Sentenza del 04/01/2022 n. 8 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della società P. D. s.p.a, avviso di accertamento, per l'anno 2009, con il quale recuperava a tassazione maggiore Ires, per Euro 182.137,00, oltre interessi e sanzioni. Secondo l'ipotesi dell'Amministrazione finanziaria, non doveva essere riconosciuta alla società l'agevolazione di cui alla legge cosiddetta "Tremonti ter", riguardante la detassazione degli investimenti effettuati ai sensi del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 5, comma 1, convertito, con modificazioni, in L. 3 agosto 2009, n. 102.

2. La società impugnava l'avviso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale che accoglieva il ricorso. L'Agenzia delle Entrate interponeva appello avverso la sentenza di primo grado che veniva respinto dalla CTR dell'Emilia-Romagna.

3. La sentenza impugnata ha ricostruito, in primo luogo, l'ambito di attività produttiva della società, rilevando la duplica attività svolta dalla società P.D. s.p.a., riguardanti "l'attività di produzione per la vendita di macchinari di perforazione delle miniere, cave e torbiere", nonchè la "concomitante attività dell'esecuzione di opere specializzate del sottosuolo, nella quale potevano essere utilizzati gli stessi macchinari"; ha, quindi, evidenziato che "i macchinari in questione sono stati realizzati dalla stessa società ricorrente, ed erano nuovi al momento della vendita alle società di leasing in quanto mai utilizzati nè ammortizzati, e prima della suddetta vendita erano contabilizzati nel magazzino". Su tali premesse in fatto, ha respinto l'appello dell'Amministrazione, sul rilievo che "l'investimento oggetto dell'agevolazione prevista dal D.L. n. 78 del 2009, art. 5 è costituito dal costo dei contratti di leasing sottoscritti nel dicembre 2009 e l'agevolazione fiscale era legittima posto che beni, oltre ad essere nuovi, erano qualificabili come bene merce in quando prodotti per poi essere venduti".

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a un unico motivo di impugnazione.

5. La società contribuente è rimasta intimata.

6. A seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione civile, la causa è stata rimessa all'odierna udienza pubblica, reputandosi di particolare rilevanza la questione di diritto sollevata dall'Agenzia delle Entrate col ricorso in Cassazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 5, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, nonchè dell'art. 109 t.u.i.r. e dell'art. 2697 c.c. deducendo, in primo luogo, che poichè nella specie il momento di sostenimento del costo era precedente al periodo agevolato (1 luglio 2009 - 30 giugno 2010), la norma agevolativa non poteva essere applicata; in secondo luogo, - anche attraverso il richiamo alla ordinanza di questa Corte n. 12466 del 17 giugno 2015 - che il beneficio fiscale accordato dal D.L. n. 78 del 2009, art. 5, comma 1, in parola, può essere concesso solo a condizione che i macchinari e le apparecchiature per cui viene fruita l'agevolazione siano strumentali all'attività d'impresa ed utilizzati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, rimanendo escluso allorchè i macchinari e le apparecchiature costituiscano un bene merce, ossia oggetto primario dell'attività commerciale di impresa.

1.1. La violazione di legge denunciata dall'Amministrazione erariale consisterebbe, dunque, nell'aver la CTR ricollegato, impropriamente, la novità dell'investimento al fatto che i macchinari non risultavano mai utilizzati nè ammortizzati laddove, invece, l'investimento deve essere individuato nella sua concreta realizzazione ("nuovi") nel periodo di riferimento contemplato dalla norma medesima e sempre che i nuovi macchinari siano utilizzati nell'attività d'impresa.

2. Il ricorso è fondato.

2.1. Il D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 5, comma 1, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102 (cd. Tremonti ter), regola la "Detassazione degli investimenti in macchinari" prevedendo che: "E' escluso dall'imposizione sul reddito di impresa il 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 16 novembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 21 dicembre 2007, fatti a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 giugno 2010. L'agevolazione di cui al presente comma può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta di effettuazione degli investimenti.".

3. Dal complessivo tenore di tale disposizione - norma agevolativa di stretta interpretazione, insuscettibile di ermeneusi estensiva o analogica - se ne trae che essa subordina l'agevolazione fiscale alla contemporanea presenza di due condizioni: 1) investimenti di "nuovi" macchinari e/o "nuove" apparecchiature, compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, realizzati dal 1 luglio 2009 - data di entrata in vigore del decreto - al 30 giugno 2010; 2) strumentalità dei nuovi macchinari all'attività d'impresa.

3.1. In particolare, il requisito della "novità" dei beni - introdotto in sede di conversione del D.L. n. 78 del 2009 - circoscrive l'investimento (da effettuarsi nel periodo di riferimento) a macchinari o apparecchiature mai utilizzate e, quindi, nuove. Inoltre, circoscrive il sostenimento del costo ad un preciso arco temporale (1 luglio 2009 - 30 giugno 2010), escludendo, dunque, gli investimenti precedenti al periodo agevolato.

3.2. Quanto al requisito della strumentalità, sebbene la norma non disponga espressamente che debba trattarsi di beni strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, esso si ricava, logicamente,

dal riferimento testuale agli investimenti "fatti" dall'impresa.

3.3. La ratio dell'agevolazione, infatti, è quella di incentivare gli investimenti in elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività d'impresa, come peraltro analogamente previsto alle precedenti edizioni dell'incentivo, sicchè la detassazione dell'investimento non può che riguardare beni "nuovi" e "strumentali" all'attività di impresa e non destinati a terzi (cd. beni merce).

3.2. In altri termini, in base ad un'interpretazione logica e teleologica della norma in parola, l'agevolazione deve essere correlata ad un costo effettivamente rimasto a carico del contribuente, in quanto, se non correlato, verrebbe meno la funzione stessa dell'agevolazione.

3.3. Questa Corte ha già affermato il principio della necessaria correlazione tra costo e agevolazione, seppur con riguardo alla diversa ipotesi di riguardante la defiscalizzazione degli interventi dì ristrutturazione di cui alla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 1, evidenziando che detta normativa agevolativa si applica "alla sola ipotesi di determinazione del reddito immobiliare secondo il criterio del reddito fondiario, atteso che, in questa ipotesi, i costi sostenuti non concorrono come componenti negativi ma costituiscono un onere per alleviare il quale il legislatore ha introdotto tale beneficio; viceversa, in caso di redditi derivanti da immobili strumentali, il reddito è il risultato della somma tra le entrate e i costi sostenuti, deducibili dall'imponibile, sicchè l'applicazione della suddetta agevolazione si tradurrebbe in una duplicazione della deduzione e, dunque, in una indebita locupletazione poichè non correlata ad un costo effettivamente rimasto a carico dell'imprenditore." (cfr. Sez. 5, 17/06/2015, n. 12466, richiamata in ricorso, seguita da Sez. 5, 02/11/2020, n. 24223).

4. Ciò posto, la sentenza impugnata risulta erronea per un duplice ordine di considerazioni.

4.1. In primo luogo, la CTR ha errato nell'identificare la "novità" dell'investimento rispetto a beni già contabilizzati in magazzino - come risultante dagli atti - al 31/12/2008 ("i macchinari in questione... erano nuovi... e prima della suddetta vendita già contabilizzati in magazzino") spostando il presupposto temporale dell'agevolazione ai "contratti di leasing sottoscritti nel dicembre 2009", dovendo piuttosto circoscrivere l'investimento nel periodo di riferimento indicato dalla disposizione in parola. Va ribadito che, come è evidente dalla consecutività delle espressioni utilizzate nel disposto di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 5, comma 1, l'agevolazione non scatta se non a fronte di investimenti di nuovi macchinari che siano stati realizzati ("fatti") dal 1 luglio 2009 al 30 giugno 2010 ("E' escluso dall'imposizione sul reddito di impresa il 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature...fatti a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 giugno 2010") e tali non possono considerarsi i beni iscritti in contabilità in magazzino al 31/12/2008, per i quali, all'evidenza, i relativi costi sono sostenuti anteriormente al periodo di operatività del beneficio fiscale di cui al citato D.L. n. 78 del 2009, art. 5, comma 1.

4.2. L'altro errore di diritto in cui è incorsa la CTR sta nell'aver derivato la legittimità dell'agevolazione fiscale non dalla strumentalità dell'investimento rispetto all'attività di impresa, ma dal "costo dei contratti di leasing sottoscritti nel dicembre 2009 (!) posto che i beni, oltre ad

essere nuovi (!), rispetto alla società cedente P.D. s.p.a., erano qualificabili come bene merce in quanto prodotti per poi essere venduti.".

4.3. Ed invero, che il costo del contratto di leasing non sia qualificabile come investimento agevolabile si trae dalla logica considerazione che esso, per come si è configurata l'operazione di leasing (la P.D. s.p.a. vende a due distinte società di leasing i macchinari iscritti in contabilità al 31/12/2008, le quali, successivamente, (ri)cedono alla P.D. s.p.a., gli stesso beni), non ha realizzato, in concreto, alcun costo effettivamente rimasto a carico del contribuente, in quanto i macchinari e le apparecchiature oggetto dell'operazione di leasing back, non solo sono stati destinati alla commercializzazione a terzi, perdendo il carattere della strumentalità, ma sono ritornati nella disponibilità della società contribuente, portandosi in detassazione costi fittizi così tradendo lo scopo stesso dell'agevolazione.

4.4. Ed invero, la concessione in leasing di macchinari già contabilizzati prima dell'entrata in vigore della norma agevolativa e poi retrocessi alla stessa società che richiede l'agevolazione, fuoriesce del tutto dalla logica e dalla ratio che si è inteso perseguire con la decretazione d'urgenza, volta a porre in campo, come espressamente riconosciuto dal preambolo del decreto legge, misure "anticrisi" per le imprese, tra cui la previsione dell'agevolazione in parola ma al solo fine di investire in "nuovi" macchinari e/o "nuove" apparecchiature, per migliorare e modernizzare la produzione attraverso l'acquisto di beni strumentali all'attività di impresa, con la conseguenza che la detassazione dell'investimento non può che riguardare beni strumentali all'attività di impresa e non destinati a terzi (cd. beni merce).

4.5. Va conclusivamente enunciato il seguente principio di diritto: "Il D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 5, comma 1, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102 (cd. Tremonti ter) subordina l'agevolazione fiscale alla contemporanea presenza di una duplice condizione, e cioè, a) che si tratti di investimenti di "nuovi" macchinari e/o "nuove" apparecchiature, compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, realizzati dal 1 luglio 2009 al 30 giugno 2010; b) che detti nuovi investimenti siano strumentali all'attività d'impresa. La condizione riguardante la strumentalità degli investimenti all'attività di impresa, fa si che l'agevolazione sia correlata ad un costo effettivamente rimasto a carico del contribuente in quanto, se non correlato, viene meno la funzione stessa di tale agevolazione che è quella di incentivare gli investimenti in elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzate durevolmente nell'ambito dell'impresa, con la conseguenza che la detassazione dell'investimento non può operare riguardo a beni destinati a terzi (cd. bene merce).

5. All'accoglimento del ricorso consegue la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla CTR dell'Emilia-Romagna, affinchè proceda ad un nuovo esame della controversia alla luce dell'enunciato principio di diritto.

6. Il giudice di rinvio è tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR dell'Emilia-Romagna, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta sezione civile della Corte di Cassazione, il 26 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 4 gennaio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza