

Giurisprudenza

Investimenti detassati, se strumentali all'attività d'impresa

15 Febbraio 2022

Accolta la tesi dell'amministrazione secondo cui il beneficio non poteva essere applicato in quanto il momento di sostenimento del costo era precedente al periodo agevolato



Sulla base di un'interpretazione logica e teleologica dell'articolo 5, comma 1, DI n. 78/2009, convertito con modifiche dalla legge "Tremonti ter" (n. 102/2009), l'agevolazione prevista, consistente nella detassazione dell'investimento, è subordinata 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 10 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 d'impresa fa sì che l'agevolazione sia correlata a costi effettivamente rimasti a carico del contribuente poiché, in mancanza di correlazione, viene meno la funzione stessa dell'agevolazione (di incentivare gli investimenti in elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'impresa), con la conseguenza che la detassazione dell'investimento non può operare riguardo a beni destinati a terzi (bene merce). Lo ha chiarito la Cassazione nella sentenza n. 8 del 4 gennaio 2022.

I fatti

Con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2009, l'Agenzia delle entrate ha recuperato a tassazione, nei confronti di una spa, maggiore Ires per circa euro 182.137,00, oltre interessi e sanzioni, ritendendo non spettante l'agevolazione prevista dalla "Tremonti ter".

I giudici di merito hanno accolto, in primo grado, il ricorso della società e, in secondo, hanno respinto l'appello dell'Agenzia. In particolare, la Commissione regionale ha ricostruito l'ambito di attività produttiva "duplice" della contribuente, riguardante tanto la «*produzione per la vendita di macchinari di perforazione delle miniere, cave e torbiere*», quanto 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 né ammortizzati, e prima della suddetta vendita erano contabilizzati nel magazzino*». Su tali premesse in fatto, la Commissione regionale ha respinto l'appello dell'Amministrazione, ritenendo che «*l'investimento oggetto dell'agevolazione prevista dall'articolo 5 del d.l. n. 78 del 2009 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*».

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione lamentando violazione e falsa applicazione di legge (articolo 5, Dl n. 78/2009, articolo 109 Tuir e articolo 2697 cc), deducendo che, nella fattispecie:

- il momento di sostenimento del costo era precedente al periodo agevolato (1° luglio 2009 - 30 giugno 2010) e, quindi, la norma agevolativa non poteva essere applicata
- come già chiarito nell'ordinanza della stessa Cassazione, n.12466 del 17 giugno 2015, il beneficio fiscale ex articolo 5, comma 1, Dl n. 78/2009 può essere concesso solo a condizione che i macchinari e le apparecchiature per cui viene fruita l'agevolazione siano strumentali all'attività d'impresa e utilizzati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, rimanendo escluso allorché i macchinari e le apparecchiature costituiscano un bene merce, ossia oggetto primario dell'attività commerciale di impresa.

La Ctr, quindi, avrebbe ricollegato erroneamente la novità dell'investimento al fatto che i macchinari non risultavano mai utilizzati né ammortizzati laddove, invece, l'investimento, per poter essere agevolato, deve essere individuato nella sua concreta realizzazione ("nuovi") nel periodo di riferimento indicato dalla norma e sempre che i nuovi macchinari siano utilizzati nell'attività d'impresa.

La Corte ha accolto il ricorso e ha affermato che, dal tenore complessivo dell'articolo 5, comma 1,

DI n. 78/2009, «... 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...» (sentenza n. 8/2022).

Osservazioni

I giudici di legittimità hanno esaminato i due presupposti necessari per fruire dell'agevolazione e, cioè, la "novità" dei beni e la loro "strumentalità" all'attività d'impresa.

Con riferimento al requisito della "novità" dei beni, i giudici di legittimità hanno chiarito che la norma, da una parte, circoscrive l'investimento (da effettuarsi nel periodo di riferimento) a macchinario o ad apparecchiature mai utilizzate e, quindi, nuove; dall'altra, delimita, il sostenimento del costo a un preciso arco temporale (1° luglio 2009 - 30 giugno 2010), escludendo, dunque, gli investimenti precedenti il periodo agevolato. Di conseguenza, nella fattispecie esaminata, la Ctr ha errato nell'identificare la "novità" dell'investimento rispetto a beni già contabilizzati in magazzino 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*». Il giudice d'appello, piuttosto, avrebbe dovuto circoscrivere l'investimento al periodo di riferimento indicato espressamente dall'articolo 5, DI n. 78/2009. Al riguardo, la Cassazione ha chiarito che, dalla consecutività delle espressioni utilizzate nella norma, l'agevolazione deve essere riconosciuta 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.

In relazione al requisito della strumentalità, poi, la Cassazione ha affermato che, sebbene l'articolo 5, DI n. 78/2009 non disponga espressamente che debba trattarsi di beni strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, il nesso di strumentalità «*si ricava, logicamente, dal riferimento testuale agli investimenti "fatti" dall'impresa.*» La *ratio* dell'agevolazione, infatti, è quella di incentivare gli investimenti in elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività d'impresa, come analogamente già previsto alle precedenti edizioni dell'incentivo e già affermato, secondo il principio della correlazione necessaria tra costo e agevolazione, per la defiscalizzazione degli interventi di ristrutturazione ex articolo 1, legge n. 449/1997 (n. 12466/2015

e n. 24223/2020).

Pertanto, l'altro errore di diritto commesso dalla Ctr è stato riscontrato dalla Corte nell'aver fatto dipendere il riconoscimento dell'agevolazione dal «*costo dei contratti di leasing sottoscritti nel dicembre 2009, posto che i beni, oltre ad essere nuovi rispetto alla società cedente, erano qualificabili come bene merce in quanto prodotti per poi essere venduti*») e non, invece, dalla strumentalità dell'investimento rispetto all'attività di impresa. Al riguardo, la Cassazione ha osservato che il costo del contratto di leasing non era qualificabile come investimento agevolabile, poiché l'operazione in esame veniva attuata dalla spa mediante vendita, a due distinte società di leasing, dei macchinari iscritti in contabilità al 31/12/2008; successivamente, le società (ri)cedevano alla spa, gli stessi beni. La contribuente, quindi, non ha sopportato, in concreto, alcun costo effettivamente rimasto a proprio carico, 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 sua disponibilità e le hanno consentito la detassazione di costi fittizi, tradendo lo scopo stesso dell'agevolazione con la quale il legislatore d'urgenza ha voluto porre in campo misure "anticrisi" per le imprese, come del resto emerge dal preambolo del decreto legge.

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/investimenti-detassati-se-strumentali-allattivitadimpresa>