



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

VALENTINO LENOCI - Presidente -

PAOLO DI MARZIO - Consigliere -

ROSANNA ANGARANO - Consigliere -

FRANCESCO CORTESI - Rel. Consigliere -

ALESSANDRO FAROLFI - Consigliere -

IRES
ACCERTAMENTO

Ud. 06/03/2025 – CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n.r.g. 7704/2022, proposto da:

██████████ **s.p.a.**, in persona del legale rapp.te p.t. ██████████
rappresentata e difesa, per procura speciale allegata al ricorso, dagli
Avv.ti ██████████ presso i quali è
elettivamente domiciliata in ROMA, ██████████

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa *ex lege*
dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale è domiciliata a
ROMA, in VIA DEI PORTOGHESI, N. 12

-controricorrente e ricorrente incidentale-



avverso la sentenza n. 1186/2021 della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, depositata il 1° ottobre 2021;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 6 marzo 2025 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. ██████████ s.p.a. impugnò innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bologna l'avviso di accertamento con il quale era ripreso a tassazione, ai fini Ires per l'anno 2011, il maggior imponibile derivante dal rilievo di un'indebita fruizione dei benefici fiscali di cui all'art. 5, comma 3-*bis*, del d.l. 3 agosto 2009, n. 78, conv. con modif. nella l. n. 102/2009 (cd. Tremonti-*ter*), oltre sanzioni e interessi.

Alla società, in particolare, era stato contestato di aver acquistato beni produttivi assegnandoli, successivamente, a proprie stabili organizzazioni situate fuori dallo Spazio Economico Europeo (SEE), purtuttavia usufruendo del beneficio fiscale in parola, che consentiva la detassazione del reddito d'impresa in misura pari al 50% dell'ammontare degli investimenti effettuati per l'acquisto di tali beni.

La C.T.R. adita accolse il ricorso.

2. Il successivo appello erariale fu accolto con la pronunzia indicata in epigrafe.

I giudici regionali rilevarono che l'allocazione del bene produttivo al di fuori del SEE equivaleva alla sua cessione, con conseguente revoca del beneficio, perché «eliminava gli intenti volti ad incentivare ed incrementare i dati economici del Paese concedente l'agevolazione»; ritennero, tuttavia, di disapplicare le sanzioni, in quanto le problematiche interpretative insorte sull'applicazione del decreto "Tremonti-*ter*", in forza della sua infelice formulazione, modificata in sede di conversione, giustificavano la disapplicazione.



3. La sentenza d'appello è stata impugnata da [REDACTED] con ricorso per cassazione affidato a un unico motivo.

L'Amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso e proposto ricorso incidentale, anch'esso sulla base di un unico motivo.

La contribuente ha depositato controricorso all'avverso ricorso incidentale e memoria in prossimità dell'udienza.

Considerato che:

1. Il primo motivo del ricorso principale denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 5, commi 3 e 3-bis, del d.l. n. 78/2009 e dell'art. 12 preleggi.

La ricorrente si duole del fatto che la C.T.R. abbia interpretato la disposizione agevolatrice di cui al decreto Tremonti-*ter* prescindendo dal suo tenore letterale, estendendo la fattispecie ostativa della cessione a terzi al diverso caso, verificatosi nella specie, di semplice allocazione del bene produttivo fuori dal SEE, senza che ciò comporti cessione a terzi e permanendo il bene stesso nella stabile organizzazione dell'impresa contribuente.

1.1. Il motivo non è fondato.

Va data continuità, sul punto, al principio di diritto affermato da questa Corte per la prima volta con la sentenza n. 2234/2024, secondo cui «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 inteso come riferito 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».

1.2. L'enunciazione di tale principio muove dal rilievo in base al quale l'originario art. 5 del d.l. n. 78/2009, rubricato «Detassazione degli investimenti in macchinari» - il quale prevedeva, al comma 3, la generale revoca del beneficio nel caso in cui l'imprenditore avesse ceduto a terzi o destinato i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto - vide affiancarsi, in sede di conversione (con l'introduzione del comma 3-bis), una causa di revoca speciale, riferita al caso in cui «i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo».

Secondo questa Corte, la disposizione in esame merita una lettura 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.

Siffatta opzione ermeneutica è anzitutto 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), poiché 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 del SEE, anche ad opera del primo acquirente e beneficiario della detassazione.

Essa, inoltre, trova conferma nella palesata finalità del legislatore di incentivare la produttività delle imprese nazionali, perseguita con la disposizione antielusiva generale del comma 3 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 bene “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.

1.3. Pertanto, come 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.

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*"),

Nella suddetta disciplina, 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 del SEE.

1.4. Con tale finalità contrasta il trasferimento dei beni produttivi operato dalla società contribuente in favore delle proprie stabili organizzazioni, 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 conseguono il rilievo di infondatezza della censura e, pertanto, il rigetto del ricorso principale.

2. L'unico motivo del ricorso incidentale critica la sentenza impugnata nella parte inerente alle sanzioni.

L'Agenzia delle entrate sostiene che la C.T.R. avrebbe errato nell'applicare gli artt. 8 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e 10, comma 3, della l. n. 212/2000 in quanto, all'epoca del ricorso, era già stata diffusa la prassi interpretativa di cui alla citata circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009,



donde l'insussistenza di un possibile errore scusabile idoneo a legittimare la disapplicazione della sanzione.

2.1. La censura è fondata.

Giova richiamare, in tal senso, quanto ripetutamente affermato da questa Corte in punto ai requisiti perché possa parlarsi di «obiettiva incertezza normativa» idonea a configurare l'esimente di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997.

Al riguardo è stato precisato, in particolare, che tale situazione è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; la mancanza di precedenti giurisprudenziali; l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; il contrasto tra opinioni dottrinali; l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (in questo senso, fra le altre, Cass. n. 1893/2021, Cass. n. 15452/2018).

La C.T.R. non ha svolto un'adeguata indagine sulla sussistenza dei detti indici, essendosi limitata ad evocare imprecisate «problematiche interpretative risolvibili ma mai banali»; essa, inoltre e soprattutto, ha omesso di prendere in considerazione il richiamato documento di prassi, del quale, anzi, ha mostrato di non tenere conto, laddove ha



precisato esservi stata «la necessità del formarsi di prassi amministrativa», in realtà risalente a dodici anni prima.

Pertanto, in accoglimento del motivo, il ricorso incidentale va accolto.

3. In relazione a detta statuizione, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice *a quo* affinché, in diversa composizione, decida uniformandosi all'indicato principio e provveda, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Al rigetto del ricorso principale consegue, invece, il rilievo della sussistenza dei presupposti per la condanna della ricorrente al pagamento di un importo pari al doppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, accoglie il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna.

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

Così deciso in Roma, il 6 marzo 2025.

Il Presidente
Valentino Lenoci

