# Sentenza del 18/09/2019 n. 23218 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. - A seguito di p.v.c. del 10 maggio 2005, l'Agenzia delle Entrate emetteva un avviso di recupero del credito di imposta, relativo agli anni dal 2002 al 2005, indebitamente utilizzato (in compensazione) dalla Costruzioni Costanzo S.r.l. in relazione alle disposizioni di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 8 (recante agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate).

La contribuente impugnava l'atto dinanzi alla CTP di Messina che, con sentenza n. 267/4/06 del 19 maggio 2006, in parziale accoglimento del ricorso, l'annullava l'avviso di recupero in relazione al credito di imposta maturato per l'acquisto di nuove attrezzature (credito altrimenti ritenuto non spettante quanto agli autoveicoli ed al materiale edile).

2. - La pronuncia veniva, quindi, appellata dall'Agenzia dell'Entrate davanti alla CTR della Sicilia, sezione staccata di Messina, che, con sentenza n. 310/27/13, depositata il 18 dicembre 2013, in riforma della decisione di prime cure, statuiva la legittimità dell'avviso di recupero con riferimento (anche) alle cennate attrezzature.

A fondamento del decisum il giudice del gravame ha rilevato che:

- la natura dell'agevolazione tributaria, - finalizzata ad incentivare "nuovi investimenti nelle aree territoriali individuate dalla Comunità Europea", - ne predeterminava l'ambito di applicazione a "strutture produttive ubicate in aree per le quali è stato individuato il relativo presupposto territoriale cioè regioni individuate come svantaggiate", con ciò precludendo l'estensione del beneficio a soggetti che avessero "utilizzato i beni in aree territoriali (regioni) non svantaggiate (Lombardia) cioè diverse da quelle svantaggiate (Sicilia) per le quali soltanto è stato previsto il diritto all'agevolazione";

- detta preclusione ("in assenza di espressa previsione legislativa") era destinata ad operare anche nel caso di "utilizzo dei beni in via transitoria".

3. - Costruzioni Costanzo S.r.l. ricorre per la cassazione della pronuncia della CTR articolando un solo motivo cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - In relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione della L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 7, con riferimento ai presupposti ivi individuati ai fini della decadenza

dall'agevolazione (per gli investimenti realizzati in aree svantaggiate).

Assume, in sintesi, la ricorrente che, - una volta individuata all'interno della Regione Sicilia la sua ("unica") struttura produttiva, l'impiego, in via transitoria (per il soddisfacimento, dunque, delle esigenze produttive correlate all'esecuzione di uno specifico appalto), delle attrezzature aziendali (i cui costi avevano rappresentato l'investimento già ammesso all'agevolazione) nell'ambito territoriale di Regione (la Lombardia) diversa da quelle individuate "dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006" (quali "aree ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, par. 3, lett. a) e c)" Trattato che istituisce la Comunità Europea; L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 1), non poteva integrare la causa di decadenza costituita dalla destinazione di dette attrezzature "a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione" (citato art. 8, comma 7).

Spiega, quindi, la ricorrente che, - rimanendo immutata la sua unica struttura produttiva, - ed in conformità alla stessa ratio della disposizione di favore (finalizzata a "favorire lo sviluppo equilibrato delle aree svantaggiate"), il dislocamento operativo di attrezzature aziendali presso i cantieri aperti da un'impresa di costruzioni non determina un mutamento della struttura produttiva nè realizza, dunque, la fattispecie sanzionatoria costituita dal trasferimento di quelle attrezzature presso diversa struttura produttiva.

2. - Il ricorso è fondato e va accolto.

3. - La L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 1,- al fine di agevolare nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, - ha previsto "un contributo nella forma di credito di imposta" (da utilizzare esclusivamente in compensazione, ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241) in favore (tra le altre) delle imprese "che operano nei settori... delle costruzioni" e che "effettuano nuovi investimenti nelle aree ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, par. 3, lett. a) e c), citato Trattato, individuate dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006"; nuovi investimenti, questi, che debbono essere costituiti da "acquisizioni di beni strumentali nuovi di cui agli artt. 67 e 68 T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917,... destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali di cui al comma 1" (citato art. 8, comma 2).

Per assicurare, quindi, uno stabile (ed effettivo) collegamento tra l'agevolazione fiscale e le sue ragioni giustificative, il legislatore ha introdotto disposizioni di natura antielusiva contingentando temporalmente l'entrata in funzione dei beni oggetto dell'agevolazione ("entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione") e disponendone la destinazione alle strutture produttive "che hanno dato diritto all'agevolazione"; così che il credito di imposta deve essere rideterminato (con esclusione del corrispondente investimento agevolato) nel caso di tardiva entrata in funzione (oltre il secondo periodo d'imposta) dei beni strumentali oggetto di investimento ovvero qualora detti beni "entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione" siano stati "destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione" (ovvero "dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa"; citato art. 8, comma 7).

3.1 - La Corte ha già rilevato che l'agevolazione cui si correla il credito di imposta in questione persegue l'obiettivo di incentivare, in determinate zone territoriali, le iniziative che apportino crescita della produzione e sviluppo economico (cfr. Cass., 30 ottobre 2015, n. 22236; Cass., 25 novembre 2011, n. 24936; Cass., 22 gennaio 2010, n. 1165); e detto rilievo, va rimarcato, è coerente con la disciplina Eurounitaria dello strumento utilizzato che, risolvendosi in un aiuto di Stato, deve iscriversi tra gli aiuti "compatibili con il mercato comune" in quanto destinato a "favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione" (art. 87, par. 3, lett. a), Trattato istitutivo della Comunità Europea, vigente ratione temporis, ora art. 107 T.F.U.E., par. 3, lett. a); v., altresì, le decisioni della Commissione, del 13 marzo 2000 e del 20 settembre 2000, che hanno approvato la Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006).

3.2 - A riguardo della disposizione antielusiva di cui al citato art. 8, comma 7, si è, poi, rilevato che la sua ratio riposa sull'esigenza di evitare l'immissione temporanea dei beni nell'impresa al solo fine di fruire dell'agevolazione (v., Cass., 12 febbraio 2014, n. 3114); e può soggiungersi, con riferimento alla fattispecie della destinazione dei beni "a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione", che la disposizione è volta (altresì) ad assicurare uno stabile collegamento tra l'agevolazione fiscale e le sue (sopra ricordate) ragioni fondative ("favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione"; art. 87, par. 3, lett. a), citato Trattato istitutivo della Comunità Europea).

3.3 - La fattispecie della dislocazione territoriale dei beni strumentali all'esercizio dell'attività di costruzione edilizia è già stata oggetto di disamina da parte della Corte che, a riguardo della sopra ricordata fattispecie decadenziale, ha rilevato che "la dislocazione dei beni nei cantieri edili ove viene esercitata l'attività di impresa non determina il venir meno del beneficio, salvo il caso in cui il cantiere assurga ad autonoma struttura produttiva, inteso come autonomo ramo di azienda dotato di autonomia gestionale." (Cass., 22 luglio 2016, n. 15193).

In detta pronuncia la Corte, - nel ribadire che l'nuovi investimenti in beni strumentali debbono correlarsi all'attività di impresa (e, dunque, alla struttura produttiva) in termini di effettività (e non meramente cartolari), sicchè è necessario che i costi ed i ricavi dei beni acquisiti "si inseriscano nella contabilità di una struttura produttiva effettivamente operante nel territorio, per realizzare nella zona svantaggiata non solo quei costi e quei ricavi, ma l'oggetto stesso della propria attività di impresa" (così Cass., 11 febbraio 2009, n. 3310), - ha rimarcato che "la finalità perseguita dalla norma è quella di incentivare la crescita economica di imprese localizzate in zone svantaggiate, per il che laddove la gestione dell'impresa, cui sono imputati i costi ed i ricavi, sia localizzata in zona svantaggiata sussistono i presupposti per l'agevolazione, ancorchè i luoghi in cui viene data esecuzione agli appalti si trovino in altro ambito territoriale." (Cass., 22 luglio 2016, n. 15193, cit.).

3.4 - La Corte intende (qui) dare continuità al proprio precedente arresto per la coerenza che lo stesso esprime rispetto all'impianto complessivo delle disposizioni di agevolazione in esame ed agli stessi orientamenti comunitari in tema di aiuti di Stato.

Sotto il primo versante, difatti, va rimarcato che la fattispecie antielusiva (citato art. 8, comma 7.) risulta incentrata sulla destinazione dei beni strumentali (del loro impiego) ad una "struttura produttiva" diversa da quella che ha dato titolo all'agevolazione, ove, dunque, la nozione di "struttura produttiva" non può che essere identica a quella (già) impiegata dalla disposizione istitutiva dell'agevolazione (che, a sua volta, fa riferimento a beni strumentali "destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali di cui al comma 1"; citato art. 8, comma 2); nell'uno, così come nell'altro caso, difatti, il nuovo investimento (in beni strumentali) presuppone l'esistenza di un'attività economica organizzata (di uno "stabilimento", secondo la dizione impiegata negli orientamenti comunitari in tema di aiuti di Stato), di un complesso di beni (azienda o ramo di azienda) volti al perseguimento del fine produttivo dell'impresa.

Così come, dunque, l'agevolazione assume, a suo presupposto, "una struttura produttiva effettivamente operante nel territorio, per realizzare nella zona svantaggiata.... l'oggetto stesso della propria attività di impresa" (così Cass., 11 febbraio 2009, n. 3310), - così che la mera apertura di un cantiere edile non darebbe titolo all'agevolazione in difetto di una stabile attività produttiva insediata nell'area svantaggiata, - inversamente il diritto all'agevolazione non può venire meno qualora i beni strumentali dell'attività di impresa, effettivamente radicata nel territorio dell'area svantaggiata, siano destinati ad un cantiere esterno a quell'area.

Del resto, se l'agevolazione in discorso mira ad incentivare, in determinate zone territoriali, le iniziative che apportino crescita della produzione e sviluppo economico (il Trattato istitutivo della Comunità fa riferimento, come si è detto, al fine di "favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione"), detti obiettivi presuppongono il radicamento dell'impresa nell'ambito territoriale "svantaggiato" (nel cui contesto si riverberano gli effetti dei nuovi investimenti sul piano dello sviluppo economico, ed anche sotto il profilo occupazionale), rispetto al quale radicamento la (temporanea) dislocazione dei beni strumentali (impiegati in un cantiere) rimane un dato sostanzialmente neutro (se non tale, come già rilevato da questa Corte, da determinare una "autonoma struttura produttiva, inteso come autonomo ramo di azienda dotato di autonomia gestionale.").

E va, altresì, rimarcato come questa Corte, - con riferimento all'esenzione decennale dall'Ilor prevista dal D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, art. 101 (che prendeva in considerazione, a tal fine, gli "stabilimenti industriali tecnicamente organizzati che si impiantano nei territori indicati all'art. 1"), - abbia finito con l'accedere, quanto alle imprese di costruzioni, ad una nozione del requisito del "radicamento territoriale dell'impresa" essenzialmente incentrato su di un "collegamento organizzativo e funzionale con un determinato territorio", così che anche le imprese edili potevano beneficiare dell'agevolazione stessa in presenza "di una struttura imprenditoriale tecnicamente organizzata, idonea a determinare un durevole rapporto tra attività (edile) esercitata ed ambito territoriale (Mezzogiorno) del suo svolgimento" (v., ex plurimis, Cass., 27 dicembre 2018, n. 33462; Cass., 29 aprile 2004, n. 8239; Cass., 22 maggio 2002, n. 7488).

3.4.1 - Sotto il versante della disciplina Eurounitaria rileva, poi, la Corte che, alla stregua degli Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato a finalità regionale (v. gli orientamenti del

1998, 98/C 74/06, nonchè quelli espressi dalla Commissione per gli anni 20072013, 2006/C 54/08, e 2014-2020, 2013/C 209/01), il divieto assoluto di trasferimento riguarda (solo) gli "attivi immateriali" (per tali intendendosi brevetti, licenze di sfruttamento o di conoscenze tecniche brevettate, know-how, conoscenze tecniche non brevettate) che, per l'appunto, debbono essere utilizzati "esclusivamente nello stabilimento beneficiario degli aiuti a finalità regionale"; laddove, come statuito dalla Corte di Giustizia in relazione all'ampio potere discrezionale di cui gode in materia la Commissione (T.F.U.E., art. 107, par. 3, art. 108, par. 4, e art. 109), "la Commissione può adottare orientamenti al fine di stabilire i criteri in base ai quali essa intende valutare la compatibilità, con il mercato interno, di misure di aiuto previste dagli Stati membri" (Corte di Giustizia, 19 luglio 2016, causa C-526/14, Ta.Ko. e altri, punto 39), orientamenti, questi, attraverso i quali la Commissione "si autolimita nell'esercizio di detto potere discrezionale e non può, in linea di principio, discostarsi da tali norme... nei limiti in cui non si discostino dalle norme del Trattato FUE... (Corte di Giustizia, 8 marzo 2016, causa C-431/14P, Repubblica ellenica c. Commissione Europea, punti 68 e ss.).

3.5 - Nella fattispecie non è controverso che i beni strumentali oggetto dell'investimento agevolato siano stati (effettivamente) destinati alla (e così posti in funzione nella) attività di impresa svolta dalla ricorrente nell'ambito di regione svantaggiata (la Sicilia); così come risulta accertato dalla CTR che, per il periodo di apertura di un cantiere (in Lombardia), quegli stessi beni siano stati destinati (e così delocalizzati) "in via transitoria" a detta attività.

Le circostanze, così accertate, per quanto sopra rilevato, non erano idonee ad integrare la causa di decadenza dal beneficio e la sentenza impugnata va, pertanto, cassata.

Essendosi formato il giudicato interno quanto ad una parte del credito di imposta non spettante (relativamente, dunque, agli autoveicoli ed al materiale edile), e non essendo, poi, necessari ulteriori accertamenti di fatto, alla cassazione della sentenza impugnata consegue la dichiarazione del diritto della ricorrente ad usufruire del credito di imposta in relazione ai beni strumentali oggetto dell'impugnato avviso di recupero del credito di imposta.

4. - Le spese del secondo grado del giudizio e del giudizio di legittimità vanno interamente compensate tra le parti in ragione della novità della questione trattata e del consolidarsi della giurisprudenza di legittimità in epoca successiva alla stessa gravata pronuncia.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso introduttivo della Costruzioni Costanzo S.r.l. limitatamente ai beni strumentali oggetto dell'impugnato avviso di recupero; compensa, tra le parti, le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 3 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 settembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza