



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Tributi, Atto di
contestazione e diniego rimborso
IVA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Angelina-Maria PERRINO	- Presidente -	
Tania HMEJAK	- Consigliere Rel.-	R.G.N. 24641/2015
Francesco FEDERICI	- Consigliere -	Cron.
Filippo D'AQUINO	- Consigliere -	CC - 13/07/2022
Giancarlo TRISCARI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 24641/2015 R.G. proposto da

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

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato (omissis), elettivamente domiciliata in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), giusta procura speciale in calce al controricorso

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio - sezione staccata di Latina n. 1684/39/2015, depositata il 19.03.2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 luglio 2022 dal Consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE





- La Commissione tributaria provinciale di Latina accoglieva i ricorsi riuniti proposti dalla (omissis) s.r.l., rispettivamente, avverso un atto di diniego di rimborso del credito IVA di euro 250.000,00, relativo all'anno 2009, e un atto di contestazione di sanzione, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, per avere ottenuto dall'agente della riscossione, nella fase preliminare, precedente al provvedimento di diniego da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'indebito rimborso dell'IVA;
- con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava gli appelli riuniti proposti dall'Agenzia delle Entrate, evidenziando che:
 - gli atti impugnati si riferivano ad un credito IVA dell'anno 2009, il cui importo era stato già accreditato dall'agente della riscossione, e riguardava l'IVA assolta per il pagamento di spese per l'acquisizione in *leasing* di un capannone industriale e di attrezzature, nonché per operazioni di ristrutturazione del predetto immobile, appartenente ad altra società ((omissis) s.p.a.);
 - il caso rientrava nella fattispecie di cui all'art. 30, comma 3, lett. c) del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto il rimborso riguardava beni strumentali ammortizzabili, anche se acquisiti in forza di un contratto di locazione finanziaria;
 - l'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo;
 - la società contribuente resiste con controricorso, illustrato con memoria.

CONSIDERATO CHE

- Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi degli artt. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 30, comma 3, lett. c) del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR erroneamente ritenuto spettante alla contribuente il rimborso





dell'eccedenza IVA (con conseguente insussistenza dei presupposti per la sanzione irrogata), sebbene il credito riguardasse le spese sostenute per un bene utilizzato dalla società contribuente, ma in forza di un contratto di *leasing* e, dunque, di proprietà di terzi, mentre la disposizione invocata si riferisce solo alla operazioni di acquisto di beni, riconoscendo l'utilizzo del costo e la detrazione IVA esclusivamente al proprietario del bene ammortizzabile;

- prima di esaminare il motivo, occorre premettere che il ricorso riguarda due questioni: la prima attiene alle spese per l'acquisizione in *leasing* di un capannone e di attrezzature, mentre la seconda è relativa ai costi sostenuti per le operazioni di ristrutturazione del medesimo immobile;

- sulla prima questione il motivo è solo in parte fondato, nei limiti di seguito indicati;

- come è noto, l'art. 30, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che l'eventuale eccedenza d'imposta a credito, di ammontare superiore ad euro 2.582,28, possa essere richiesta a rimborso, totalmente o parzialmente, laddove sussistano i presupposti indicati dal secondo comma di tale articolo, il quale, alla lett. c), menziona il rimborso dell'eccedenza IVA, limitatamente all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili;

- un orientamento meno recente di questa Corte escludeva, con riferimento a beni ammortizzabili detenuti in virtù di un contratto di *leasing*, il diritto dell'utilizzatore al rimborso dell'eccedenza IVA, in considerazione del fatto che, prima dell'esercizio del diritto di riscatto, non si verificava alcun effetto traslativo a suo favore (Cass. 24.09.2014, n. 20072);

- la giurisprudenza comunitaria ha, tuttavia, affermato, in applicazione dell'art. 14 par. 1, della direttiva IVA, che l'operazione realizzata con la conclusione di un contratto di *leasing*, relativo ad un





bene che preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto immobile, e precisamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene, va equiparata ad un'operazione di acquisto di un bene di investimento (cfr. Corte Giust., 2 luglio 2015, *NLB Leasing*; Corte Giust. 16 febbraio 2012, *Eon Aset Menidjmont*);

- la funzione del contratto di *leasing* è, dunque, costituita dal fornire all'utilizzatore la disponibilità economica (con i connessi rischi) del bene oggetto del contratto in modo analogo ad un proprietario e un'anticipazione, a fini fiscali, dell'effetto traslativo al momento di effettiva consegna del bene è imposta proprio dall'art. 14 par. 1, della direttiva IVA, secondo il quale, per identificare il concetto di «cessione di beni», occorre fare riferimento al trasferimento non della disponibilità giuridica del bene, ma di quella economica («*trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario*»);

- la giurisprudenza di questa Corte ha così modificato il proprio indirizzo riconoscendo il diritto dell'utilizzatore al rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA di importo superiore ad euro 2.582,28, assolta relativamente a beni ammortizzabili detenuti in virtù di contratto di *leasing*, in quanto tale operazione di *leasing* deve essere equiparata, per detto utilizzatore, all'acquisto di un «bene di investimento» e, quindi, si verifica a suo favore, anche prima dell'esercizio del diritto di riscatto, l'ipotesi di acquisto di un «bene» ammortizzabile prevista dall'art. 30, comma 3, lettera c), d.P.R. n. 633 del 1972 (*ex plurimis*, Cass. 10.05.2019, n. 12457; Cass. 16.10.2015, n. 20951); ciò avviene solo se per detti beni sia previsto





il trasferimento di proprietà, al conduttore, alla scadenza del contratto o se sia prevista l'attribuzione, al conduttore, delle caratteristiche essenziali della proprietà dei beni medesimi e se la somma delle rate e degli interessi equivalga al valore venale dei beni;

- a tale proposito va precisato, poi, che, ai fini della configurabilità della cessione di beni imponibili, occorre che l'esercizio dell'opzione di acquisto, per quanto facoltativa dal punto di vista formale, sia in realtà, alla luce delle condizioni finanziarie del contratto, come la sola scelta economicamente razionale che il locatario possa fare (Corte giust. 4 ottobre 2017, causa C-164/16);
- la sentenza impugnata non si è attenuta del tutto ai richiamati principi di diritto – a cui questo Collegio intende dare seguito – riconoscendo correttamente il diritto della società contribuente al rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA con riferimento all'operazione di *leasing*, ma senza verificare, in concreto, la sussistenza dei sopra menzionati requisiti, necessari per poter equiparare l'operazione in esame ad un'operazione di acquisto di beni di investimento;
- il motivo è, invece, infondato con riferimento alla seconda questione, riguardante le spese per la ristrutturazione dell'immobile acquisito in *leasing* e, quindi, ancora di proprietà di terzi al momento dell'esecuzione di detti lavori;
- secondo un orientamento ormai consolidato di questa Corte, che va senz'altro ribadito, *"L' esercente attività d'impresa o professionale ha diritto alla detrazione IVA anche per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta, anche se potenziale o di prospettiva e pur se, per cause estranee al contribuente, detta attività non possa poi in concreto essere esercitata"* (Cass. Sez. U. 11.05.2018, n. 11533);





- l'orientamento recepisce il fondamentale principio unionale del riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa - da escludersi solo in ipotesi del tutto eccezionali - subordinatamente alla riscontrata sussistenza della essenziale condizione del nesso di strumentalità dell'immobile, che consenta di evitare a chi è, nella sostanza, un "consumatore finale" di potersi detrarre l'imposta;
- il principio rispecchia il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta, come costantemente affermato dalla Corte di Giustizia europea (Corte giust. 28 febbraio 2018 C-672/16; Corte giust. 14 settembre 2017 C-132/16; Corte giust. 18 luglio 2013 C-124/12; Corte giust. 29 ottobre 2009 C-29/08);
- nella specie, trattandosi di spese eseguite su un bene strumentale all'attività di impresa, alla ricorrente spetta senz'altro il diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c), d.P.R. n. 633 del 1972, a nulla rilevando che l'immobile fosse di proprietà di terzi al momento della loro esecuzione;
- in conclusione, il ricorso va accolto nei limiti sopra precisati;
- la sentenza deve essere cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio – sezione staccata di Latina, in diversa composizione, la quale dovrà verificare la sussistenza dei menzionati requisiti per la equiparazione dell'operazione di acquisizione in *leasing* ad un'operazione di acquisto di beni di investimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio – sezione staccata di Latina, in diversa composizione.





Numero registro generale 24641/2015

Numero sezionale 2614/2022

Numero di raccolta generale 28823/2022

Data pubblicazione 04/10/2022

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 13 luglio 2022

Il Presidente
Angelina – Maria Perrino

