



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Relatore
LUNELLA CARADONNA	Consigliere
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
LUCIO LUCIOTTI	Consigliere

Oggetto:

*IVA
ACCERTAMENTO
Ad.26/02/2025
CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11492/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende;

-ricorrente-

contro

[redacted] rappresentata e
difesa dall'avvocato [redacted]

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. PIEMONTE n. 141/2018 depositata il 19/01/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26/02/2025 dal Consigliere GIOVANNI LA ROCCA.

RILEVATO CHE

1. La società semplice [redacted] impugnava la cartella di pagamento e il provvedimento di irrogazione sanzioni emessi in relazione all'indebito rimborso IVA per l'anno 2011 concernente l'acquisto di impianti fotovoltaici installati su fondo di proprietà di terzi di cui la società era solo comodataria.



2. La Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Vercelli, riuniti i giudizi, accoglieva i ricorsi, osservando che si trattava di impianti amovibili e asportabili, nonché, quanto alle sanzioni, che dovesse applicarsi la disciplina prevista dal d.lgs. n. 158/15.

3. L'appello erariale veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Piemonte sulla base di perizia che accertava che l'impianto era «completamente smontabile», «immagazzinabile e conservabile», «trasportabile in una nuova collocazione» e «rimontabile nella nuova sede di utilizzo».

4. La CTR ha altresì aggiunto che l'IVA è «rimborsabile se il bene è strumentale all'attività d'impresa» e, in questo caso, non poteva essere sindacata la scelta operata della concessione in comodato degli immobili su cui sono stati successivamente installati gli impianti fotovoltaici, in luogo per esempio del diritto di superficie, stante la durata indeterminata del comodato, la circostanza che i comodanti erano i genitori dei titolari della società, i quali con ogni probabilità avrebbero in futuro acquistato la proprietà degli immobili in questione il cui valore non doveva essere superiore a quello degli impianti installati; in ogni caso, il mutamento di posizione dell'Agenzia delle entrate in tema di impianti fotovoltaici era successivo all'installazione effettuata dalla società e doveva essere tutelato l'affidamento e la buona fede della contribuente.

5. Contro questa sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate che si è affidata a cinque motivi.

6. Ha resistito con controricorso la società che ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 30



comma 1 lett. c) d.P.R. n. 633/1972, dell'art. 934 c.c., degli artt. 102, 103 e 108 TUIR nonché dell'art. 13 d.lgs. n. 471/1997 perché gli impianti fotovoltaici in questione non possono essere compresi tra i beni ammortizzabili, per l'acquisto dei quali è concesso il rimborso IVA ai sensi dell'art. 30 lett. c) cit., in quanto installati su immobili di terzi che ne hanno acquistato la proprietà secondo il principio dell'accessione.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 697 (*recte* 2697) c.c., in quanto il contribuente non aveva assolto l'onere probatorio a suo carico essendosi limitato a produrre una perizia di parte.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., *«violazione e falsa applicazione degli artt. 36 D.Lgs. 546/92, 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. – vizio di motivazione apparente – nullità della sentenza»*, avendo la sentenza impugnata acriticamente recepito le conclusioni del perito di parte.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., avendo la CTR posto a fondamento della sua decisione motivi mai dedotti dalla ricorrente, quali argomentazioni di tipo probabilistico sulla possibile acquisizione *iure successionis* degli immobili in questione e sul fatto che il valore degli impianti sia superiore a quello degli immobili.

5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 10 l. n. 212/2000 laddove la CTR ha dato rilievo al mutamento di orientamento dell'Amministrazione in tema di impianti fotovoltaici.



6. Il primo motivo è da respingere in quanto non solo è inammissibile poiché contrasta con l'accertamento in fatto svolto dalla CTR, che ha riconosciuto l'амовibilità dei manufatti, ma è anche infondato alla luce della giurisprudenza ormai consolidata di questa Corte secondo cui *«In tema di IVA, l'esecuzione, da parte del comodatario, di opere di ristrutturazione e manutenzione sull'immobile detenuto in comodato, indipendentemente dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine del periodo contrattualmente stabilito, dà diritto alla detrazione dell'imposta o, in mancanza, all'alternativo diritto al rimborso, allorquando sussista un nesso di strumentalità con l'attività di impresa o professionale, anche se potenziale o in prospettiva, da questi svolta»* (v. Cass. n. 215 del 2021; nello stesso senso, Cass. n. 27813 del 2022).

6.1. Queste decisioni seguono le pronunce delle Sezioni Unite nn. 11533 e 11534 del 2018 che hanno affermato, sulla scia della giurisprudenza unionale (v. CGUE 14 settembre 2017, causa C-132/16), il seguente principio di diritto: *«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»* (successivamente, nello stesso senso, v. Cass. n. 23471 del 2020, Cass. n. 22708 del 2020; Cass. n. 20594 del 2023); come chiarito nelle richiamate decisioni delle Sezioni Unite, *«trattasi di regole che appunto permettono di far salvo il fondamentale principio europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa – dalla giurisprudenza unionale da negarsi soltanto 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. Un nesso di strumentalità il quale viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente. E con l'ulteriore aggiunta che la questione all'esame nulla a che fare con fattispecie abusive - o elusive - risolvendosi invece unicamente nello stabilire con un tipico accertamento di fatto se il diritto spetta o non spetta per la rammentata ragione della esistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere».

6.2. Recentemente, poi, le stesse Sezioni Unite, con la sentenza n. 13162 del 2024, hanno ricomposto il contrasto registratosi tra le sezioni semplici in presenza di pronunce secondo cui, atteso il tenore dell'art. 30, comma 2, lett. c) d.P.R. n. 633/1972, non è rimborsabile l'IVA assolta in relazione a beni non acquistati, vale a dire dei quali il soggetto passivo non abbia acquisito la proprietà o altro diritto reale e che per tale ragione non rientrino tra i beni dell'impresa ammortizzabili, ancorché si tratti di beni strumentali all'esercizio della impresa medesima (Cass. n. 24779 del 2015, Cass. n. 24518/2020). Secondo tale arresto nomofilattico, il tenore dell'art. 183 della direttiva 112/2006/CE e la giurisprudenza della Corte di giustizia conducono alla «totale equiparazione di detrazione e rimborso» nel senso che il rimborso costituisce modalità alternativa di esercizio del diritto alla detrazione (v., in particolare, par. 13 della sentenza), sicché si impone una interpretazione "unionalmente orientata" della citata disposizione interna «oltre la sua stretta letteralità, latamente intendendosi per "acquisto" la disponibilità del bene e per "ammortizzabile" la sua durevolezza/utilità pluriennale, campeggiando in questo lessico normativo il concetto funzionale, questo sì imprescindibile, di "strumentalità" ai fini imprenditoriali



del soggetto passivo». Le Sezioni Unite hanno pertanto concluso che «L'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto al rimborso dell'IVA per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili dei quali non è proprietario, ma che detiene in virtù di un diritto personale di godimento, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta».

6.3. Questi principi hanno trovato applicazione anche nel caso di un impianto fotovoltaico realizzato su fondo altrui, in cui si è riconosciuto il diritto alla detrazione, purché sia presente un nesso di causalità con l'attività d'impresa o professionale, ancorché potenziale o di prospettiva, e ciò anche qualora per cause estranee al contribuente la predetta attività non abbia potuto concretamente esercitarsi (Cass. n. 34291 del 2019), tutte condizioni che non sono controverse nel caso in esame.

7. Il rigetto del primo motivo comporta l'inammissibilità per carenza di interesse degli altri motivi che dipendono dal primo.

8. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, devono porsi a carico della ricorrente secondo soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.600,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 26/02/2025.

La Presidente

ANGELINA-MARIA PERRINO

