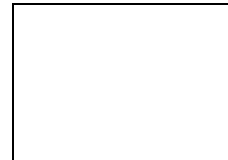


Civile Ord. Sez. 5 Num. 26780 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 13/10/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4026/2026 R.G. proposto da:

FENU SALVATORE, nato a Mores il 6/8/1962 (c.f. FNESVT62M06G203U),
rappresentato e difeso dagli Avvocati Giovanni Battista Luciano (c.f.
LCNGNN54S09B378T) e Alessandro Spano (c.f. SPNLSN83E31I452O);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado
della Sardegna n. 852/2025 depositata il 10/7/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22/9/2026 dal
Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti risulta che
Salvatore Fenu impugnava il provvedimento con il quale l'Amministrazione

aveva negato parzialmente il rimborso dell'IVA relativa all'anno 2012; a fronte di una richiesta di rimborso di € 46.003, era stato riconosciuto l'importo di € 27.471, con conseguente diniego della differenza di € 18.532.

Il contribuente evidenziava di aver diritto all'intero importo, così giustificando la propria richiesta: aveva ottenuto dalla stessa Amministrazione il riconoscimento di un credito per l'anno 2010 di € 18.703 derivante dall'anno precedente, benché per il 2009 non avesse presentato la dichiarazione; per l'annualità 2010 aveva maturato un ulteriore credito (non dichiarato), risultante dalle scritture contabili, di € 27.300 che dava luogo, per l'anno 2011, ad un credito complessivo di € 46.003, oggetto dell'istanza di rimborso.

2. Lo stesso contribuente impugnava, altresì, con separato ricorso, la cartella di pagamento n. 10220150018194441 (avente ad oggetto un credito complessivo di € 40.010,17, di cui € 9.032 per tributi, € 18.532 per "recupero rimborso IVA" ed il resto per sanzioni ed interessi), emessa ai sensi dell'art. 54 bis d.P.R. 633/1972.

3. I due ricorsi venivano riuniti e, nel corso del giudizio di primo grado, la cartella veniva parzialmente annullata in autotutela, con conseguente sgravio dell'importo di € 18.532, in quanto il corrispondente credito IVA, pur non riconosciuto, non era stato utilizzato. La rimanente parte della pretesa oggetto della cartella formava oggetto di definizione agevolata.

La Commissione tributaria provinciale di Sassari dichiarava quindi l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere con riguardo all'impugnazione della cartella, mentre accoglieva il ricorso con riguardo all'impugnazione del diniego parziale di rimborso, richiamando la giurisprudenza secondo la quale, ove sussistano i presupposti sostanziali, è possibile far luogo al rimborso anche qualora il credito IVA non sia stato correttamente dichiarato; compensava integralmente le spese.

4. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello, al quale resisteva il contribuente che proponeva altresì appello incidentale in ordine alla compensazione delle spese.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna accoglieva l'appello principale, ritenendo corretta la ricostruzione operata dall'Amministrazione.

5. Avverso tale sentenza il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi illustrati con memoria.

Ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso è stato dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. per violazione degli artt. 36, comma 2°, n. 4) d.lgs. 546/1992 e 111 Cost..

Ad avviso del contribuente, la motivazione della sentenza impugnata sarebbe solo apparente, in quanto la CGT di secondo grado della Sardegna si sarebbe limitata ad affermare che, in base alla documentazione in atti, il diniego parziale del rimborso era corretto; la stessa non avrebbe spiegato, invece, le ragioni per le quali aveva ritenuto irrilevanti gli elementi sostanziali risultanti dalle scritture contabili.

1.2 Con il secondo motivo di ricorso è stato dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione degli artt. 53 Cost., 19 e 30 d.P.R. 633/1972, 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE e dell'art. 10 l. 212/2000.

Il contribuente ha osservato che, nel caso di specie, non era in discussione l'insussistenza del credito richiesto in base alle risultanze delle dichiarazioni; il rimborso era stato chiesto in base ai dati che emergevano dalla documentazione contabile dell'anno 2010, in considerazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, che può trarsi dall'art. 168 della direttiva 2006/112/CE, ma la CGT di secondo grado si era attenuta esclusivamente al contenuto delle dichiarazioni.

1.3 I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, attesa la loro stretta connessione, sono fondati.

Nella motivazione della sentenza impugnata si dà atto del riconoscimento da parte dell'Amministrazione del credito di € 18.703, proveniente dall'anno 2009, per il 2010. Si osserva, poi, che *«la suddetta imposta, dunque, è stata utilizzata legittimamente in detrazione nella dichiarazione relativa all'anno 2011 (V. Quadro VL, Rigo VL8), la quale, tenuto conto, in aumento, del credito IVA maturato in quello stesso anno (€ 8.696) e, in diminuzione, del credito IVA utilizzato in compensazione (€ 75), evidenzia un credito IVA finale, da riportare nella dichiarazione per l'anno 2012, di € 27.324 (18.703 + 8696 - 75 = 27.324), come correttamente esposto dall'Ufficio.*

Tuttavia, nella dichiarazione presentata per l'anno 2012 il contribuente non ha riportato nel quadro VL-Rigo 8 ("Credito risultante dalla dichiarazione per il 2011") l'importo di € 27.324, dichiarato nell'anno precedente e riconosciuto dall'Ufficio, ma l'importo ben più rilevante di € 54.624. La differenza di € 27.300 fra il credito IVA spettante e quello, pressoché doppio, computato in detrazione dal contribuente non trova alcuna giustificazione né negli altri dati esposti nelle dichiarazioni precedenti, né in quelli esposti nella stessa dichiarazione 2012.

Orbene i calcoli e le ragioni esposte dall'Ufficio trovano piena conferma nelle risultanze dei quadri VL ed RX delle dichiarazioni fiscali (imposta sul valore aggiunto e redditi delle persone fisiche) relative agli anni in questione, per cui le doglianze dell'Ufficio appaiono pienamente fondate, dimodoché il suo appello merita di essere accolto)».

Orbene, va rilevato che lo stesso contribuente non ha mai affermato che il credito risultava dalle dichiarazioni, bensì che esso doveva essere riconosciuto sul piano sostanziale, in considerazione della documentazione contabile relativa all'anno 2010 depositata in atti.

La CGT di secondo grado si è limitata, invece, a verificare i dati risultanti dalle dichiarazioni senza esaminare il profilo sostanziale.

1.4 Occorre ricordare che, secondo le Sezioni Unite di questa Corte (cfr. sentenza n. 17757/2016, richiamata anche dal contribuente), *«la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili»*.

La pronuncia richiamata, tuttavia, fa riferimento all'ipotesi in cui, oltre ai requisiti sostanziali, l'eccedenza d'imposta risulta da dichiarazioni periodiche e versamenti regolari ed è stata dedotta entro il termine di cui all'art. 19 d.P.R. 633/1972.

Va però considerato che, secondo la giurisprudenza europea, il mancato rispetto degli obblighi formali non può incidere sulla detraibilità dell'imposta, fatta salva l'ipotesi in cui la loro violazione comporti l'impossibilità di fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (cfr. CGUE, 7 marzo 2018, in causa C-159/1, *Întreprinderea Individuală Dobro M. Marius*, par. 35; Id. 28 luglio 2016, in causa C-332/15, *Astone*, parr. 45 e 46; Id. 9 luglio 2015, *Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean*, parr. da 58 a 63; Id., 11 dicembre 2014, in causa C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*, parr. da 36 a 40; Id., 12 luglio 2012 nella causa

C-284/11 EMS - Bulgaria Transport; Cass. n. 4612/2016; Cass. n. 15143/2020; Cass. 11608/2023; Cass. n. 17536/2025).

Per questo, in un caso in cui non era stata presentata la dichiarazione annuale (ma erano state presentate quelle periodiche) è stata riconosciuta la possibilità di portare l'eccedenza dell'IVA in detrazione a condizione che fossero rispettati i requisiti sostanziali, con le seguenti precisazioni in tema di prova: *«- al riguardo giova ribadire che se il contribuente si attiene agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna grava sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa contestazione e della conseguenziale prova; di contro, se a tali obblighi non si attiene, spetta al contribuente fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione, dimostrando che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre l'imposta (Cass. n. 7576 del 2015);*

- il giudice di merito, pertanto, deve accertare la spettanza del credito IVA, utilizzato nell'anno di imposta oggetto di accertamento, in quanto la questione della detrazione si sposta, a quel punto, su un piano esclusivamente di natura probatoria, nel senso che l'infrazione è da ritenere emendabile sul piano del rapporto impositivo quando si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa, sempreché non risulti in concreto impedita la prova della sussistenza dei requisiti sostanziali (Cass. 17 marzo 2017, n. 6921; Cass. 23 febbraio 2018, n. 4392, in motivazione)» (Cass. n. 5129/2025).

1.5 Il giudice d'appello, quindi, avrebbe dovuto compiere le verifiche indicate nella giurisprudenza riportata anche con riguardo al rispetto del

termine entro il quale l'eccedenza può essere utilizzata (Cass. n. 31406/2025).

Lo stesso, invece, si è limitato ad affermare che, dalle risultanze delle dichiarazioni, non emergeva il diritto al rimborso, senza confrontarsi con la principale questione sottoposta al suo esame e cioè quella dell'esistenza dei requisiti sostanziali per beneficiare del rimborso (ed in forza della quale il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso *in parte qua*).

In questi termini, può quindi ritenersi la motivazione solo apparente, in quanto «*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. 22232/2016; nello stesso senso Cass. n. 22598/2018).

2.1 Con il terzo motivo di ricorso è stato dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 5) c.p.c., in quanto il giudice d'appello avrebbe omesso di considerare un fatto decisivo per il giudizio che il contribuente ha individuato nei «*registri IVA degli acquisti e vendite per il 2010, 2011, 2012 [...], mai contestati dall'Agenzia delle Entrate e, anzi, riconosciuti attendibili e fondati se è vero che viene accolto il ricorso-reclamo avverso la cartella n.10220140005598016. Di tali documenti non si fa il minimo cenno in sentenza. [...] l'omesso esame della citata documentazione prodotta da parte ricorrente ha comportato, in definitiva, l'omesso esame dei fatti storici da essa emergenti, assolutamente decisivi ai fini del decidere; "decisività" da intendersi nel senso che "la circostanza di fatto, ove valutata, avrebbe comportato una diversa decisione"* (Cass. civ., Sez. I, Ordinanza, 04/01/2022, n. 53)».

2.2 Il motivo è infondato.

Va infatti ricordato che «*l'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico*

denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie» (così Cass. Sez. U. 8053/2014).

Costituisce quindi un "fatto", agli effetti dell'art. 360, comma 1°, n. 5), c.p.c., non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. n. 7983/2014; Cass. n. 17761/2016; Cass. n. 29883/2017; Cass. n. 21152/2014; Cass. Sez. U. n. 5745/2015; Cass. n. 5133/2014). Non costituiscono, viceversa, "fatti", il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex art. 360, comma 1°, n. 5, c.p.c.: le argomentazioni o deduzioni difensive (Cass. n. 14802/2017; Cass. n. 21152/2014; Cass. n. 9637/2021; Cass. n. 2268/2022); gli elementi istruttori; una moltitudine di fatti e circostanze, o il "vario insieme dei materiali di causa" (Cass. n. 21439/2015).

2.3 Nel caso di specie, è evidente che l'omesso esame non riguarda un fatto storico, bensì dei documenti dai quali, secondo la prospettazione del ricorrente, si sarebbero dovuti dedurre, a seguito di un'attività valutativa,

determinati fatti (e cioè il diritto del contribuente al rimborso dell'intera somma richiesta).

Va altresì evidenziato che conseguenza diretta di tale considerazione è la mancanza, altresì, del requisito della decisività, che non può desumersi senza una valutazione di merito circa l'efficacia probatoria di tali documenti.

3. Il ricorrente ha formulato infine un quarto motivo, deducendo il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 91 c.p.c., osservando che *«la cassazione dell'impugnata sentenza dovrà riguardare anche la decisione relativa alle spese di giudizio, da porsi interamente a carico di controparte una volta che verrà accertata la fondatezza della domanda»*.

Non si tratta, tuttavia, di un motivo di ricorso, in quanto il ricorrente si limita ad invocare le conseguenze – che discendono dalla legge – dell'accoglimento del ricorso in ordine alle spese di lite (Cass. n. 1938/2003; Cass. Sez. U. n. 9859/1997).

4. Vanno dunque accolti i primi due motivi di ricorso, mentre va rigettato il terzo. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, che dovrà provvedere ad una nuova valutazione della controversia, nonché in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso e rigetta il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, 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 22/9/2026.

La Presidente
Giulia Iofrida