# Sentenza del 28/01/2022 n. 2726 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. C.O. Italiana S.p.A. ricorre con cinque motivi contro l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza n. 271/24/12 della Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, pronunciata in data 18 settembre 2012, depositata in data 6 novembre 2012 e non notificata, che ha accolto l'appello dell'ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione del diniego di esenzione Ilor per l'anno di imposta 1997.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. riteneva che l'esenzione Ilor fosse applicabile solo nel caso in cui lo stabilimento, o una parte funzionalmente autonoma ed idonea allo svolgimento dell'attività, fosse stato realizzato entro il 31/12/1993.

La C.t.r. riteneva che nel caso al suo esame tale requisito fosse insussistente, in quanto la G.d.F. aveva accertato che i lavori erano iniziati solo nel luglio 2003, con lo sbancamento dell'area, la realizzazione dei plinti e la recinzione del terreno.

3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per l'udienza pubblica del 14 dicembre 2021.

La parte ha depositato istanza di trattazione ed istanza di discussione orale, ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Il sostituto procuratore generale, Cardino Alberto, ha depositato requisitoria scritta, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

La società ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.L. 8 febbraio 1995, n. 32, art. 12, conv. con modificazioni dalla L. 7 aprile 1995, n. 104 e del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, art. 101.

Secondo la ricorrente, la Commissione tributaria regionale avrebbe erroneamente, ritenuto che per stabilimenti atti all'uso, ai fini dell'agevolazione I.L.O.R. in discorso, dovesse intendersi una struttura già completa alla data del 31.12.1993, mentre il D.L. n. 32 del 1995, richiedeva soltanto che tale condizione dovesse essere presente per coloro che, in precedenza, non si erano trovati

in condizione di poter fruire dell'agevolazione, purchè entro il 31.12.1993, avessero almeno iniziato la costruzione dello stabilimento o effettuato un investimento, anche minimo, nelle opere necessarie a tanto.

Ritiene la ricorrente che la normativa in esame vada interpretata nel senso che, ai fini del godimento dell'agevolazione, alla data del 31 dicembre 199 debbano essere stati effettuati investimenti che, pur non immediatamente idonei a consentire il funzionamento dell'impianto, risultassero "prospetticamente" adeguati alla realizzazione di uno stabilimento industriale organizzato.

1.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Questa Corte ha già chiarito che "in tema di agevolazioni tributarie, spetta al contribuente l'onere di provare tutti i presupposti dell'esenzione decennale dall'ILOR prevista dal D.P.R. n. 218 del 1978, art. 101, per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati che si impiantano nei territori del Mezzogiorno e, quindi, non solo che l'impresa finalizzata alla realizzazione dell'iniziativa si sia costituita in forma societaria, ma anche che l'opificio sia divenuto atto all'uso entro il termine perentorio del 31 dicembre 1993, secondo la previsione del D.L. n. 244 del 1995, art. 18, comma 2, convertito nella L. n. 341 del 1995" (Cass. n. 18362/2015; conf. Cass. n. 3079/2004).

Come è stato detto nelle citate pronunce, le agevolazioni fiscali previste dal T.U. delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno, approvato con D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, e successive modificazioni, non sono state abrogate dal D.L. 23 giugno 1995, n. 2442, art. 18, comma 1, convertito nella L. n. 314 del 1995, che prevede testualmente al comma 2 che "l'agevolazione di cui al T.U. delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno, approvato con D.P.R. n. 218 del 1978, art. 101, e successive modificazioni, resta applicabile agli stabilimenti ivi indicati che,..., siano divenuti atti all'uso entro la data del 31 dicembre 1993, ancorchè alla stessa data non siano intervenute le occorrenti autorizzazioni".

Il T.U. anzidetto, art. 101, stabilisce al comma 1 che "per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati che si impiantino nei territori indicati all'art. 1 e per le costruzioni annesse è concessa l'esenzione decennale dall'ILOR sui relativi redditi industriali".

La L. 1 marzo 1986 n. 64, contenente la disciplina organica dell'intervento straordinario nel Mezzogiorno, ha previsto all'art. 17 che le disposizioni contenute nel detto T.U. "sono ulteriormente prorogate sino al 31.12.93".

Il legislatore del 1995 ha inteso mantenere in vita le agevolazioni tributarie per le iniziative produttive insediate nei territori del mezzogiorno, senza però apportare alcuna variante ai termini ed alle condizioni, previsti dal T.U. n. 218 del 1978 e successive modifiche per la loro applicazione.

E' indubbio che il D.L. n. 244 del 1995, art. 18, ha subordinato l'applicazione residuale della L. n. 64 del 1986, all'attivazione degli stabilimenti indicati nel T.U. di cui al D.P.R. n. 218 del 1978, entro

la data del 31.12.93, e che questo termine non è prorogabile, se non per espressa disposizione di legge, poichè ha natura perentoria.

La disciplina agevolativa, di cui all'assetto normativo indicato, derogatoria della regola generale in materia d'imposizione fiscale, è connotata nel suo complesso dal carattere della straordinarietà, che espressamente la qualifica, e non può tollerare, perciò, che le condizioni poste per fruire dei benefici in essa previsti siano dilazionabili. Ne discende che essa deve essere interpretata, per quel che qui interessa, nel senso che stabilisce termini perentori, e perciò improcrastinabili, a meno di espressa previsione normativa derogatrice.

L'espressione atti all'uso, impiegata dal D.L. n. 32 del 1995, art. 12, comma 1, non può lasciare àdito ad equivoci sul fatto che gli stabilimenti, per ottenere l'esenzione decennale I.L.O.R., debbano essere idonei a raggiungere lo scopo per cui vennero impiantati; id est a produrre i beni o i servizi cui sono destinati. Ciò si evince anche dal fatto che, nella medesima norma, viene menzionata l'irrilevanza del già avvenuto rilascio delle necessarie autorizzazioni o licenze. Sostanzialmente la norma afferma essere irrilevante, ai fini della idoneità richiesta per l'esenzione in argomento, l'assenza dei provvedimenti amministrativi che ne consentono il funzionamento. La norma, sostanzialmente, prende atto della possibilità che l'iter necessario al rilascio dei provvedimenti abilitativi venga completato in un tempo ben più lungo di quello impiegato per impiantare lo stabilimento. Il che, dipendendo dalle lungaggini della P.A., non potrebbe ridondare in danno del contribuente che richiede l'agevolazione. Ma, eccettuata tale carenza documentale, la norma non afferma l'irrilevanza di altre incompletezze o carenze che rendano lo stabilimento non atto all'uso. Dunque non può che concludersi che, alla data del 31.12,1993, lo stabilimento deve essere idoneo al funzionamento e non semplicemente iniziato o in fase di realizzazione.

Pertanto, nel caso di specie, la C.t.r. non è incorsa nella denunziata violazione di legge.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la falsa applicazione del D.L. 8 febbraio 1995, n. 32, art. 12, conv. con modificazioni dalla L. 7 aprile 1995, n. 104, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La C.t.r. aveva accertato la mancata realizzazione dell'impianto nel luglio 1993 e non con riferimento alla data del 31 dicembre 1993.

2.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Invero, come si è detto, incombe sul contribuente l'onere della prova della sussistenza dei requisiti per la fruizione di un'agevolazione fiscale.

Nel caso di specie, il giudice ha ritenuto che l'unica verifica effettuata nel luglio 2003 dalla G.d.F. aveva evidenziato lo stato del tutto iniziale dei lavori.

Per il resto, sarebbe stato onere della società contribuente dimostrare che era stato realizzato entro il 31 dicembre 1993 un impianto atto all'uso.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso, consistente nella relazione dell'ufficio del territorio di Bari, da cui risultava che la società aveva iniziato la sua attività nel 1993, avendo installato alcuni macchinari ed emesso fatture.

Con il quarto motivo, la ricorrente denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (nel testo modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54), l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso, consistente nel valore dimostrativo della relazione dell'ufficio del territorio di Bari, da cui risultava che la società aveva iniziato la sua attività nel 1993, avendo installato alcuni macchinari ed emesso fatture.

Con il quinto motivo, la ricorrente la ricorrente denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (nella formulazione precedente alla modifica di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54) l'insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. sarebbe pervenuta in modo apodittico alla conclusione che, dato lo stato dei lavori rilevato dalla G.d.F. nel luglio 1993, andava escluso che alla data del 31 dicembre 1993 potesse essere stato realizzato l'impianto "atto all'uso".

3.2. I motivi, da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono inammissibili.

Preliminarmente deve rilevarsi che le Sezioni Unite di questa Corte hanno definitivamente chiarito che "le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'art. 348-ter c.p.c., u.c., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che il D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3-bis, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito" (Cass. S.U. n. 8053/2014).

Pertanto, risulta ictu oculi inammissibile la doglianza relativa alla semplice insufficienza della motivazione, di cui al quinto motivo.

In relazione ai restanti motivi, deve comunque rilevarsi che il mancato esame della valutazione contenuta nella relazione dell'ufficio tecnico (U.T.E.) territoriale dell'11 settembre 2000 non costituisce il mancato esame di un fatto decisivo e controverso.

Per quanto riguarda gli elementi fattuali contenuti nella suddetta relazione, l'Agenzia delle entrate evidenzia come l'U.T.E. si era espresso in termini meramente ipotetici, avendo rilevato che dalla copia delle fatture risulterebbe che nel 1993 vi era stata l'installazione di una serie di macchinari che avrebbero potuto realizzare un impianto "atto all'uso".

Deve, però, rilevarsi che nel p.v.c. della G.d.F. del luglio 1993 risultava l'acquisto di una serie di macchinari, con le relative fatture di acquisto, temporaneamente depositati presso lo

stabilimento della controllante, stante l'impossibilità di custodirli nel costruendo opificio.

Il riferimento agli elementi di fatto evidenziati nella relazione dell'U.T.E., redatta nel 2000, non appare, dunque, decisivo nella fattispecie, incombendo, come si è visto, sul contribuente l'onere di dimostrare la realizzazione, entro il 31 dicembre 1993, dell'impianto atto all'uso.

Per quanto fin qui detto il ricorso va complessivamente rigettato, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia controricorrente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a pagare all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro5.600,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 14 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 28 gennaio 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza