



Numero registro generale 5762/2021

Numero sezionale 119/2024

Numero di raccolta generale 13162/2024

Data pubblicazione 14/05/2024

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

***IVA**
ACCERTAMENTO

R.G.N. 5762/2021

Cron.

Rep.

Ud. 26/03/2024

PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- ricorrente -

contro

- controricorrente -



FATTI DI CAUSA

1. Il 7 dicembre 2016 l'Agenzia delle entrate, ufficio locale di Brescia, notificava a Corrado Giacinto Becchetti, quale titolare dell'impresa individuale L'Unicorno, l'atto di recupero di un rimborso IVA per l'importo di euro 300.000 oltre sanzioni per euro 90.000 ex art. 5, d.lgs. 471/1997 (30% del capitale).
2. La pretesa impositiva e relativa sanzione si fondava sul fatto che il rimborso era stato chiesto dal contribuente per IVA afferente alla effettuazione di lavori di ristrutturazione di fabbricati ed impianti su un terreno che il contribuente stesso deteneva in virtù di un contratto di locazione stipulato con un soggetto terzo e non quale proprietario, quindi al di fuori della previsione di cui all'art. 30, terzo comma, lett. c), dPR 633/1972.
3. Contro tale provvedimento agenziale proponeva ricorso il Becchetti, affermando il suo diritto al rimborso IVA *de quo*; l'impugnativa veniva accolta dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia; la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate, ufficio locale.
4. La CTR osservava in particolare che nel caso di specie doveva applicarsi il principio di diritto sancito dalle SU della Corte di Cassazione, secondo il quale «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» (Sez. U - , Sentenza n. 11533 del 11/05/2018), accertando in fatto che sussisteva la strumentalità dei lavori edili *de quibus* all' attività d'impresa del contribuente e negando che avesse portata ostativa al chiesto rimborso IVA il fatto che gli immobili interessati dai lavori stessi, in quanto di proprietà di un soggetto terzo, non fossero ammortizzabili dal contribuente medesimo.

4. Avverso la decisione ha proposto ricorso l' Agenzia delle entrate deducendo un motivo unico, poi illustrato con una memoria.

Resiste con controricorso il contribuente, che successivamente ha depositato memoria.

Il PG ha depositato dapprima memoria e successivamente requisitoria scritta.

5. La Sezione tributaria ha individuato in questi termini la questione oggetto del giudizio: se il soggetto passivo abbia diritto al rimborso dell' IVA assolta per l' esecuzione di opere su beni di terzi di cui abbia la detenzione e, più in generale, se a tal fine (ed in relazione alla pronuncia delle SU evocata dal giudice tributario di appello) i presupposti della detrazione e del rimborso di tale imposta debbano considerarsi o meno gli stessi.

Ha rimesso la causa al Primo Presidente per l' eventuale assegnazione alle Sezioni Unite civili, profilando la sussistenza di un contrasto giurisprudenziale interno alla Sezione stessa, ma anche il rilievo nomofilattico della questione.

La causa è stata quindi assegnata alle Sezioni Unite.

RAGIONI DELLA DECISIONE



1. Con l'unico motivo proposto -ex art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione degli artt. 5, comma 5, d.lgs. 471/1997, 30, comma 3, dPR 633/1972, 102, 103, TUIR, poiché la Commissione tributaria regionale, affermando per implicito la sostanziale coincidenza dei presupposti di esercizio del diritto di detrazione e di quello di rimborso dell'IVA, ha dato perciò seguito alla giurisprudenza di legittimità che ha statuito la sussistenza del primo anche qualora l'imposta detratta sia correlata a fatture passive inerenti ad opere su beni detenuti dal soggetto passivo, ma di proprietà di terzi.
2. Sostiene di contro la ricorrente la diversità della disciplina giuridica dei due istituti della detrazione e del rimborso IVA e quindi la non pertinenza al caso di specie di detto orientamento, poiché le opere di ristrutturazione in oggetto, ancorchè riguardanti edifici ed impianti -pacificamente- strumentali alla attività imprenditoriale del Becchetti, insistono su un terreno non di sua proprietà, ma detenuto in forza di un contratto di locazione con un soggetto terzo. L'agenzia fiscale ritiene pertanto che ciò pone la fattispecie concreta al di fuori della sfera di applicabilità dell'art. 30, comma 3, lett. c), dPR 633/1972, il quale appunto prevede che il diritto al rimborso dell'IVA spetti soltanto qualora si riferisca all'acquisto (o all'importazione) di beni ammortizzabili, dovendosi ritenere tali, ai sensi degli artt. 102, 103, dPR 917/1986, quelli non solo strumentali all'attività dell'impresa, ma anche dei quali il contribuente (soggetto passivo) abbia il possesso in virtù del diritto di proprietà o altro diritto reale.
3. La censura è ammissibile, giacchè, contrariamente a quanto dedotto dal controricorrente e come già rilevato nell'ordinanza interlocutoria di rimessione degli atti al Primo Presidente, risulta evidente che la critica, riguarda un' ipotesi di violazione di legge



consistente nell'equiparazione dei presupposti per la detrazione e per il rimborso dell'IVA.

Pertanto la questione di diritto in esame si pone all'interno del perimetro normativo di questo giudizio di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ.

4. Ciò posto, la censura è infondata.

5. Risulta accertato in fatto ed è peraltro incontrovertito che Corrado Giacinto Becchetti nel 2012 ha chiesto ed ottenuto il rimborso di 300.000 euro per IVA corrisposta in relazione ad opere edilizie eseguite da terzi nel 2011 su beni (terreno/edifici/impianti) di proprietà di un soggetto terzo, da lui detenuti in forza di un contratto di locazione.

6. Con l'atto impositivo/sanzionatorio impugnato, l'Agenzia delle entrate ha chiesto la restituzione di detta somma ed irrogato una sanzione di 90.000 euro, secondo la previsione di cui all'art. 5, comma 5, d.lgs. 472/1997, sostenendo la natura indebita del rimborso in esame.

In particolare, negata l'equivalenza dei presupposti di legge per l'esercizio del diritto di detrazione e di quello di rimborso, afferma la fondatezza del suo credito restitutorio (e della correlativa sanzione) in quanto trattasi appunto di IVA relativa ad opere su manufatti di proprietà di terzi, i quali, non avendone il contribuente (soggetto passivo) né la proprietà né altro diritto reale, non possono essere annoverati tra i beni ammortizzabili della sua impresa, secondo le previsioni di cui agli artt. 102, 103, dPR 917/1986, non bastando a tal fine la loro -pacifica- strumentalità all'esercizio dell'impresa stessa.

Secondo parte ricorrente tale fatto giuridico rende insussistente il diritto al rimborso IVA *de quo*, non risultando applicabile la specifica previsione di cui all'art. 30, comma 3, lett. c), dPR 633/1972.



7. Correttamente la Sezione semplice ha rilevato un **contrasto** giurisprudenziale in ordine alla profilata questione ossia, nel suo punto ermeneutico centrale, se i presupposti per la detrazione IVA siano, sostanzialmente, gli stessi del rimborso dell'imposta medesima, con specifico riguardo all'IVA afferente ad operazioni imponibili passive relative a beni di proprietà di un soggetto che è terzo rispetto al rapporto d'imposta.

L'ordinanza interlocutoria precisa che la sentenza 11533/2018 di queste Sezioni Unite ha come oggetto il diritto di detrazione e, almeno non direttamente, quello di rimborso dell'IVA; che quindi tale pronuncia lascia aperta la soluzione della, diversa, questione oggetto del presente giudizio.

Chiarito poi in termini essenziali il quadro normativo interno ed unionale (art. 30, dPR 633/1972, art. 183, direttiva 2006/112/CEE, c.d. direttiva rifiuta; v. *ultra*), la Sezione rimettente ne illustra le interpretazioni della Corte di giustizia e quelle, tra loro contrastanti, della Sezione stessa. Quanto alla seconda rappresenta, in sintesi, l'esistenza di un orientamento che afferma l'equivalenza di presupposti dei due diritti in oggetto, con l'unica condizione della "strumentalità" dei beni interessati per il soggetto passivo (Sez. 5, nn. 27813/2022, 215-36014/2021, 8389/2013) e di un altro indirizzo più restrittivo, che tale equivalenza invece nega (Sez. 5, nn. 24779/2015, 24518/2020).

8. Venendo dunque alla questione di diritto proposta dalla Sezione specializzata, va anzitutto ricordato che:

-l'art. 30, commi 1-2, dPR 633/1972, nelle parti che qui direttamente rilevano, prevede che *«Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'articolo 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di*



chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività» e che «Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione: .. c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili..»;

-l'art. 183, primo paragrafo, della c.d. direttiva "rifusa", prevede che «Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite».

9. Come ben evidenziato nell'ordinanza interlocutoria, il problema interpretativo essenziale è se la previsione della norma eurounitaria induca a considerare che il legislatore interno possa differenziare il trattamento giuridico della detrazione da quella del rimborso in termini sostanziali ovvero solo procedimentali. Questo è davvero il "cuore" della questione in esame.

10. Ritiene il Collegio che dette norme devono essere interpretate secondo l'indirizzo -maggioritario- della Sezione tributaria, che afferma l'equivalenza dei presupposti della detrazione e del rimborso dell'IVA, proprio a partire dalla letteralità della citata disposizione della direttiva rifusa.

In essa è fatta salva la facoltà degli Stati membri di disciplinare le «modalità» di rimborso dell'imposta, quale alternativa al riporto dell'eccedenza attiva annuale. Tale termine non lascia adito a particolari dubbi sulla valenza meramente procedimentale e non sostanziale della facoltà normativa interna. E, d'altro canto, i termini sostanziali nei quali tale normativa può disciplinare l'an dei diritti di detrazione/rimborso, quali volti a garantire il principio generale di "neutralità" che governa l'imposta sul valore aggiunto, sono indicati negli artt. 167 ss. della direttiva medesima, mentre gli



artt. 178 ss. della stessa riguardano, appunto diversamente, il *quomodo* dell'esercizio di tali diritti.

11. Peraltro su questo secondo aspetto sovviene la giurisprudenza della Corte di giustizia, che, in via del tutto consolidata, ha affermato che la normativa interna deve attenersi a precisi caposaldi, non valicabili a pena di incompatibilità unionale ossia il rispetto dei principi di effettività ed equivalenza, la ragionevolezza del termine per il rimborso e la garanzia di assenza di rischi finanziari per il soggetto passivo (tra le altre, v. Corte giust, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok*; C-431/12, *Rafinaria Steaua Romana*; C-254/16, *Glencore Agriculture Hungary*), ma, su tutti, il generalissimo, tendenzialmente assoluto, principio di neutralità dell'imposta *de qua*, che, al fondo, deve sempre guidare la risoluzione delle questioni giuridiche controverse alla medesima afferenti.

12. In questo quadro, va valutato e risolto il prospettato contrasto nella giurisprudenza della Sezione specializzata.

L'indirizzo che restringe la portata applicativa della previsione di cui all'art. 30, secondo comma, lett. c), DPR 633/1972 si basa essenzialmente sulle espressioni «*acquisto*» e «*ammortizzabili*», negando che sia 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, ancorchè si tratti di beni strumentali all'esercizio della impresa medesima (in questo senso, Cass. Sez. 5, n. 24779 del 04/12/2015; Sez. 5, n. 23667 del 28/10/2020; nello stesso senso Sez. 5, n. 24518 del 4/11/2020; successivamente all'ordinanza di rimessione, Sez. 5, n. 21228 del 19/07/2023).

Tali pronunce, sostanzialmente, enucleano il concetto di "bene ammortizzabile" dagli artt. 102, 103, DPR 917/1986, 2424, lett. B) I e II, cod. civ., come bene iscrivibile tra le "immobilizzazioni"



(materiali o immateriali), che secondo i principi contabili OIC (24, 16), sono riferibili a costi ad utilità pluriennale per l'acquisto di beni durevoli, escludendosi che possa considerarsi a tal fine sufficiente la mera "strumentalità" del bene.

Peraltro, con più specifico riguardo al profilo strettamente unionale dell'imposta, questa giurisprudenza ha affermato che il principio di neutralità non implica un rapporto biunivoco tra detrazione e rimborso, costituendo il secondo un modo non ordinario di garantire detto principio, come invece la prima.

Diversamente, l'orientamento che interpreta in modo più ampio l'enunciato normativo in esame assegna un valore tendenzialmente assoluto al principio eurounitario di neutralità, nel senso che, in ogni caso, il soggetto passivo dell'imposta non può esserne inciso al pari di un consumatore finale (in questo senso, v. Cass. Sez. 5, n. 6200 del 27/03/2015; Sez. 6 - 5, n. 215 del 11/01/2021; Sez. 5, n. 27813 del 22/09/2022).

Ed è dunque un' interpretazione "unionalmente orientata" a guidare questa ermeneusi dell'art. 30, secondo comma, lett. c), dPR 633/1972, 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.

13. Il Collegio ritiene di dover seguire il secondo indirizzo, per la dirimente ragione che il giudice nazionale, particolarmente quello di ultima istanza, nel caso dubbio deve adottare un criterio di "interpretazione conforme", a maggior ragione qualora, come nel caso in esame, oggetto del giudizio sia un'imposta "armonizzata" ossia soggetta alla disciplina unionale delle ben note "direttive IVA" L 'obbligo dell' "interpretazione conforme", quale strumento attuativo del principio di primazia del diritto unionale, è del tutto pacifico nelle giurisprudenze della Corte di giustizia (dalla sentenza



Von Colson, C-14/83 in poi) e della Corte costituzionale (dalla sentenza *Granital*, n. 170 del 1984 in poi), nonchè costantemente ottemperato da questa Corte (cfr. Sez. U, nn. 17927/2008, 6316/2009, 299/2020; specificamente nella materia tributaria, tra le molte, Sez. 5, nn. 6085-9453-11418-16001/2019, 7533/2021, 8589/2022).

Orbene, non è dubbio che il "fondamento primo" della disciplina unionale dell'imposta sulla cifra d'affari è sicuramente il principio di neutralità, inteso anzitutto nel senso che il tributo non può incidere sui soggetti passivi, ma soltanto sul consumatore finale. Questa è la logica dell'imposizione sul consumo di beni o servizi ceduti/prestati da un soggetto economico nel territorio fiscale dell'Unione, sempre tuttavia alla condizione che si tratti di beni/servizi scambiati all'interno del modulo attuativo dell'imposta *de qua* (quindi con le eccezioni che derivano, ad esempio, dalle esenzioni ovvero dalla fatturazione per operazioni inesistenti, con le relative limitazioni alla detraibilità dell'IVA).

Questa è, al fondo, la base ermeneutica della giurisprudenza della Corte di giustizia UE, che senz'altro può dirsi orientata nel senso della totale equiparazione di detrazione e rimborso, quali strumenti diretti appunto a garantire il principio generale in questione. Nell'ampia casistica attuativa/esplicativa di tale principio, la Corte di Lussemburgo ha avuto modo di precisare che l'*an* del diritto alla detrazione trova disciplina negli artt. 167-172 della Direttiva 2006/112, mentre i successivi artt. 178-183 della medesima disciplinano -esclusivamente- le modalità di esercizio di tale diritto e di quello alternativo di rimborso (in tal senso, Corte giust., C-338/98, *Commissione/Paesi Bassi*, C-152/02, *Terra Baudedarf-Handel*, C-691/17, *PORR Epitesi Kft*).

In stretta consequenzialità logico-giuridica, la Corte unionale ha perciò affermato che il *quomodo* dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA non deve mai ledere il principio di neutralità,



dovendo altresì rispettare i principi di proporzionalità ed **effettività**, in questi ben circoscritti termini limitandosi il diritto -meramente procedurale- degli Stati membri ex art. 183, Direttiva rifiuta (v. Corte giust., C-274/10, *Commissione europea/Repubblica di Ungheria*, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, C-254/16, *Glencore Agriculture, Hungary Kft*, C-133/18, *Sea Chefs Cruise Services GmbH/Ministre del' Action e des Comptes publics*; nella giurisprudenza interna v., per tutte, Sez. U - , Sentenza n. 21766 del 29/07/2021).

14. Dunque, intendendo dare ulteriore consolidamento all'indirizzo prevalente nella Sezione specializzata tributaria, per collocare la giurisprudenza di questa Corte all'interno dei principi di quella europea, non vi è alternativa ad un'interpretazione estensiva della disposizione legislativa interna.

Pertanto, in particolare, all'espressione «*acquisto .. di beni ammortizzabili*», utilizzata dal legislatore IVA interno (art. 30, terzo comma, lett. c), dPR 633/1972), va attribuito il significato -lato- di disponibilità di tali beni in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso ovvero la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo (quale appunto è, di norma, non solo quello derivante dall'acquisizione della proprietà ovvero di un diritto reale, ma anche da un contratto di locazione/comodato), ferma in ogni caso la necessaria "strumentalità" dei beni stessi all'esercizio dell'impresa (che comunque è presupposto generale della detraibilità dell'IVA ex art. 19, comma 1, dPR 633/1972).

Più specificamente, va rimarcato che il concetto di "bene ammortizzabile" non può essere correttamente inteso nel contesto giuridico dell'IVA con riferimento alle previsioni normative in materia di imposte dirette (artt. 102, 103, dPR 917/1986) e nemmeno risultano ermeneuticamente dirimenti le disposizioni sul bilancio contenute nel codice civile ovvero i principi contabili.



Piuttosto bisogna fare riferimento alla nozione ~~-ampia e~~ sostanzialmente economica- di «*beni di investimento*» che è quella utilizzata nella direttiva "rifusa" (artt. 174, comma 2, lett. a) e comma 3, 188, comma 1, secondo periodo, e comma 2, 189, lett. a), 190, direttiva 2006/112/CEE) e che quindi risulta essere l'unico parametro al quale un' interpretazione "conforme" deve affidarsi.

Ed allora appare chiaro che l'applicazione della disposizione legislativa *de qua* ve necessariamente estesa ai beni che, pur *stricto sensu* non ammortizzabili, sono comunque destinati all'esercizio dell'impresa per un periodo di tempo medio-lungo, appunto quali "investimenti" (beni strumentali).

Il che è puntualmente avvenuto nel caso in esame, posto che il contribuente ha effettuato opere su beni di terzi che sono destinati, stabilmente, all'esercizio della sua attività imprenditoriale (agriturismo).

Pertanto, negare, in concreto, il diritto al rimborso IVA *de quo* equivarrebbe a violare il principio generale di neutralità secondo l'interpretazione datane dalla Corte di giustizia, anche e proprio sotto il profilo che viene approfondito nella parte iniziale della memoria della difesa erariale ossia la necessità di "depurare" dell'onere di tale imposta quello finanziario/fiscale della deduzione frazionata pluriennale dei costi, dunque, *quoad effectum*, in stretta analogia con la disciplina fiscale dei beni ammortizzabili.

15. Va precisato che la prospettata esegesi dell'enunciato normativo in contesto non valica il "confine" dell' "interpretazione conforme", quale posto dalle stessa giurisprudenza della Corte di giustizia (tra le molte, cfr. Corte giust., C-105/03, *Pupino*, C-306/12, *Spedition Welter*, C-335/21, *Vicente*), non entra nel campo della nomopietica e non richiede quindi un rinvio pregiudiziale alla Corte medesima.

Per altro verso, bisogna rimarcare che non esiste un vincolo di conformità/continuità ermeneutica tra diritto civile e diritto



tributario, stante la natura speciale di quest'ultimo, che implica ed impone specifiche attribuzioni di senso al suo lessico **normativo** (basti pensare al concetto di «*possesso di redditi*» di cui all'art. 1, dPR 917/1986, che pacificamente non può essere ricondotto al solo assonante concetto civilistico), mentre è certamente vincolante l'*acquis* della citata giurisprudenza unionale, che appunto spinge la soluzione della questione di diritto in oggetto nel senso che si è indicato.

16. In definitiva il Collegio ritiene di poter affermare che il principio di diritto espresso da queste SU nella sentenza n. 11533/2018 in tema di detrazione IVA va esteso al rimborso dell'imposta medesima.

Quindi, con più specifica attinenza al caso di specie, è formulato il seguente principio di diritto:

«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».

17. In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio possono essere compensate in considerazione del contrasto giurisprudenziale sussistente sulla questione.

Rilevato peraltro che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- *quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (tra le molte, v. Cass., n. 1778 del 29/01/2016).

PQM

La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese.

Così deciso in Roma 26 marzo 2024



Il consigliere est.
Enrico Manzon

Numero registro generale 5762/2021

Numero sezionale 119/2024

Numero di raccolta generale 13162/2024

Data pubblicazione 14/05/2024

Il presidente
Pasquale D'Ascola

