



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
MARIA CLARA SALI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.

Oggetto

Investimenti nel Mezzogiorno
– credito di imposta – aiuti di
Stato – investimento iniziale
Principio di diritto

AC – 16/04/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23536/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato,

– ricorrente –

contro

[REDACTED] S.R.L., rappresentato e difeso dagli Avv. [REDACTED]
[REDACTED]

– controricorrente –

avverso la sentenza della CORTE GIUST. TRIB. II GRADO CAMPANIA,
n. 2699/2023 depositata il 26/04/2023;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 16
aprile 2025 dal consigliere Rosanna Angarano.



FATTI DI CAUSA

1. in data 19 novembre 2019, la [REDACTED] s.r.l., esercente l'attività di commercio al dettaglio di carburante, inviava all'Agenzia delle Entrate istanza per la fruizione del credito d'imposta previsto dall'art. 1, commi da 98 a 108, legge n. 208 del 2015, a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019, avessero effettuato l'acquisizione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, indicati nel comma 99 (vale a dire macchinari, impianti e attrezzature varie), facenti parte di un progetto di investimento destinato a strutture produttive ubicate nel Mezzogiorno. Il credito veniva quantificato in euro 189.206,00

In data 07 gennaio 2020, l'Agenzia delle Entrate comunicava l'autorizzazione alla fruizione del credito d'imposta in misura pari a quanto richiesto.

A seguito di un controllo, l'Ufficio, in data 14 giugno 2021, notificava alla società un processo verbale di constatazione con il quale contestava l'eccedente utilizzo in compensazione del credito d'imposta nell'anno 2020 per euro 105.853,16. Di conseguenza, in data 7 ottobre 2021, notificava alla società atto di recupero n. [REDACTED] per mezzo del quale, per l'anno di imposta 2020, recuperava il credito di imposta per l'intero suo ammontare ed applicava la sanzione di cui all'art.13, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997.

2. Avverso l'atto di recupero la società proponeva ricorso che veniva accolto solo parzialmente dalla CTP che annullava l'atto impugnato nella parte in cui disponeva il recupero del credito d'imposta relativo alla voce «attrezzature» e laddove aveva applicato la sanzione pari al 100 per cento dell'ammontare del credito indebitamente utilizzato in luogo della misura del 30 per cento; rigettava per il resto, il ricorso compensando le spese di lite.

Avverso detta sentenza spiegavano appello entrambe le parti.



La Corte di secondo grado, con la sentenza in epigrafe, rigettava l'appello principale dell'Ufficio ed accoglieva quello incidentale della società, così accogliendo integralmente l'originario ricorso della contribuente.

3. Avverso detta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate e la società si difende a mezzo controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, commi 98 – 108, legge 28 dicembre 2015 n. 208, dell'art. 109 t.u.i.r., dell'art. 2967 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha rigettato l'appello con riferimento alle spese per «beni strumentali» ed ha ritenuto che anche per le medesime vi fosse il diritto all'agevolazione. Osserva che la disposizione presuppone che i beni siano, per l'appunto, strumentali all'attività di impresa, restando esclusi quelli considerati tale nella sentenza, quali pensiline, mobili della cucina, televisore, piano di cottura. Osserva che i beni, per essere soggetti ad agevolazione, dovevano essere nuovi, strumentali all'attività d'impresa, e far parte del ciclo produttivo aziendale.

2. Con il secondo motivo denuncia in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, commi 98 – 108, legge n. 208 del 2015 cit., dell'art. 109 t.u.i.r. e dell'art. 2967 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha rigettato l'appello con riferimento alle spese per «gli impianti» ed ha ritenuto che anche per le medesime vi fosse il diritto all'agevolazione sebbene, relative ad investimenti avviati in data antecedente al 1° gennaio 2016, come previsto dall'art. 1, comma 98, legge cit. Ribadito che il progetto d'investimento, relativo alla realizzazione di un impianto di



distribuzione di carburante, era stato avviato in data anteriore, evidenzia che i giudici di secondo grado, al fine di giustificare un'interpretazione estensiva della normativa, hanno confuso concetti diversi: la data dell'acquisto dei beni strumentali, la data di realizzazione del progetto di investimento, la data di realizzazione delle strutture produttive; che, invece, ciò che conta, ai fini dell'ammissibilità alle agevolazioni, è unicamente il fatto che i programmi di investimento siano stati avviati successivamente al 1° gennaio 2016, data di entrata in vigore della legge istitutiva del credito d'imposta. Osserva che per avvio dell'investimento deve intendersi «la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare i beni oggetto di investimento, ovvero qualsiasi altro impegno che renda irreversibile l'investimento stesso, a seconda di quale condizione si verifichi prima» e che, nella fattispecie, il primo impegno giuridicamente rilevante posto in essere dalla società verificata doveva ricondursi al contratto di appalto sottoscritto in data 19 novembre 2011, tra la contribuente nella veste di committente con l'appaltatrice [REDACTED] s.r.l., per il compimento della costruzione di un nuovo impianto carburante per il prezzo pattuito di € 211.568,42 oltre l'IVA. Precisa che, trattandosi di programma di investimento avviato antecedentemente al 1° gennaio 2016, le spese relative alla voce «impianti» non potevano beneficiare del credito di imposta.

3. Preliminarmente, va rigettata l'eccezione di inammissibilità dei motivi di ricorso sollevata nel controricorso per violazione dell'art. 366, primo comma, n. 6 cod. proc. civ.

Le Sezioni Unite della Corte hanno chiarito che il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 6), cod. proc. civ. , quale corollario del requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza della Corte EDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021 -



non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (Cass. Sez. U. 18/03/2022, n. 8950).

Il ricorso contiene tutto quanto necessario a porre il giudice di legittimità in condizione di avere completa cognizione della controversia e del suo oggetto, nonché di cogliere il significato e la portata delle censure contrapposte. La ricorrente, inoltre, ha esplicitato quale sia, per la parte rilevante, il contenuto degli atti o dei documenti menzionati.

4. Il primo motivo è infondato.

4.1. Questa Corte ha già chiarito, se pure con riferimento alle analoghe agevolazioni di cui alla legge n. 388 del 2000, che l'acquisto di beni costituenti «arredamento» consente di fruire del credito di imposta di cui all'art. 8 legge cit., soltanto qualora, alla stregua della definizione di «nuovi investimenti» desumibile dal secondo comma della citata norma, tale acquisto risulti strumentale all'esercizio dell'attività specificamente svolta dal contribuente (Cass. 07/03/2014, n. 5353 la quale ha invece escluso che siano agevolabili le spese per «mobili e macchine ordinarie di ufficio»).

4.2. La CTR si è attenuta a questi principi.

In particolare, ha rilevato che la legge non fornisce una specifica indicazione della tipologia di beni, ma parla di «macchinari, impianti e attrezzature varie», preoccupandosi piuttosto di dare risalto all'elemento funzionale, ossia la destinazione di detti beni a strutture produttive già esistenti o nuove. In questa ottica, ha ritenuto che la



distinzione fatta dall'Ufficio tra i vari beni, con eliminazione delle pensiline o dei vari arredi, non fosse condivisibile e non rispondesse né alla lettera della legge né al suo spirito, inteso a stimolare gli investimenti del Mezzogiorno. Pertanto, con accertamento in fatto non censurabile in Cassazione, ha concluso che le pensiline, i mobili della cucina ed altro erano stati tutti acquistati al fine di realizzare la stazione di carburante con relativi servizi (bar, ricevitoria, tabaccheria, tavola calda, edicola) e che questo era l'investimento previsto e per il quale si era richiesta l'agevolazione fiscale di cui alla citata legge. Ha aggiunto che tutti questi beni non potevano non essere considerati in questa dimensione unitaria, di tipo funzionale, e rientravano nella nozione di «attrezzature varie» indicata nella legge, che è appunto una nozione ampia, proprio nella prospettiva di valorizzare ed incentivare gli investimenti nel Mezzogiorno.

5. Il secondo motivo è fondato.

5.1. L'art. 1, comma 98, legge n. 208 del 2015 riconosce l'agevolazione fiscale, a mezzo credito di imposta, «alle imprese che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi indicati nel comma 99». Il successivo comma 99 stabilisce che «per le finalità di cui al comma 98, sono agevolabili gli investimenti facenti parte di un progetto di «investimento iniziale» come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014 relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio. Il regolamento richiamato, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato all'art. 2, comma 49) definisce «investimento iniziale»: a) un investimento in attività materiali e immateriali relativo alla creazione di un nuovo stabilimento, all'ampliamento della capacità



di uno stabilimento esistente, alla diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente o a un cambiamento.

5.2. Questa Corte, se pure on riferimento alle agevolazioni previste dall'art. 8, comma 1-bis, legge n. 388 del 2000, ha già rilevato che, ai fini di godere del beneficio, è necessario collegare il momento dell'avvio dell'investimento con il verificarsi del primo atto che compri, senza alcun dubbio, l'inizio della realizzazione dell'investimento. Ciò può risultare anche da uno o più elementi tra loro coordinati, che diano prova certa dell'inizio dell'effettuazione dell'investimento. Ha affermato, pertanto, che «in tema di credito di imposta per investimenti in aree svantaggiate di cui all'art. 8 legge n. 388 del 2000, l'avvio dell'investimento di cui al comma 1-bis – da realizzarsi a pena di disconoscimento del beneficio successivamente alla data di presentazione dell'istanza e comunque entro sei mesi dalla stessa – coincide con qualsiasi atto giuridicamente rilevante diretto in modo non equivoco a realizzarlo, opponibile all'Amministrazione». Cass. 18/12/2024, n 33252).

5.3. Alle stese conclusioni deve giungersi anche con riferimento alla disciplina in esame conformemente a quanto precisato nella Circolare 3 agosto 2016 n. 34.

Affinché la misura non entri in conflitto con la disciplina degli aiuti di Stato è necessario che l'investimento sia successivo alla entrata in vigore della agevolazione e non la singola spesa che se ne sia conseguita.

L'interpretazione contraria si pone in contrasto con gli obiettivi del Reg. UE n. 651 del 2014, espressamente richiamato dalla normativa nazionale, il quale al «considerando» n. 18 del preambolo prevede espressamente che «per garantire che gli aiuti siano necessari e costituiscano un incentivo all'ulteriore sviluppo di attività o progetti,



conviene che il presente regolamento non si applichi agli aiuti a favore di attività che il beneficiario avvierebbe in ogni caso anche in mancanza di aiuti. Gli aiuti dovrebbero essere esentati dalla notifica a norma del presente regolamento solo se i lavori relativi al progetto o all'attività sovvenzionati iniziano dopo che il beneficiario ha presentato domanda scritta di aiuto». Nello stesso senso depone l'art. 6, comma 4, lett. b) reg. cit. il quale prevede che le agevolazioni hanno un effetto di incentivazione se la misura è stata adottata ed è entrata in vigore prima dell'avvio dei lavori relativi al progetto o all'attività sovvenzionati, tranne nel caso – non dedotto nella fattispecie in esame – dei regimi fiscali subentrati a regimi precedenti se l'attività era già coperta da detti ultimi.

Quel che rileva, nella prospettiva unionale, non è che l'investimento ammesso alla agevolazione abbia ad oggetto una struttura esistente o una struttura nuova, bensì che l'incentivo concesso dallo Stato consenta lo sviluppo di attività e progetti nelle zone interessate, obiettivo che verrebbe chiaramente eluso ove il credito di imposta venisse riconosciuto per investimenti già divenuti giuridicamente vincolanti prima della data individuata dal legislatore interno e, quindi, chiaramente deliberati a prescindere dall'agevolazione concessa.

5.4. Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto **«In tema di fruizione delle agevolazioni previste dall'art. 1, commi 98-108, legge 29 dicembre 2015, n. 197 – crediti di imposta per investimenti nel Mezzogiorno, per il periodo dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019 (nel testo vigente *ratione temporis*) – per "investimenti facenti parte di un progetto di investimento iniziale" devono intendersi quelli il cui avvio – coincidente con qualsiasi atto giuridicamente rilevante diretto in modo non equivoco a realizzarlo – sia successivo al 1° gennaio 2016».**



5.5. Il Giudice dell'appello, nell'affermare che «il beneficio presuppone acquisti effettuati nel triennio 2016-2019, non rilevando che l'investimento complessivo sia iniziato prima», non si è attenuta a questo principio.

La motivazione resa, per altro – laddove afferma che una diversa interpretazione porterebbe all'assurdo e irrazionale risultato che sarebbero ammessi all'agevolazione gli acquisti compiuti nel 2016-2019 relativi a strutture magari obsolete già esistenti e non lo sarebbero gli acquisti compiuti nello stesso periodo relativi a strutture nuove iniziate – non coglie l'aspetto essenziale della disposizione sovranazionale, ovvero la necessità che la normativa agevolativa nazionale sia compatibile con il divieto di aiuti di Stato realizzando l'effetto incentivante che le è proprio.

6. Ne consegue, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, rigettato il primo la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 16 aprile 2025.

Il Presidente
Roberta Crucitti

