

# Ordinanza del 16/04/2025 n. 9918 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Intitolazione:

Accertamento - Detassazione del reddito d'impresa reinvestito - Investimenti ambientali

### Massima:

Ove la componente di reddito sia rappresentata da beni, deve aversi riguardo al criterio della consegna degli stessi, secondo cui il valore dei beni mobili venduti nel corso del periodo d'imposta considerato, ma consegnati all'acquirente nell'anno successivo, deve essere incluso, ai sensi dell'art. 109 (ex art. 75), comma 2, lett. a), del DPR n. 917/1986, tra le rimanenze finali del venditore. Inoltre, in tema di accesso alla detassazione prevista per gli investimenti ambientali dall'art. 6, commi da 13 a 19, della Legge n. 388/2000 (Tremonti ambiente), il momento di avvio del procedimento, rilevante anche al fine di stabilire la possibilità di accesso ai benefici pur in presenza dell'intervenuto regime abrogativo, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del DL n. 83/2012, convertito nella Legge n. 134/2012, è quello in cui ha avuto inizio la realizzazione dell'opera nella quale l'investimento si concretizza; in tal senso, rileva il momento dell'affronto dei costi direttamente imputabili al prodotto, di cui all'art. 2426, comma primo, codice civile e, correlatamente, dell'effettiva consegna dei beni che afferiscono all'intervento, ai sensi dell'art. 109 TUIR.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

### Testo:

Rilevato che:

1. A seguito di controllo ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 , l'Agenzia delle entrate rettificò il reddito di CM3 Srl per l'anno 2012, iscrivendo a ruolo il minor credito d'imposta derivante dall'indebita deduzione di una perdita fiscale; la società, in particolare, aveva inteso usufruire della detassazione prevista dall' art. 6 della L. n. 388/2000 (cd. Tremonti ambiente) in relazione ad un impianto fotovoltaico realizzato sul proprio opificio.

La contribuente impugnò la cartella innanzi alla C.T.P. di Torino, che rigettò il ricorso.

2. Con la sentenza indicata in epigrafe, la C.T.R. del Piemonte ha poi respinto il successivo appello della società.

I giudici regionali, per quanto ancora di interesse in questa sede, hanno rilevato che alla data di abrogazione della disposizione agevolatrice - per effetto dell'entrata in vigore dell' art. 23 , comma 7, del D.L. n. 83/2012 (cd. decreto crescita) - la società non aveva ancora avviato il procedimento amministrativo "volto a far riconoscere l'effettività dell'investimento ambientale effettuato".

A tal fine, hanno specificato, doveva infatti aversi riguardo non già all'avvio dell'opera connessa all'investimento, bensì alla manifestazione della volontà di volersi avvalere dell'agevolazione, rivolta dal contribuente all'amministrazione finanziaria.

3. La società ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Amministrazione ha depositato un atto contenente richiesta di partecipazione all'udienza di discussione.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, la ricorrente deduce violazione degli artt. 23 , comma 11, del D.L. n. 83/2012 , conv. nella L. n. 134/2012 , e 6, commi 13 e 15, della L. n. 388/2000 .

La sentenza impugnata è sottoposta a critica nella parte in cui ha ritenuto che la detassazione prevista dall'art. 6 del D.L. n. 388/2000 operi con riferimento alla data di presentazione della dichiarazione fiscale - intesa come manifestazione della volontà di avvalersi dell'agevolazione - anziché al periodo d'imposta nel quale il contribuente ha sostenuto il costo di acquisto dell'impianto ambientale.

2. Il secondo mezzo interessa la stessa parte della decisione impugnata, la cui erroneità è prospettata anche sotto forma di violazione dell' art. 6 , comma 15, della L. n. 388/2000 .

Il ricorrente, in particolare, evidenzia che la norma agevolatrice si riferisce, sotto il profilo sistematico, alle disposizioni del TUIR che disciplinano la determinazione della base imponibile; fra tali ultime, in particolare, sottolinea il disposto dell'art. 56, che, in relazione al computo dei beni e richiamando il successivo art. 109, individua nel momento della consegna l'elemento temporale che fonda l'imputazione.

Conferma, inoltre, tale impostazione con il richiamo ad altre disposizioni della stessa norma agevolatrice, che contengono riferimenti agli investimenti realizzati e ai costi sostenuti.

3. I due motivi, meritevoli di scrutinio congiunto per la loro connessione, sono fondati.

3.1. L' art. 6 , commi da 13 a 19, della L. n. 388/2000 (cd. Tremonti ambiente) ha previsto una misura di detassazione in favore delle piccole e medie imprese che abbiano effettuato "investimenti ambientali" (secondo la locuzione di cui al comma 13 e la successiva definizione di

cui al comma 15), stabilendo che la quota di reddito ad essi destinata non concorre a formare il reddito d'impresa.

Tale previsione è stata successivamente abrogata dall' art. 23 , comma 7, del D.L. n. 83/2012 , conv. nella L. n. 134/2012 , con salvezza dei "procedimenti avviati in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto-legge", secondo quanto stabilito dal comma 11.

L'avvio del procedimento costituisce, pertanto, il discrimen per l'applicazione del regime di detassazione; ne deriva la necessità della sua esatta identificazione, onde poterlo collocare nel segmento temporale successivamente individuato dal legislatore in sede di abrogazione.

3.2. Un primo termine di riferimento è chiaramente offerto, in tal senso, dall' art. 6 , comma 15, della L. n. 388/2000 , il quale, al fine di determinare lo scomputo dalla base imponibile della corrispondente quota di reddito, specifica che "per investimento ambientale si intende il costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali di cui all' art. 2424 , primo comma, lettera B), n. II, del codice civile, necessarie per prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente".

Pertanto, la lettera della legge ricostruisce la nozione di "investimento" in termini sinonimici a quella di "costo"; in altri termini, l'investimento ambientale si concretizza nella realizzazione di un'opera per la quale è necessario l'affronto di esborsi.

In tale ottica, conseguentemente, devono valere le regole rinvenibili nella disciplina della valutazione delle immobilizzazioni, tra le quali è quella affermata dall' art. 2426 , comma primo, cod. civ.; esso dispone che "le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione", il quale ultimo comprende "tutti i costi direttamente imputabili al prodotto", con le ulteriori specificazioni recate dalla stessa previsione.

3.2. Il mero affronto di un costo finalizzato alla realizzazione di un intervento non è, tuttavia, in sé idoneo a far ritenere sussistente l'avvio del procedimento ai fini richiamati.

In tal senso, infatti, potrebbe rilevare anche il riconoscimento del compenso a un tecnico che abbia redatto uno studio di fattibilità, nella prospettiva futura di realizzazione dell'opera.

Occorre, pertanto, individuare un termine di più marcata correlazione fra costo sostenuto e realizzazione dell'opera, sì da connotare quest'ultimo di effettiva inerenza.

Quest'ultimo rilievo richiama, allora, la necessità di un riferimento alla disciplina fiscale delle componenti del reddito d'impresa, ed in particolare all' art. 109 TUIR che, al riguardo, individua il momento materiale della "consegna o spedizione" dei beni mobili (comma 2, lett. a, ultimo periodo), e il successivo art. 110, concernente le modalità di iscrizione a bilancio di tali componenti.

È dunque necessario che il costo affrontato costituisca il corrispettivo della materiale acquisizione di un componente dell'opera (alla quale, per l'appunto, il componente del reddito fa da contraltare) da parte dell'impresa interessata.

Questa Corte, del resto, ha affermato in più occasioni che, ove la componente di reddito sia rappresentata da beni, deve aversi riguardo al criterio della consegna degli stessi (cfr. Cass. n. 25757/2024 , secondo cui "il valore dei beni mobili venduti nel corso del periodo d'imposta considerato, ma consegnati all'acquirente nell'anno successivo, deve essere incluso, ai sensi dell' art. 109 (ex art. 75), comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 917 del 1986 , tra le rimanenze finali del venditore", e Cass. n. 26410/2018 ).

3.3. D'altro canto, il fatto, evidentemente valorizzato dai giudici d'appello, che l'accesso alla detassazione si dipani attraverso un procedimento amministrativo suddiviso in fasi, è connesso alla necessità che i costi in questione seguano, per l'appunto, le regole previste dagli artt. 109 e 110 del TUIR per la loro corretta imputazione a reddito.

In tal senso si giustifica la previsione dell'indicazione a bilancio degli investimenti ambientali realizzati (art. 6, comma 16), la comunicazione degli stessi al Ministero delle attività produttive, entro un mese dall'approvazione del bilancio (comma 17) e, infine, l'inserimento in dichiarazione dei redditi del valore degli investimenti effettuati, ai fini di poter godere del beneficio fiscale.

Nondimeno, lo stesso procedimento non può che prendere avvio dall'affronto del costo di un bene acquisito allo scopo di realizzare l'opera idonea al conseguimento di obiettivi ambientali; ed anzi, proprio il fatto che il legislatore abbia tracciato una precisa scansione di adempimenti fiscali e amministrativi in capo al contribuente non avrebbe ragion d'essere se il momento determinante per l'applicazione della disciplina agevolatrice fosse quello della presentazione della dichiarazione fiscale, che di tale procedimento costituisce il momento conclusivo.

4. Va dunque affermato il seguente principio di diritto "In tema di accesso alla detassazione prevista per gli investimenti ambientali dall' art. 6 , commi da 13 a 19, della L. n. 388/2000 (cd. Tremonti ambiente), il momento di avvio del procedimento, rilevante anche al fine di stabilire la possibilità di accesso ai benefici pur in presenza dell'intervenuto regime abrogativo, ai sensi dell' art. 23 , comma 1, del D.L. n. 83/2012 , conv. nella L. 134/2012 , è quello in cui ha avuto inizio la realizzazione dell'opera nella quale l'investimento si concretizza; in

tal senso, rileva il momento dell'affronto dei "costi direttamente imputabili al prodotto", di cui all' art. 2426 , comma primo, cod. civ. e, correlatamente, dell'effettiva consegna dei beni che afferiscono all'intervento, ai sensi dell' art. 109 TUIR ".

5. Essendosi discostati da tale principio, i giudici d'appello hanno errato in punto all'applicazione delle disposizioni invocate in censura dalla ricorrente.

Pertanto, in accoglimento del ricorso la sentenza impugnata va cassata, con rinvio della causa al giudice a quo affinché provveda conformandosi all'indicato principio e liquidando le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte.

Conclusione Così deciso in Roma il 2 aprile 2025.

Depositato in Cancelleria il 16 aprile 2025.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza