

Civile Ord. Sez. 5 Num. 20905 Anno 2024

Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Relatore: LEUZZI SALVATORE

Data pubblicazione: 26/07/2024



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1403/2023 R.G. proposto da:

ACEA AMBIENTE S.R.L. (già Acea Risorse e Impianti per l'Ambiente S.r.l. – incorporante della società Kyklos S.r.l.), rappresentata e difesa dall'avvocato MARANO' MICHELE (MRNMHL73M08L049H), con domicilio digitale PEC: _____

-ricorrente-

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

-resistente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG.SEZ. del LAZIO n. 2485/2022 depositata il 30/05/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/06/2024 dal Consigliere SALVATORE LEUZZI.

Fatti di causa

La società Kyklos S.r.l., successivamente incorporata dalla società Acea Risorse e Impianti per l'Ambiente S.r.l. con atto di fusione del 14 dicembre 2016, operava nel settore del recupero dei rifiuti non pericolosi. In data 18 marzo 2010, l'odierna ricorrente stipulava contratto di locazione finanziaria con Unicredit Leasing S.p.A. ricevendo in concessione un "trituratore" quale bene strumentale per lo svolgimento dell'attività di compostaggio. Il trituratore, dopo qualche anno di utilizzo presso l'impianto di compostaggio, in data 19 agosto 2012 andava distrutto a seguito di un incendio. La Società continuava a pagare i canoni di leasing e, infine, nel 2014 provvedeva a riscattare il trituratore. Nel 2013, la Generali Assicurazioni S.p.A., in ottemperanza agli obblighi contrattuali assicurativi assunti con la società, provvedeva a indennizzare l'odierna controricorrente del danno subito.

Nel 2014, l'odierna ricorrente è stata oggetto di una verifica, avente ad oggetto i suindicati periodi d'imposta ed è stata, poi, resa destinataria dell'avviso di accertamento n. TKF031500002/2017, con il quale, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, è stata disconosciuta la detrazione dell'Iva assolta sui canoni di *leasing*, appurando una maggiore imposta, per l'anno 2013, pari ad € 7.164,00, ed irrogando la relativa sanzione amministrativa per € 8.059,50.

La Commissione Tributaria Provinciale di Latina ha rigettato il ricorso di primo grado della contribuente.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 4862/2019, depositata in data 16 agosto 2019, ha accolto l'appello della contribuente, ritenendo la nullità dell'avviso per carenza di valida sottoscrizione.

La Suprema Corte, con sentenza n. 1556/2021, ha accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate e ha rinviato la causa alla CTR, in diversa composizione, per l'esame della controversia.

Riassunto il giudizio, con sentenza n. 2485/2022, depositata in data 30 maggio 2022, la CTR in epigrafe ha rigettato l'atto di appello della contribuente.

Quest'ultima si affida ad un unico motivo di ricorso, poi illustrato con memoria. Resiste l'Agenzia con controricorso.

Ragioni della decisione

Con l'unico motivo di ricorso la contribuente adduce la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972, avuto riguardo all'art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR escluso la *"detraibilità ai fini Iva dei canoni di locazione finanziaria di un bene strumentale all'attività di impresa che, per causa di forza maggiore, è andato distrutto prima della conclusione del contratto di leasing"*.

Il motivo è fondato.

La CTR ha escluso la detraibilità dell'Iva pacificamente versata sui canoni di *leasing* in quanto *"afferente i canoni pagati e dedotti dopo l'avvenuta distruzione del bene stante la correlazione dell'I.V.A. in acquisto con i ricavi relativi ad un bene oggetto di risarcimento assicurativo"*.

Nella prospettazione accolta dal giudice regionale, la circostanza che il bene oggetto del contratto di *leasing* sia andato distrutto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

escluderebbe, pur a fronte del persistito pagamento dei canoni, la detraibilità dell'Iva.

Va premesso, in primo luogo, che l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che *"Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione"*.

La detraibilità dell'Iva è, pertanto, ancorata all'effettuazione di ogni operazione passiva rappresentata dall'acquisto di beni e servizi necessari allo svolgimento dell'attività d'impresa e finalizzata al perseguimento dell'oggetto sociale.

In secondo luogo, non ha rilievo che il bene sia stato acquisito in leasing: la giurisprudenza comunitaria ha affermato 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, segnatamente 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 a 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).

Tali elementi hanno indotto questa Corte di Cassazione a ritenere che l'operazione di leasing debba essere equiparata, per l'utilizzatore, all'acquisto di un *"bene di investimento"*, verificandosi a suo favore, anche prima dell'esercizio del diritto di riscatto, l'ipotesi di acquisto di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

un "bene" ammortizzabile prevista dall'art. 30, terzo comma, lettera c), d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. Cass., ord., 10 maggio 2019, n. 12457; Cass. 16 ottobre 2015, n. 20951).

Ciò detto, va rilevato che la Corte di Giust. UE, nella pronuncia C-234-11, ha avuto modo di puntualizzare che in caso di distruzione del bene non sorge l'obbligo di rettifica (con perdita del diritto di detrazione) se ricorrono le condizioni di cui all'art. 185, par. 2, della Direttiva IVA 2006/112/CE, a tenore del quale la rettifica della detrazione non è richiesta qualora l'operazione non sia pagata, interamente o parzialmente, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati (da ultimo v. Corte Giust. 4 maggio 23 in C-127/22; in precedenza Corte Giust. C-234/11).

Tali principi sono stati recentemente ribaditi con la sentenza della Corte di Giust. 127/2022, del 4 maggio 2023, che contiene le seguenti affermazioni di principio:

"L'art. 185, par. 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che:

lo scarto di un bene, che secondo il soggetto passivo è divenuto inutilizzabile nell'ambito delle sue attività economiche abituali, seguito dalla vendita di tale bene in quanto rifiuto, la quale è stata assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (IVA), non comporta che siano «mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni», ai sensi di tale disposizione;

lo scarto di un bene, che secondo il soggetto passivo era divenuto inutilizzabile nell'ambito delle sue attività economiche abituali, seguito dalla distruzione volontaria di tale bene, comporta che siano «mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni», ai sensi del paragrafo 1 di tale articolo. Tuttavia, una siffatta situazione costituisce una «distruzione», ai sensi del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

paragrafo 2, primo comma, di detto articolo, indipendentemente dal suo carattere volontario, cosicché tale modifica non comporta un obbligo di rettifica purché tale distruzione sia debitamente provata o giustificata e il suddetto bene avesse oggettivamente perso qualsiasi utilità nell'ambito delle attività economiche del soggetto passivo. Lo smaltimento debitamente provato di un bene deve essere equiparato alla sua distruzione purché implichi concretamente la sparizione irreversibile di tale bene;

esso osta a disposizioni di diritto nazionale che prevedono la rettifica dell'IVA detratta a monte in occasione dell'acquisto di un bene, qualora quest'ultimo sia stato oggetto di scarto, poiché il soggetto passivo ha ritenuto che esso fosse divenuto inutilizzabile nell'ambito delle sue attività economiche abituali, e, successivamente, tale bene o sia stato oggetto di una vendita assoggettata all'IVA, o sia stato distrutto o smaltito in modo tale da comportarne concretamente la sparizione irreversibile, purché tale distruzione sia debitamente provata o giustificata e il bene in questione avesse oggettivamente perso ogni utilità nell'ambito delle attività economiche del soggetto passivo".

La Corte unionale ha pertanto puntualizzato che "le norme previste dalla direttiva IVA in materia di rettifica mirano ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, di modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette a tale imposta".

In particolare, "per quanto riguarda la nascita di un eventuale obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA assolta a monte, l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce la regola secondo la quale tale rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione".

I Giudici eurounitari hanno poi ricordato come *"la distruzione di un bene comporta necessariamente il venir meno di ogni possibilità di utilizzarlo nell'ambito di operazioni soggette ad imposta"* (Sentenza del 4 ottobre 2012, PIGI, C-550/11), circostanza questa che *"comporta un'interruzione del rapporto stretto e diretto tra il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte e l'utilizzazione dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni tassate a valle"* e quindi *"che siano «mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni», ai sensi dell'articolo 185, par. 1, della direttiva IVA"*; allo stesso tempo *"ciò è peraltro confermato dalla menzione, al paragrafo 2 di tale articolo, della distruzione tra le possibili eccezioni all'obbligo di rettifica"*.

Riguardo ai concetti di "perdita" e "distruzione" la Corte ha poi chiarito come, in mancanza di espressa definizione normativa, nel linguaggio corrente, il primo *"quando si riferisce ad un bene, riguarda, quanto ad esso, il fatto di essere privato di una cosa di cui si possedeva la proprietà o il godimento"*, mentre il secondo *"designa l'azione di alterare profondamente un oggetto, di farlo sparire demolendolo, di distruggerlo"*. A ciò conseguendo che *"la perdita di un bene non può derivare da un'azione volontaria del suo proprietario o possessore, mentre ciò non è escluso in caso di distruzione"*.

È stato infine sottolineato, quanto al contesto in cui si inseriscono le eccezioni previste all'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA e al loro obiettivo, che *"le ipotesi di distruzione" - ancorché volontaria - «perdita o furto corrispondono a casi di perdita economica subita, ma altresì che il verificarsi di tali casi deve essere debitamente dimostrato o giustificato, in applicazione del primo comma di tale disposizione"*.

In buona sostanza, la cornice dei principi è nitida: ai sensi dell'art. 185, par. 2, della direttiva, la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'Iva, "sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni..."; la norma, tuttavia, va interpretata nel senso che la distruzione del bene (o la sua sostituzione con altro più moderno destinato allo stesso uso) non costituiscono un mutamento, intervenuto dopo la dichiarazione Iva, degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione Iva effettuata a titolo di imposta pagata a monte e non comportano l'obbligo di rettifica della detrazione purché venga provata o giustificata – come è incontroverso nel caso di specie – la distruzione stessa ed il bene abbia perso qualsiasi utilità nell'ambito delle attività economiche proprie del soggetto passivo.

In conclusione, seppure la distruzione *tout court* comporti l'alterazione profonda di un oggetto, sì da interrompere, in linea di principio, il rapporto tra il diritto alla detrazione dell'Iva versata a monte e l'utilizzazione del bene, la perdita "fiscale" del bene non si aggiunge alla sua perdita economica, rientrando la distruzione del bene nel novero degli eventi in cui si declina la normale attività di impresa, ove essa sia debitamente provata o giustificata.

Va infine escluso che il rimborso assicurativo interferisca in alcun modo sulla detraibilità dell'IVA poiché si collega ad un rapporto contrattuale stipulato fra l'utilizzatore del bene, poi distrutto, e il terzo assicuratore, dunque su un piano distinto rispetto a quello relativo al contratto di *leasing* in essere con il concedente.

La circostanza che l'utilizzatore del bene si sia cautelato mediante un'assicurazione per l'ipotesi del perimento, poi effettivamente accaduto, del bene, non si sovrappone alla circostanza per la quale in costanza di rapporto di *leasing* l'utilizzatore ha seguito a pagare i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

canoni pure in seguito alla distruzione involontaria del bene, tanto da poterne detrarre per ciò stesso l'IVA, alla stregua dei principi sopra compendiati.

Il ricorso va, in ultima analisi, accolto e la sentenza d'appello va cassata. Poiché non occorrono ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente.

Le spese vanno integralmente compensate per il tenore parzialmente inedito delle questioni investite dal giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della Sezione Tributaria

Corte di Cassazione - copia non ufficiale