

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24968 Anno 2025

Presidente: LA ROCCA GIOVANNI

Relatore: BROGI RAFFAELLA

Data pubblicazione: 10/09/2025

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15881/2024 R.G. proposto da:

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

-ricorrente-

MARPAC S.R.L., elettivamente domiciliato , presso lo studio dell'avvocato DI CIOLLO FRANCESCO (DCLFNC57S06F616T) che lo rappresenta e difende
(avvfrancescodiciollo@puntopec.it)

-ricorrente-

contro

MARPAC S.R.L., elettivamente domiciliato in Monte San Biagio Via

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Provinciale San Magno, 57b, presso lo studio dell'avvocato DI
CIOLLO FRANCESCO (DCLFNC57S06F616T) che lo rappresenta e
difende

-controricorrente-

nonché
MARPAC S.R.L., AGENZIA DELLE ENTRATE

-intimati-

Avverso la SENTENZA della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II
GRADO LAZIO n. 302/2024 depositata il 12/01/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/07/2025
dalla Consigliera RAFFAELLA BROGI.

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio (*hinc*:
CGT2), con la sentenza n. 302/2024 depositata in data 12/01/2024,
nel giudizio riassunto da Marpac s.r.l. (*hinc*: la contribuente o la
società contribuente) - a seguito dell'ordinanza 04/10/2022, n.
28823 con la quale questa Corte aveva cassato con rinvio la sentenza
n. 1684/2015 pronunciata Commissione tributaria regionale del
Lazio (ora CGT2) in data 19/03/2015 - ha accolto il ricorso proposto
dalla società contribuente.

Dalla lettura della sentenza impugnata e dagli atti di causa emerge
che nel presente giudizio sono state riunite le impugnazioni contro:
- il provvedimento di diniego di rimborso dell'eccedenza IVA annuale
richiesto dalla contribuente ai sensi dell'art. 30, co. 3 lett. c), D.P.R.
633/72, per il periodo di imposta 2009 e avente come presupposto
le spese sostenute dalla stessa: a) per l'acquisizione in leasing di un

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

capannone industriale, di attrezzature; b) nonché, per operazioni di ristrutturazione dell'immobile predetto, di proprietà della società SARDALEASING S.P.A.;

- l'atto di contestazione con il quale l'Ufficio sanzionava la società ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, ritenendo che l'indebito rimborso erogato dall'Agente della Riscossione nella fase preliminare del controllo, dunque precedentemente al provvedimento di diniego emesso dall'Agenzia delle Entrate, aveva determinato l'indebita disponibilità di una somma di danaro da parte della società, che si traduceva in un "tardivo versamento".

La Commissione tributaria provinciale aveva accolto i ricorsi dei contribuenti e la decisione era stata confermata dal giudice d'appello. La decisione di secondo grado, a seguito di ricorso in cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate, è stata cassata con rinvio da questa Corte, con l'ordinanza n. 28823 del 2022, dove era stato precisato che:

- il ricorso riguardava due questioni: la prima atteneva alle spese per l'acquisizione in leasing di un capannone e di attrezzature, mentre la seconda era relativa ai costi sostenuti per le operazioni di ristrutturazione del medesimo immobile;
- in ordine alla prima questione (spese sostenute per l'acquisizione in leasing di un capannone) ha rilevato che: *«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*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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).» Questa Corte ha, tuttavia, precisato che ciò vale solo nell'ipotesi in cui per i beni oggetti di leasing sia previsto il trasferimento di proprietà, al conduttore, alla scadenza del contratto o l'attribuzione, al conduttore, delle caratteristiche

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

essenziali della proprietà dei beni medesimi e se la somma delle rate e degli interessi equivalga al valore venale dei beni. Inoltre, 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 (CGUE, 04/10/2017, causa C-164/16);

- in merito alla seconda questione (costi di ristrutturazione sostenuti per l'immobile oggetto di leasing) è stato richiamato, invece, l'orientamento di questa Corte, 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»* (Cass., Sez. U, 11/05/2018, n. 11533). Tale orientamento recepisce, infatti, 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;

2. La CGT2, nel giudizio di rinvio, ha riconosciuto il diritto di detraibilità dell'IVA alla società contribuente, ancorché non ancora proprietaria, ma utilizzatrice del bene immobile acquisito in leasing. Ha rilevato, a tal fine, che tale immobile possiede tutti i requisiti di strumentalità del bene, rispetto all'attività commerciale esercitata da

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Marpac e questa è una condizione essenziale per aver diritto alla detrazione dell'imposta. Ha evidenziato che questa Corte, in perfetta aderenza all'orientamento della CGUE, ha ritenuto che l'utilizzatore finanziario avesse diritto alla detrazione IVA pagata per la ristrutturazione del bene acquisito in leasing in modo simile al vero proprietario dell'immobile. Ha perciò chiarito che il rinvio avesse finalità di accertamento e/o verifica della sussistenza di connessione diretta tra la strumentalità del bene immobile ceduto in leasing e l'IVA pagata sui materiali acquistati per la ristrutturazione eseguita sull'immobile stesso e solo in presenza di tale condizione la contribuente potesse vantare la pretesa di detrazione dell'imposta.

2.1. In conclusione, la CGT2 ha statuito disponendo l'accoglimento del ricorso in riassunzione, con la compensazione delle spese di lite.

3. Contro la sentenza della CGT2 hanno proposto ricorso in cassazione, sia la contribuente (con un unico motivo) che l'Agenzia delle Entrate (con due motivi).

4. La società contribuente ha depositato memorie ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare occorre dare atto che sono stati iscritti due ricorsi contro la medesima sentenza, riuniti nel fascicolo in epigrafe. Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, iscritto a ruolo in data 16/07/2024, è stato notificato in data 12/07/2024, mentre il ricorso della contribuente, iscritto a ruolo in data 22/07/2024, è stato notificato in data 10/07/2024. Sul punto – dato atto che entrambi i ricorsi sono confluiti nel fascicolo in epigrafe – occorre dare continuità a quanto già precisato da questa Corte e cioè che, nei procedimenti con pluralità di parti, una volta avvenuta ad istanza di una di esse la notificazione del ricorso per cassazione, le altre parti, alle quali il ricorso sia stato notificato, debbono proporre, a pena di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decadenza, i loro eventuali ricorsi avverso la medesima sentenza nello stesso procedimento e, perciò, nella forma del ricorso incidentale, ai sensi dell'art. 371 cod. proc. civ., in relazione all'art. 333 dello stesso codice, salva la possibilità della conversione del ricorso comunque presentato in ricorso incidentale - e conseguente riunione ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ. - qualora risulti proposto entro i quaranta giorni dalla notificazione del primo ricorso principale, posto che in tale ipotesi, in assenza di una espressa indicazione di essenzialità dell'osservanza delle forme del ricorso incidentale, si ravvisa l'idoneità del secondo ricorso a raggiungere lo scopo (Cass., 19/12/2019, n. 33809).

1.1. Di conseguenza, deve qualificarsi come ricorso principale quello proposto dalla contribuente, mentre deve essere riqualificato come ricorso incidentale quello proposto dall'Agenzia delle Entrate.

2. Ciò premesso con il primo motivo di ricorso principale la società contribuente ha denunciato, quale *error in iudicando*, la violazione e falsa applicazione dell'art. 15, comma 2, d.lgs. 546/1992, 91 e 92 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. - per omessa motivazione circa la compensazione delle spese di lite, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la compensazione delle spese fosse giustificata dalla «*complessità della vicenda*».

2.1. La ricorrente principale rileva che, nel decidere la compensazione delle spese, la CGT2, quale giudice del rinvio, non ha fornito alcuna motivazione sulla compensazione delle spese di lite, se non ricorrendo a una formula di stile, assolutamente generica inserita nel dispositivo della sentenza: «*considerata la complessità della vicenda*». La decisione è insanabilmente viziata in quanto non risultano le "gravi ed eccezionali ragioni", adeguatamente motivate,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

né la soccombenza reciproca che giustifica la compensazione delle spese.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate ha denunciato la nullità della sentenza e/o del procedimento per omessa pronuncia o motivazione meramente apparente sulla questione devoluta dall'ordinanza di rinvio con riferimento all'art. 384 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

3.1. La ricorrente incidentale rileva che l'ordinanza di questa Corte, n. 28823 del 2023 – una volta risolta in senso favorevole alla società contribuente la questione della spettanza del diritto al rimborso per le spese di ristrutturazione – aveva precisato che il giudice del rinvio, in ordine alla questione relativa al diritto al rimborso delle spese per l'acquisizione in leasing di un capannone e di attrezzature dalla stessa sostenute, verificasse la presenza dei requisiti *«necessari per poter equiparare l'operazione in esame ad un'operazione di acquisto di beni di investimento»* e, in particolare, se per detti beni fosse previsto il trasferimento della proprietà, al conduttore, alla scadenza del contratto o se fosse prevista l'attribuzione, al conduttore delle caratteristiche essenziali della proprietà dei beni medesimi; se la somma delle rate e degli interessi equivallesse al valore venale dei beni e se l'esercizio dell'opzione di acquisto, per quanto facoltativa dal punto di vista formale, fosse, alla luce delle condizioni finanziarie del contratto, come la sola scelta economicamente razionale che il locatario potesse fare.

La CGT2 ha, tuttavia, omesso di procedere all'accertamento di fatto ed alla relativa pronuncia, cui era tenuta alla luce del principio di diritto enunciato e di quanto chiaramente statuito dall'ordinanza n. 28823 del 2022.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 384 cod. proc. civ. nonché violazione e/o falsa applicazione dell'art. 30, comma 3, lett. c) del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

4.1. La ricorrente incidentale evidenzia che il principio di diritto enunciato da questa Corte ex art. 384 cod. proc. civ., costituisce, come noto, la *regola iuris* per la decisione della fattispecie specificamente dedotta in giudizio, cui il giudice di rinvio deve attenersi. Nel caso di specie i giudici non si sono attenuti a quanto indicato da questa Corte. Difatti, la CGT2 era chiamata ad accertare in fatto:

- «se per detti beni sia previsto il trasferimento della 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»;
- e se «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)».

Di conseguenza, il giudice del rinvio, omettendo di fare tali accertamenti, non si è attenuto a quanto fissato nell'ordinanza n. 28823 del 2024.

5. In via preliminare, occorre esaminare congiuntamente i due motivi di ricorso incidentale, da ritenere fondati, con il conseguente assorbimento dell'unico motivo di ricorso incidentale (incentrato sulla statuizione in materia di spese).

5.1. L'ordinanza n. 28823 del 2022 di questa Corte, come evidenziato anche in premessa, aveva distinto chiaramente tra la questione relativa alle spese di ristrutturazione sostenute per l'immobile oggetto di leasing (rigettando il motivo di ricorso articolato dall'Agenzia delle Entrate), rispetto a quella relativa alle spese per l'acquisizione in leasing dell'immobile. Su tale questione il ricorso è stato ritenuto parzialmente fondato, riconoscendo che 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. Tale operazione di leasing deve essere equiparata, per l'utilizzatore, all'acquisto di un «bene di investimento» anche prima dell'esercizio del diritto di riscatto, integrando l'ipotesi di acquisto di un «bene» ammortizzabile prevista dall'art. 30, comma 3, lettera c), d.P.R. n. 633 del 1972, purché ricorrano le seguenti condizioni (il cui accertamento in concreto, evidentemente rimesso al giudice del rinvio, è stato indicato come *necessario per poter equiparare l'operazione in esame ad un'operazione di acquisto di beni di investimento*):

- per i beni oggetto di leasing deve essere previsto il trasferimento di proprietà, al conduttore, alla scadenza del contratto o deve essere prevista l'attribuzione, al conduttore, delle caratteristiche essenziali della proprietà dei beni medesimi;
- la somma delle rate e degli interessi deve equivalere al valore venale dei beni;
- l'esercizio dell'opzione di acquisto, per quanto facoltativo dal punto di vista formale, deve essere, alla luce delle condizioni finanziarie del contratto, come la sola scelta economicamente razionale che il locatario possa fare (CGUE, 04/10/2017, causa C-164/16).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5.2. La CGT2 non ha compiuto affatto la verifica, in concreto, sui requisiti indicati nell'ordinanza n. 28823 del 2023 di questa Corte, limitandosi a richiamarne i principi di diritto.

5.3. Di conseguenza, entrambi i motivi di ricorso incidentale proposti dall'Agenzia delle Entrate sono fondati nei termini di cui in motivazione e devono essere accolti.

La sentenza impugnata deve essere, quindi, cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

5.4. In conseguenza della cassazione della sentenza impugnata deve essere dichiarato assorbito il ricorso principale proposto dalla contribuente in ordine alla statuizione delle spese contenuta nella sentenza impugnata.

P.Q.M.

accoglie il ricorso incidentale nei termini di cui in motivazione e dichiara assorbito il ricorso principale;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 10/07/2025.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale