annullamento dell'atto medesimo (v. Cass. n. 13934 del 2011)»* e che *«non è pertanto consentito, nell'impugnazione di un determinato atto, semplicemente e*

*genericamente richiamare, ai sensi dell'art. 18 cit., motivi di gravame formulati in altro ricorso quand'anche relativo in ipotesi a causa connessa (Cass. n. 23047 del 2012) o addirittura [...] delineati all'interno di un allegato del medesimo ricorso, notificato alla controparte unitamente a quest'ultimo, e richiamato per relationem» (Cass. 23251/2024); tuttavia non può trascurarsi che il presente processo ha ad oggetto il silenzio e, dunque, il rifiuto tacito del rimborso dell'IIVA, sicché non avrebbe senso richiedere la formulazione di specifici motivi di ricorso, mancando un provvedimento da impugnare. È evidente che in tale situazione la *causa petendi* è l'istanza stessa di rimborso dalla quale risultano i presupposti di cui all'art. 30 d.P.R. 633/1972, mentre l'Amministrazione deve indicare le ragioni per le quali ha ritenuto insussistente il diritto al rimborso. Nel ricorso il consorzio ha indicato le istanze di rimborso, i periodi d'imposta relativi e gli importi dovuti per ciascuna di esse, sicché tali elementi possono ritenersi sufficienti per l'ammissibilità del ricorso. Del resto, l'A.F. ha fin dalla sua costituzione nel giudizio di primo grado chiarito le ragioni per le quali aveva escluso il rimborso, a fronte delle quali la contribuente ha poi svolto le proprie contestazioni.*

3.1 Con il terzo motivo la ricorrente ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 30 e 38 bis d.P.R. 633/1972 e dell'art. 2697 c.c.. Ad avviso dell'Amministrazione, l'onere di dimostrare i presupposti per il rimborso gravava sulla contribuente e non era sufficiente a tal fine la produzione delle fatture (peraltro avvenuta solo nel corso del giudizio e non al momento della proposizione del ricorso) dalle quali non poteva desumersi il tipo di rapporto dal quale era scaturita la prestazione che ne formava oggetto.

3.2 Va innanzi tutto esaminata l'eccezione, sollevata dal controricorrente, di inammissibilità del motivo per novità della censura.

In realtà la questione della prova e dell'idoneità delle fatture a tal fine costituisce oggetto della pronuncia di appello e ciò è sufficiente ad escludere la novità della questione.

3.3 Il motivo è tuttavia infondato.

Nel caso in cui venga richiesto il rimborso dell'IVA non vi è dubbio che grava sul contribuente - che riveste la qualità di attore non solo formale, come nei giudizi di impugnazione degli atti impositivi, ma anche sostanziale - l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti di fatto (Cass. n. 12291/2018; Cass. n. 15026/2014; Cass. n. 29613/2011).

Nel caso di specie, però il problema della prova non riguarda l'esistenza dei presupposti di fatto per il rimborso, giacché non è in dubbio che le operazioni tra il consorzio e le consorziate sono effettivamente intervenute; la società ha prodotto le relative fatture - in ordine alle quali non risultano rilievi di carattere formale - nelle quali sono indicate prestazioni per le quali è stata applicata l'aliquota IVA ordinaria, né l'Amministrazione ha mai posto in dubbio che tali prestazioni sono state eseguite, sostenendo soltanto che alle stesse andrebbe applicata l'aliquota ridotta del 10%.

Con riguardo al profilo dell'aliquota applicabile, però, costituisce principio consolidato quello per il quale il contribuente che invoca l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta rispetto a quella ordinaria ha l'onere di dimostrare i relativi presupposti (Cass. n. 7124/2003; Cass. n. 14904/2001); ciò in quanto l'applicazione delle aliquote ridotte, ai sensi dell'art. 16, comma 2 d.P.R. 633/1972, costituisce eccezione, di carattere agevolativo, alla regola generale e le norme che la prevedono sono di stretta interpretazione (Cass. n. 26317/2020; Cass. n. 32955/2018; Cass. n. 1735/2014).

È evidente però che nel caso di specie, in cui il contribuente ha dimostrato l'esistenza di operazioni IVA passive, è l'Amministrazione che ritiene applicabile un'aliquota ridotta - che dunque costituisce eccezione alla

regola generale - che, in base ai principi appena esposti, deve provare i relativi presupposti. Alla luce di tali considerazioni questa Corte ha già avuto modo di affermare, in un caso simile a quello in esame, che *«In tema di prova dei presupposti per la detraibilità dell'Iva, la non assoggettabilità ad aliquota ordinaria costituisce un'eccezione alla regola generale di cui all'art. 16, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 e, pertanto, il relativo onere della prova grava, ai sensi dell'art. 2697 c.c., sulla parte che tale eccezione invoca; ne consegue che, qualora, il contribuente abbia applicato l'aliquota ordinaria, conformemente alle fatture ricevute dai soggetti emittenti, è onere dell'Ufficio, che ritenga applicabile l'aliquota ridotta, dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti»* (Cass. n. 24581/2022).

Orbene, tale principio valevole per la detrazione dell'IVA non può non operare anche con riguardo alla richiesta di rimborso che si fonda sostanzialmente sui medesimi presupposti. La CTR ha quindi fatto corretta applicazione dei principi in materia di onere probatorio con riguardo ai presupposti per l'applicazione delle aliquote ridotte.

4.1 Con il quarto motivo la ricorrente ha lamentato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 3 d.P.R. 633/1972, 96 d.P.R. 554/1999 e 56 d.lgs. 50/2016. L'Amministrazione ha osservato che le imprese che si aggiudicano un appalto pubblico possono costituire un consorzio per l'esecuzione dell'appalto che, tuttavia, è soltanto una struttura operativa a servizio delle imprese consorziate, così che le prestazioni compiute in favore del committente sono riconducibili alle consorziate; nel caso di specie il consorzio aveva emesso fatture nei confronti del committente applicando l'aliquota IVA agevolata del 10%, mentre aveva ottenuto prestazioni da terzi fornitori assoggettate all'aliquota ordinaria; con riguardo alle prestazioni ricevute dalle consorziate doveva però, ad avviso della ricorrente, necessariamente applicarsi l'aliquota del 10% - cioè la stessa

applicata dal consorzio nei confronti del committente - trattandosi di prestazioni rese per consentire l'esecuzione dell'appalto dalle imprese che ne facevano parte ed in relazione alle quali il consorzio aveva carattere strumentale e servente; non si poteva, invece, come ritenuto dalla CTR, applicare l'aliquota ordinaria qualificando le stesse come noleggio di macchinari o trasferimento di lavoratori.

4.2 Il controricorrente ha eccepito l'inaammissibilità di tale motivo, in quanto si risolverebbe in una richiesta di nuova valutazione delle risultanze probatorie in ordine ai rapporti tra il consorzio e le consorziate ed alla natura delle prestazioni.

Tale eccezione va disattesa, giacché oggetto del motivo non è la qualificazione, sulla base della documentazione in atti, dei rapporti intercorsi tra consorzio e consorziate in relazione ai quali sono state emesse le fatture, bensì la possibilità, sotto il profilo giuridico, di applicare differenti aliquote IVA alle prestazioni rese dal consorzio nei confronti del committente ed alle prestazioni rese dalle consorziate in favore del consorzio onde consentire l'esecuzione dell'appalto (nella specie qualificandole come noleggio di macchinari e trasferimento temporaneo di personale).

4.3 Il motivo è fondato.

Questa Corte ha evidenziato che *«a fini fiscali (unici che interessano la fattispecie), assume rilevanza solo la natura, propriamente "strumentale" della società consortile, già evidenziata da questa sezione con la sentenza n. 13582 depositata il 2 novembre 2001 (indirettamente confermata, "dal punto di vista tributario", anche dalla citata decisione n. 18113 del 2003): "la presenza di una società (consortile o meno) costituita nelle forme di una società di capitali (e, come tale, soggetto passivo d'imposta ai fini IRPEG: D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87) non esclude necessariamente la riferibilità alle singole società socie delle attività poste in essere per il suo tramite. In materia di esecuzione di appalti di opere*

pubbliche si prevede, infatti, che più imprese riunite in associazione temporanea possano costituire tra loro una società "anche consortile" per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, precisando che detta società "subentra, senza che ciò costituisca, ad alcun effetto, subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o di approvazione, nell'esecuzione totale o parziale del contratto", lasciando ferma la responsabilità solidale delle imprese riunite nei confronti del committente (L. 8 agosto 1977, n.584, art. 23 bis, aggiunto dalla L. 8 ottobre 1984, n. 687, art. 12, il cui contenuto è stato successivamente assorbito dal D.Lgs. 19 dicembre 1991, n. 406, art. 26, e dal D.P.R. 21 dicembre 1999, n.554, art. 96, attualmente in vigore). Le inequivoche espressioni usate dal legislatore ("la società subentra... nell'esecuzione... del contratto", "senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto") stanno ad indicare che tale "subentro" non determina alcuna modificazione nella titolarità dei rapporti con il committente. La società, pertanto, non assume la posizione di appaltatore, che resta puntualizzata sulle imprese riunite, ma il più modesto rilievo di una struttura operativa al servizio di tali imprese"» (Cass. 16410/2008, in motivazione).

Sulla base di tali argomentazioni è stato in più occasioni affermato il principio secondo il quale *«In tema di IVA, il principio di equivalenza dei rapporti giuridici tra imprese consorziate e società consortile e tra queste e l'ente appaltante impone l'unitarietà del regime fiscale della doppia fatturazione, con conseguente trasferibilità dell'agevolazione tributaria nell'ambito del meccanismo del cd. ribaltamento, per cui il regime fiscale della fattura originaria non può che essere il medesimo della fattura emessa nei confronti dei consorziati»* (Cass. n. 18437/2017; nello stesso senso, Cass. n. 3166/2018; Cass. n. 24320/2018; Cass. n. 19786/2020). È pur vero, come osservato dal controricorrente, che le fattispecie che hanno dato luogo a tali pronunce sono parzialmente diverse da quelle in

esame, ma i principi affermati sono applicabili anche alla presente controversia.

Le richiamate pronunce sono state emesse in casi in cui i costi sostenuti dal consorzio per lo svolgimento di attività relative all'esecuzione dell'appalto erano ribaltati sulle consorziate (con emissione delle relative fatture) che, a loro volta, emettevano fatture nei confronti del committente; il principio che si afferma è che il regime fiscale applicabile tra il committente e le consorziate deve necessariamente applicarsi anche ai rapporti tra queste e il consorzio che ha una funzione strumentale per l'esecuzione dell'appalto.

Nel caso di specie la situazione si differenzia solo in quanto è il consorzio che ha emesso le fatture nei confronti del committente applicando l'aliquota agevolata, mentre le consorziate, che hanno svolto delle prestazioni in favore del consorzio finalizzate all'esecuzione dell'appalto (fornendo personale o attrezzature), hanno applicato l'aliquota ordinaria. Anche in questo caso però deve ritenersi che il regime fiscale debba necessariamente essere lo stesso quando le prestazioni sono rese in favore del consorzio per consentirgli lo svolgimento dell'appalto.

Ciò che rileva infatti per escludere l'applicazione di aliquote differenti è il rapporto di strumentalità che esiste tra consorzio e consorziate per l'esecuzione dell'appalto.

Nella legislazione in materia di appalti pubblici i consorzi sono accomunati, quanto alla loro disciplina, alle associazioni temporanee di imprese (cfr. artt. 95 d.P.R. 554/1999, 10 comma 1 lett. e) e 13 l. 109/1994, successivamente artt. 37 d.lgs. 163/2006, 92 d.P.R. 207/2010, 48 d.lgs. 50/2016); qualora i soggetti riuniti o consorziati diano luogo ad una società, anche consortile dopo l'aggiudicazione, quest'ultima *«subentra, senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o di approvazione, nell'esecuzione totale o parziale del contratto, ferme restando le*

responsabilità dei concorrenti riuniti o consorziati ai sensi del codice»; inoltre «Ai fini della qualificazione dei concorrenti riuniti, i lavori eseguiti dalla società sono riferiti ai singoli concorrenti riuniti, secondo le rispettive quote di partecipazione alla società stessa» (art. 96 d.P.R. 554/1999 e, successivamente, art. 93 d.P.R. 207/2010).

Proprio per tale ragione si afferma che per le società consortili - ed a maggior ragione per i consorzi - i costi sostenuti *«costituiscono costi propri delle consorziate quali spese affrontate dalle stesse consorziate per mezzo del consorzio; le società consorziate, nei rapporti interni, possono certamente far valere l'inesistenza (totale o parziale) di quelli addebitati loro dalla società consortile perché questa, per sua natura e funzione, oltre che per scopo, non ha un proprio interesse economico né produce un reddito proprio; allo stesso modo, la società consortile non affronta costi propri perché tutti i costi, anche quelli per il mero funzionamento della società consortile, sono a carico delle società consociate: la società consortile, nei rapporti interni, è sempre e soltanto uno strumento operativo ma le sue operazioni, nei confronti del fisco, sono operazioni proprie delle consociate che la hanno costituita»* (così Cass. n. 16410/2008).

È evidente allora che le prestazioni rese dalle consorziate in favore del consorzio per l'esecuzione dell'appalto non sono altro che prestazioni rese in favore del committente attraverso lo strumento del consorzio (che opera in nome proprio, ma per conto delle consorziate), sicché non troverebbe alcun senso l'applicazione di un'aliquota diversa da quella applicata per l'appalto. Tale soluzione appare coerente anche con quanto previsto dal numero 127 *septies* della tabella A parte III allegata al d.P.R. 633/1972 in ordine all'applicazione dell'aliquota agevolata alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alle opere di cui al numero 127 *quinquies*.

5. Va infine osservato che il controricorrente ha invocato gli effetti del giudicato esterno che deriverebbero dalla sentenza n. 7324/2020 (relativa al periodo di imposta 2004, verosimilmente a trimestri differenti da quelli oggetto della presente controversia, ma dalla sentenza non si ricava) di questa Corte nella quale si darebbe atto della mancata impugnazione della sentenza della CTR che aveva affermato l'applicabilità dell'aliquota ordinaria dell'IVA per le fatture relative ai rapporti di noleggio di attrezzature e trasferimento temporaneo di personale dalle consorziate al consorzio.

L'eccezione è tuttavia infondata.

Va in primo luogo osservato che in tale sentenza si legge solo che la CTP aveva riconosciuto l'applicazione dell'IVA al 20% alle prestazioni rese dalle consorziate in favore del consorzio in quanto le stesse andavano qualificate come noleggio di attrezzature e prestazione di personale e non come subappalto (tale statuizione non fu poi impugnata dall'Agenzia delle Entrate). La pronuncia di questa Corte, poi, emessa a seguito di impugnazione proposta dal consorzio, riguarda questioni del tutto differenti (violazione del giudicato interno, prova del diritto al rimborso). Nel caso di specie, invece, il ricorso verte in particolare sulla natura dei rapporti tra consorzio e consorziate.

Inoltre, il giudicato può riguardare il solo accertamento in fatto (Cass. n. 23723/2013; Cass. n. 6405/2025), laddove, nel caso di specie, la controversia viene risolta sulla base di una questione giuridica relativa all'applicabilità di aliquote differenti nei rapporti tra committente e consorzio e tra quest'ultimo e le consorziate quando le prestazioni rese dalle consorziate sono state necessarie per l'esecuzione dell'appalto da parte del consorzio. Del resto, questa Corte ha chiarito anche in materia tributaria che *«In tema di giudicato esterno, l'interpretazione delle norme giuridiche compiuta dal giudice non può mai costituire limite all'attività esegetica esercitata da altro giudice, la quale, in quanto consustanziale*

allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può incontrare vincoli, non trovando riconoscimento, nell'ordinamento processuale italiano, il principio dello stare decisis». (Cass. n. 5822/2024).

Peraltro, pur tenendo presente che gli effetti del giudicato in materia tributaria possono estendersi anche a periodi di imposta diversi, ciò avviene in relazione ai fatti aventi caratteristica di durata e tendenzialmente invariabili da periodo a periodo, e cioè agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere sostanzialmente permanente (Cass. Sez. U. n. 13916/2006). Nel caso di specie, invece, fermo restando quanto prima precisato con riguardo all'interpretazione di norme giuridiche, la questione riguarda diverse prestazioni poste in essere nel corso del tempo tra consorzio e consorziate, sicché la ritenuta applicabilità ad alcune di esse, rese in periodi di imposta differenti (ad eccezione del 2004, ma verosimilmente in trimestri diversi), dell'aliquota IVA ordinaria non appare vincolante.

6.1 Va infine osservato che, per la prima volta, nella memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c., il consorzio ha invocato l'applicazione all'art. 1 comma 935 della legge 205/2017 che, a suo avviso, comporterebbe in ogni caso la detraibilità dell'IVA e del d.l. 34/2019 conv. in l. 58/2019 che ne ha riconosciuto l'efficacia retroattiva.

La questione, tardivamente sollevata, è inammissibile.

6.2 In ogni caso la stessa è infondata.

L'art. 1, comma 935, legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha disciplinato il rapporto tra cessionario (o prestatore) e Amministrazione finanziaria, aggiungendo due periodi al sesto comma dell'art. 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che assoggetta colui che computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, alla sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. La nuova disposizione prevede che: *«in caso di*

applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale».

L'efficacia retroattiva di tale norma, originariamente esclusa da questa Corte (v. Cass. n. 14179/2019 e n. 24001/2018), è stata invece espressamente disposta con l'art. 6, comma 3-bis, d.l. 34/2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 58/2019, il quale ha aggiunto al menzionato art. 1, comma 935, legge 205/2017, il seguente periodo: *«Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche ai casi verificatisi prima dell'entrata in vigore della presente legge».*

Tuttavia, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, anche a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 935, legge 205/2017, la detrazione da parte del cessionario dell'IIVA indebitamente applicata dal cedente può essere riconosciuta solo nei limiti del dovuto (cfr. Cass. n. 8589/2022; Cass. n. 32900/2022; Cass. n. 24581/2022; Cass. n. 4101/2025).

Né tali conclusioni sono destinate a mutare per effetto delle modifiche apportate all'art. 6, comma 6, d.lgs. 471/1997 dall'art. 2, comma 1 lett. d) n. 6 del d.lgs. n. 87/2024, che ora stabilisce che *«resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere»*, con la precisazione, all'art. 5 dello stesso decreto, che *«Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024».*

Non può desumersi dalla disposizione in ordine all'efficacia temporale della norma che, per le violazioni anteriori al 1° settembre 2024, la detrazione sarebbe possibile per l'intero importo su cui è stata operata la rivalsa; la disposizione in questione si occupa infatti delle sanzioni: *«la novella ha modificato anche la misura della sanzione e il decreto in cui è inserita è dedicato proprio alla «Revisione del sistema sanzionatorio tributario».* Deve concludersi che l'art. 5 fissi la decorrenza delle modifiche introdotte a tale sistema e il segnalato intervento modificativo, non direttamente attinente alla materia sanzionatoria, abbia la finalità di adeguare la normativa positiva al "diritto vivente" conforme al diritto unionale» (così Cass. 4101/2025, in motivazione).

7. In definitiva va accolto il quarto motivo di ricorso, mentre vanno rigettati i primi tre. La sentenza impugnata va dunque cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania che, in diversa composizione, facendo applicazione dei principi indicati, dovrà verificare se sussiste ed eventualmente in che misura il diritto al rimborso e dovrà provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso e rigetta i primi tre; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

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

La Presidente

Tania Hmeljak