

Sentenza del 22/01/2024 n. 2234 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza indicata in epigrafe la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale di Bologna che aveva accolto i ricorsi proposti dalla A.A. Spa contro il silenzio rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso della maggiore IRES versata per gli anni 2009 e 2010 a seguito della mancata fruizione dell'agevolazione di cui all' art. 5 d.l. n. 78/2009 (c.d. Tremonti ter), disposizione che concedeva la detassazione del reddito d'impresa in misura pari al 50% dell'ammontare degli investimenti effettuati in nuovi macchinari e nuove apparecchiature.

1.1. Affermava la CTR, richiamando la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 44/E del 27 ottobre 2009 , che il comma 3-bis dell' art. 5 d.l. n. 78/2009 risponde allo scopo di obbligare al mantenimento e all'utilizzo del bene oggetto di agevolazione in strutture produttive situate nel territorio dello Spazio Economico Europeo ; la norma doveva pertanto essere interpretata nel senso che non consente l'utilizzo del beneficio fiscale per i beni oggetto di acquisto da parte di società che, avendo stabili organizzazioni fuori dalla See, li abbiano lì collocati .

2. Avverso la suddetta sentenza la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione con un motivo, illustrato con il successivo deposito di memoria ex art. 380.1 bis cod. proc. civ.

L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

3. Con ordinanza interlocutoria depositata in data 18/08/2023 la causa è stata rimessa a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

4. In data 4/12/2023 il Pubblico ministero ha depositato memoria ai sensi dell' art. 378 , comma 1, cod. proc. civ., chiedendo il rigetto del ricorso.

In data 28/12/2023 la ricorrente ha depositato ulteriore memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Con unico mezzo la società contribuente deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 5 , comma 3-bis, d.l. n. 78/2009 , convertito dalla legge n. 102/2009 .

1.1. Censura in particolare la sentenza impugnata per avere interpretato la norma suddetta nel senso che la revoca del beneficio operi anche nell'ipotesi di mero spostamento dei beni oggetto di agevolazione e non solo nel caso di cessione al di fuori dello Spazio Economico Europeo.

2. L' articolo 5 del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78 , convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 , rubricato Detassazione degli investimenti in macchinari , consentiva di escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa un importo pari al 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007, fatti a decorrere dal 1 luglio 2009 - data di entrata in vigore del decreto - e fino al 30 giugno 2010.

Il comma 3 del citato articolo prevedeva, in via generale, la revoca del beneficio qualora l'imprenditore cedesse a terzi o destinasse i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto.

3. In sede di conversione del decreto legge, con l'introduzione del comma 3-bis, fu introdotta una causa di revoca speciale, disponendosi che 3-bis. L'incentivo fiscale di cui al comma 1 è revocato se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo .

4. Il tema attiene dunque alla corretta interpretazione della terminologia utilizzata dal legislatore per descrivere la fattispecie che dà luogo alla revoca del beneficio.

4.1. La CTR ha sconfessato l'interpretazione rigorosamente letterale operata dal giudice di prime cure, optando per una lettura della disposizione in esame più coerente con la specifica disciplina agevolativa del D.L. n. 78/2009 , con le finalità di logica economica perseguite e con il disegno complessivamente perseguito dalle precedenti edizioni della disciplina normativa intesa ad agevolare gli investimenti in macchinari ed apparecchiature industriali da parte delle imprese nazionali.

4.2. Tale operazione ermeneutica è in tesi consentita dal tenore della disposizione che, in primo luogo, a differenza di quanto previsto dal comma precedente, non delimita espressamente l'ambito della revoca alle cessioni a terzi poste in essere - nel biennio - dall'imprenditore beneficiario della detassazione a terzi (oltre alla differente ipotesi dell'utilizzo per finalità estranee all'esercizio di impresa).

Infatti, il comma 3-bis cit., risultato di un successivo innesto in sede di conversione del decreto legge n. 78/2009 , contiene esclusivamente un generico riferimento alla cessione dei beni, con terminologia che consente di attribuire a tale locuzione il significato di trasferimento a qualunque titolo della loro disponibilità presso una stabile organizzazione collocata al di fuori dello Spazio economico europeo, anche ad opera del primo acquirente e beneficiario della detassazione.

4.3. Tale lettura trova conferma nella palesata finalità del legislatore di incentivare la produttività delle imprese nazionali, perseguita con la disposizione antielusiva generale del comma 3 cit. e completata con l'introduzione del comma 3-bis in esame, che prevede la revoca del beneficio non solo quando la cessione avviene a favore di terzi, ma anche quando la cessione del macchinario agevolato avviene a favore di una stabile organizzazione extra SEE, la quale, pur non essendo un soggetto giuridico distinto dalla società cedente ma un mero centro di

imputazione di situazioni giuridiche, è produttiva di redditi che, in prima approssimazione, vengono tassati nello Stato della fonte.

4.4. Pertanto, come condivisibilmente chiarito dalla Circolare esplicativa n. 44/E del 27 ottobre 2009 , l'indicazione contenuta nel citato comma 3-bis a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo non va intesa come riferita alla astratta disponibilità di una stabile organizzazione nei suddetti paesi, quanto piuttosto alla circostanza concreta che il cessionario utilizzi il bene agevolato in strutture produttive (principale o secondaria) ubicate nell'ambito dello Spazio economico europeo, a prescindere dal luogo in cui è collocata la propria residenza fiscale e pertanto deve ritenersi che, al di fuori della ipotesi di cessione a soggetti terzi, costituisca causa di revoca dell'agevolazione anche il trasferimento del bene, ad opera del beneficiario dell'agevolazione, presso proprie strutture produttive situate al di fuori dello Spazio economico europeo.

4.5. La disciplina così come interpretata inoltre, sotto un profilo di sistema, pur nei limiti in cui esso possa essere colto nel succedersi dei provvedimenti emergenziali, risulta coerente con la finalità di tutela dell'imprenditoria nazionale perseguita dai precedenti interventi agevolativi che avevano previsto la detassazione degli investimenti realizzati nel territorio dello Stato (art. 3 , comma 2, D.L. n. 357/1994 , c.d. Legge Tremonti e art. 4, comma 4, D.L. n. 383/2001, c.d. "Tremonti bis"),

4.6. Nella disciplina in esame, tale finalità, a differenza delle discipline incentivanti precedenti, risulta non contraddetta, ma solamente - e più prudentemente - temperata dalla necessità di compatibilità con il principio comunitario della libera circolazione dei beni, esteso anche ai Paesi dello SEE.

4.7. Contrasta con tale finalità il trasferimento dei macchinari operato dalla società residente A.A. Spa in favore delle proprie stabili organizzazioni Sparse in svariate parti del mondo, che non incentiva la produttività nazionale ma quella di paesi esterni alla SEE, con profitto per il fisco dello Stato estero di residenza della stabile organizzazione, ma con costi a carico dell'erario italiano.

A quanto osservato in merito alla interpretazione dell' art. 5 , comma 3-bis del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78 consegue che non coglie nel segno la critica mossa dalla ricorrente, in particolare nella seconda memoria difensiva, secondo cui la revoca della agevolazione tributaria si fonderebbe sul mancato adempimento degli oneri previsti dalla citata Circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 , che al contrario si pone come mero intervento esplicativo della disciplina di legge.

5. Il motivo, per quanto esposto, è infondato, ed il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

6. Ai sensi dell' art. 384 , primo comma, cod. proc. civ. si ritiene di dover enunciare il seguente principio di diritto: Il comma 3-bis dell' art. 5 del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78 , convertito dalla legge n. 102/2009 , che dispone la revoca del beneficio della detassazione parziale degli investimenti in macchinari di cui al precedente comma 1, qualora i beni oggetto degli

investimenti siano ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo", va intesa come riferita alla circostanza concreta che il cessionario utilizzi il bene agevolato in strutture produttive, principale o secondaria, non ubicate nell'ambito dello Spazio economico europeo, a prescindere dal luogo in cui è collocata la propria residenza fiscale e pertanto deve ritenersi che, al di fuori della ipotesi di cessione a soggetti terzi, costituisca causa di revoca dell'agevolazione anche il trasferimento

del bene, ad opera del beneficiario dell'agevolazione, presso proprie strutture produttive situate al di fuori dello Spazio economico europeo .

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la società ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 7.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza