



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
MARCELLO MARIA FRACANZANI	Consigliere Rel.
DANILO CHIECA	Consigliere
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere
ALESSANDRO FAROLFI	Consigliere

Oggetto:

Tremonti	ter	-
detassazione		-
beni non depositati		
presso la sede		-
concetto		di
"investimenti fatti"		
Principio	di	
diritto		

Ud.08/10/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1150/2019 R.G. proposto da:

██████████ SPA, elettivamente domiciliata in ██████████
██████████, presso lo studio dell'avvocato ██████████
██████████ che la rappresenta e difende unitamente
all'avvocato ██████████

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore, ex lege* domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12,
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587)
che la rappresenta e difende

-controricorrente-



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA,
SEZ.DIST. BRESCIA n. 2581/2018, depositata il 05/06/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 08/10/2025 dal
Co: MARCELLO MARIA FRACANZANI.

FATTI DI CAUSA

La contribuente [REDACTED] srl -poi incorporata dalla [REDACTED] spa, che qui ricorre- esercitava attività di lavanderia industriale in agro farnesiano ed ha fruito della detassazione sugli investimenti per impianti tecnologici di cui all'art. 5 del d.l. n. 78/2009 (c.d. Tremonti *ter*), acquistando macchinari da società scandinave, con filiali in Italia.

L'Ufficio disconosceva parte della variazione in diminuzione esposta in dichiarazione per l'anno 2010, ritenendo che gli investimenti non fossero conclusi entro il 30 giugno 2010, come richiesto dalla prefata norma agevolatrice, poiché a tale data erano state emesse fatture di vendita, ma la merce era stata spedita solo in momento successivo, quindi, i macchinari dovevano necessariamente considerarsi posti in opera in data posteriore al 30 giugno 2010. Nello specifico, l'Ufficio contestava la valenza del verbale di consegna dei beni presso il magazzino della venditrice, avvenuta il 30 giugno 2010, dove restavano in conto deposito, poiché consegna ritenuta parziale e non coerente con il testo normativo. Venivano irrogate sanzioni nel minimo edittale, in allora del 100% delle somme recuperate.

I gradi di merito erano sfavorevoli alla contribuente soc. [REDACTED] che ricorre per cassazione affidandosi a tre strumenti e chiedendo la trattazione in pubblica udienza, cui replica l'Avvocatura generale dello Stato, spiegando tempestivo controricorso.

Con memoria depositata in prossimità dell'adunanza, la parte contribuente ha illustrato ulteriormente le proprie ragioni.

CONSIDERATO

1. Vengono proposti tre, articolati, motivi di ricorso.



1.1. Con il primo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile per violazione o falsa applicazione dell'art. 5 d.l. n. 78/2009, dell'art. 109 d.P.R. n. 917/1986, nonché dell'art. 1376 del codice civile.

Nella sostanza, si afferma che l'investimento possa considerarsi effettuato con la consegna dei beni presso il magazzino della venditrice, irrilevante la data di trasporto e messa in opera presso la contribuente che porta in deduzione la somma investita.

1.2. Con il secondo motivo si solleva doglianza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 del codice di rito civile, lamentando motivazione meramente parvente, in spregio all'art. 132 c.p.c., nonché all'art. 36, secondo comma, n. 4 del d.lgs. n. 546/1992.

1.2.1. Con ulteriore profilo del secondo motivo (pag. 18 del ricorso), si prospetta doglianza ex art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c. per travisamento della prova in violazione degli articoli 115 e 116 del medesimo codice di rito civile, laddove la sentenza in scrutinio avrebbe negato che la consegna fosse avvenuta prima della spedizione (presso il magazzino della venditrice, come da verbale del 30 giugno 2010).

1.3. Con il terzo motivo si lamenta violazione ex art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 1, secondo comma, d.lgs. n. 471/1997, come novellato dal d.lgs. n. 158/2015, nella sostanza protestando non sia stato tenuto in conto lo *ius superveniens* ed il connesso *favor rei* in materia di sanzioni amministrative, applicando il minimo nel 100% delle somme recuperate, anziché nel 90%.

2. Dev'essere esaminato per priorità logica il secondo motivo, la cui fondatezza è capace di assorbire in sé ogni altra doglianza, incidendo sulla sussistenza della motivazione della sentenza.

Esso è infondato.

2.1. Ed infatti, deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass. VI- 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente



motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta
ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento
ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e
giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo
sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tali casi la
sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo
costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa
Corte (Cass. S.U, n. 8053/2014, seguita da Cass. VI - 5, n.
5209/2018). In termini si veda anche quanto stabilito in altro caso
(Cass. Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009) nel quale questa
Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell'art. 132,
secondo comma, n. 4, c.p.c., ove risulti del tutto priva
dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la
motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni
non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (cfr. Cass V, n. 24313/2018).

2.2. Tale non è la sentenza in scrutinio, che si pone ben al di
sopra del "minimo costituzionale" di cui a Cass. S.U. n. 8053/2014
cit., laddove essa prende posizione criticamente sui motivi d'appello
e si confronta con la sentenza di primo grado, svolgendo
argomentazione propria in ordine alla data di consegna dei
macchinari, al luogo di consegna ed alla data di spedizione, per
giungere a conclusione logicamente e comprensibilmente ragionata.

2.3. Neppure può essere accolto il secondo profilo del secondo
motivo, laddove si lamenta travisamento della prova.

Per un verso deve ricordarsi che è stato ribadito essere
inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto
l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di
legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa
un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione
dei fatti storici operata dal giudice di merito (cfr. Cass. S.U. n.
34476/2019, altresì cfr. S.U. n. 5792/2024).



Per altro verso, non si tratta di travisamento dei fatti, ma della loro qualificazione giuridica, specificamente sul momento in cui possa essere considerata "consegnata" la merce, ai fini della norma di agevolazione fiscale specifica: se nel magazzino della venditrice o presso l'opificio della contribuente.

Il secondo motivo non può quindi essere accolto.

3. Fondato è il primo motivo, laddove si lamenta violazione dell'art. 5, d.l. n. 78/2009, nel ritenere che l'investimento sia completato con l'installazione e la messa in opera del macchinario.

Deve farsi riferimento all'art. 109, secondo comma, lett. a) d.P.R. n. 917/1986, laddove richiama la consegna o la spedizione dei beni quale momento di riferimento ai fini tributari. Se da un lato è corretta l'affermazione della sentenza in scrutinio per cui la norma di agevolazione fiscale è di stretta interpretazione (e sconta l'esegesi secondo l'art. 14 delle disp. prel. al codice civile), per altro verso il ricorso al prefato art. 109 assolve il riferimento ad un principio immanente il sistema di imputazione tributaria dei costi.

Altresì, l'art. 5 del d.l. n. 78/2009, qui in rilievo, al suo primo comma recita: "È 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."

3.1. La locuzione "investimenti [...] fatti" si concreta nell'erogazione della spesa necessaria all'acquisizione di nuovi macchinari e di nuove apparecchiature di cui alla tabella Ateco richiamata nella medesima disposizione. Non viene richiesta -come in altri casi- la messa in opera o l'entrata in funzione del bene acquistato. La voluta genericità dell'espressione "fatti" richiama solo il momento in cui l'investimento possa dirsi compiuto per la ditta che chiede la riduzione dall'imponibile, in base alla norma di riferimento. Trattandosi pacificamente di acquisto di macchinari, l'investimento può dirsi compiuto ("fatto") a fini fiscali con la consegna, cioè con la



disponibilità del bene nella sfera dell'acquirente. Il ricevimento della merce e l'missione della fattura comporta infatti la contestuale annotazione del debito nelle scritture contabili e, quindi, la deducibilità dell'importo che sarà corrisposto a saldo.

3.2. Peraltro, questa impostazione è avallata dalle stesse circolari dell'Agenzia delle entrate, qui ricorrente. Ed infatti (cfr. circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, par. 2; Circ. n. 44/E del 27/10/2009, par. 3.2), ai fini del momento di effettuazione dell'investimento, anche per le acquisizioni di beni con contratti di *leasing*, rileva il momento in cui il macchinario viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Solamente nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario mentre, nell'ipotesi in cui non sia prevista tale clausola e non si tratti di contratto di appalto, l'investimento si deve considerare realizzato al momento della consegna del bene (cfr. Cass. T., n. 19516/2025).

Può quindi essere espresso il seguente principio di diritto:

In tema agevolazione per investimenti in impianti ed apparecchiature di cui all'art. 5, primo comma, d.l. n. 78/2009, gli investimenti possono ritenersi "fatti" entro la data del 30 giugno 2010 se per tale momento il bene è entrato nella disponibilità dell'acquirente, a prescindere dal momento in cui il macchinario sia stato messo in opera.

4. Il terzo motivo, relativo al ricalcolo delle sanzioni, resta assorbito dall'accoglimento del primo, dovendo eventualmente ricalcolarsi la sanzione sulla somma portata in deduzione ed eccedente quanto scomputato dall'imponibile rispetto all'importo delle fatture ricevute dai fornitori dei macchinari alla data del 30 giugno 2010.



5. In definitiva, il ricorso è fondato per le ragioni attinte dal primo motivo, la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito perché si uniformi ai principi sopra evidenziati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigettato il secondo e assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia, Sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 08/10/2025.

Il Presidente

Roberta CRUCITTI

