Sentenza del 20/07/2023 n. 21593 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con il primo motivo la difesa erariale denuncia violazione o falsa applicazione L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 6 , comma 13-19, e D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, art. 24 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

La stessa premette che a seguito del D.L. 24 ottobre 2019, n. 124 è stato chiarito il divieto di cumulo fra gli incentivi alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici disciplinati dai decreti MI.S.E. 6 agosto 2010, 5 maggio 2011 e 5 luglio 2012, e la detassazione prevista dalla L. n. 388 del 2000, art. 6 prevedendosi anche una procedura di definizione agevolata per il mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei Servizi Energetici, anche con riferimento ai giudizi pendenti, attraverso la rinuncia al risparmio d'imposta fruito, senza sanzioni ed interessi, purchè l'istanza venga presentata entro il 30 giugno 2020, allega come la disciplina degli incentivi rientra nelle competenze non dell'Agenzia, ma del MI.S.E., che appunto ha emanato i vari decreti attuativi del "conto energia".

In effetti la legge che ha istituito gli incentivi fiscali (esenzione dall'imposta della "quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali, come definiti al comma 15", il quale a sua volta stabilisce (va) che "Per investimento ambientale si intende il costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali di cui all'art. 2424 c.c. , comma 1, lett. B), n. II, necessarie per prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente. Sono in ogni caso esclusi gli investimenti realizzati in attuazione di obblighi di legge. Gli investimenti ambientali vanno calcolati con l'approccio incrementale") non prevedeva espressamente alcun divieto di cumulo, ma la stessa autorità preposta invece all'incentivo tariffario ha stabilito ciò con riferimento al III e IV conto energia (comunicazione MI.S.E. 12 dicembre 2012), tenendo ferma la cumulabilità con esclusivo riferimento al II conto energia (D.M. 5 luglio 2012).

In particolare, la suddetta nota del 12 dicembre 2012 stabilisce che "la cumulabilità della tariffa fotovoltaica con la specifica agevolazione della detassazione ambientale è variamente regolata dai diversi conti energia succedutesi nel tempo, per i quali si è tuttavia tenuta sempre presente l'opportunità di evitare che sullo stesso investimento si concentrassero più benefici pubblici, atteso che la tariffa fotovoltaica già remunera i costi di investimento e di esercizio. In particolare, per quanto riguarda il terzo conto energia, il regime di cumulabilità è disciplinato dall'art. 5 che al comma 1 elenca in modo tassativo i benefici. Non rientrando la detassazione tra i benefici espressamente elencati, la stessa si ritiene non cumulabile" e ancora, con riferimento invece al tenore del secondo conto energia "il tenore derogatorio della disposizione conferma per un verso, la eccezionalità dell'ipotesi ivi considerate, peraltro, la generalità della regola del divieto di

cumulo con salvezza delle sole ipotesi specificamente previste. Analogamente, le tariffe del quarto e del quinto conto energia non sono oggi cumulabili." La cogenza poi dei decreti ministeriali citati discende dal disposto del D.Lgs. n. 28 del 2011, art. 24 che proprio alla suddetta fonte demanda la definizione delle modalità per l'attuazione dei sistemi di incentivazione.

Inoltre, va tenuto conto del fatto che gli incentivi fiscali (Tremonti Ambiente) sono stati abrogati a decorrere dal 26 giugno 2012.

Anche il gestore dei servizi energetici, con nota del 22 novembre 2017, ha concluso in modo analogo, ed infine è intervenuto il legislatore a mezzo del già ricordato D.L. n. 124 del 2019, avente portata interpretativa.

A fronte di tutto ciò la ricostruzione dei giudici d'appello si baserebbe esclusivamente su una non corretta lettura della portata dei conti energia e sulla valorizzazione di decisioni di merito assolutamente contrastanti con quanto sopra argomentato.

1.1. Preliminarmente il motivo non è inammissibile, come ritenuto dalla difesa della controricorrente, in quanto nuovo.

In effetti non solo emerge dalla sentenza impugnata che la questione della cumulabilità dei benefici venne trattata fin dal primo grado, ma in ogni caso nei giudizi aventi ad oggetto la domanda di rimborso, non solo il contribuente deve dimostrare l'insussistenza dei presupposti legittimanti il rifiuto, ma l'amministrazione ben può in qualsiasi grado di giudizio allegare motivazioni anche diverse per il rifiuto, tutte infatti appartenenti al thema decidendum siccome idonee a fondare il rifiuto e dunque a negare i fatti costitutivi dei diritti addotti dal contribuente. 1.2 Nel merito il Collegio osserva anzitutto come il regime di cumulabilità fra gli incentivi fiscali e quelli tariffari vada distinto tra impianti fotovoltaici da un lato, ed impianti basati su altre energie rinnovabili dall'altro.

Va intanto premesso che l'agevolazione di cui alla c.d. Tremonti Ambiente consiste nell'esclusione dalla formazione del reddito imponibile, ai fini delle imposte sul reddito, degli "investimenti ambientali" definiti sulla scorta della "Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente" pubblicata nella GUCE C 37 del 3.02.2001 par. 37. Essi sono dunque quelli che consentono di prevenire, ridurre o riparare i danni causati all'ambiente dall'attività di impresa (L. n. 388 del 2000, art. 6), calcolati secondo un approccio incrementale, in base al quale dapprima si calcola il valore medio annuo degli investimenti ambientali compiuti nel biennio precedente e quindi si provvede a dedurre tale valore medio dall'ammontare dell'investimento ambientale realizzato nell'anno. La detassazione ha quindi ad oggetto l'eccedenza del valore dell'investimento nell'anno rispetto a quello degli investimenti compiuti nel biennio precedente.

Nella successiva evoluzione, della Tremonti ambiente, art. 6, commi da 13 a 19 (L. n. 388 del 2000) - abrogati nella loro originaria portata a decorrere dal 26 giugno 2012 (D.L. n. 83 del 2012 , convertito dalla L. n. 134 del 2012) - hanno previsto la detassazione della quota di reddito imponibile destinata agli investimenti ambientali delle piccole e medie imprese, da sterilizzare

con il meccanismo della variazione in diminuzione dell'imponibile, da operare in sede di dichiarazione dei redditi.

In alternativa, l'agevolazione fiscale poteva anche essere fruita presentando un'istanza di rimborso qualora l'impresa avesse omesso di effettuare la variazione in diminuzione nella dichiarazione di competenza.

Tenendo conto dell'interpretazione contraria al cumulo degli incentivi tariffari previsti per l'energia fotovoltaica con il beneficio fiscale suddetto, fatta propria del Gestore dei servizi elettrici (GSE), è intervenuta la disciplina di cui al D.L. n. 124 del 2019 a chiarire - con una disposizione avente valenza interpretativa, tanto da prevedere un meccanismo di definizione agevolata sopra descritto anche per i casi in cui sia pendente una controversia giudiziaria - il suddetto divieto di cumulo (in senso conforme anche la giustizia amministrativa, Corte conti, Sez. centr. contr., delib. 2 agosto 2021, n. 13/2021/G; Cons. di Stato, ord. Sez. 2, ord. n. 6861/2022).

In definitiva per le imprese che hanno realizzato impianti fotovoltaici, ove abbiano usufruito sia del contributo in conto energia concesso dal GSE, sia della detassazione per investimenti ambientali prevista dalla Tremonti Ambiente, e rientrino nel "primo" e "secondo" conto energia, la cumulabilità è possibile.

Negli altri casi ("terzo", "quarto" e "quinto" conto energia) il cumulo tra le due misure non è possibile.

La suddetta disciplina, tuttavia, si riferisce specificamente agli impianti fotovoltaici, mentre è pacifico che l'impianto dell'impresa controricorrente è alimentato a biomasse.

1.3 Per tale ipotesi invece la legge finanziaria 2008 (L. 27 dicembre 2007, n. 244) - di modifica del meccanismo dei certificati verdi e tariffa omnicomprensiva, originariamente introdotto dal D.Lgs. n. 79 del 1999 , rimasto per i vecchi impianti come si vedrà fino al 31.12.2012, e poi con modifiche fino al 31.12.2015) di cui la ricorrente ha pure beneficiato - all'art. 2, comma 152, stabiliva: " La produzione di energia elettrica da impianti alimentati da fonti rinnovabili, entrati in esercizio in data successiva al 31 dicembre 2008, ha diritto di accesso agli incentivi di cui ai commi da 143 a 157 a condizione che i medesimi impianti non beneficino di altri incentivi pubblici di natura nazionale, regionale, locale o comunitaria in conto energia, in conto capitale o in conto interessi con capitalizzazione anticipata". Tale disposizione, dunque, istituisce un generale divieto di cumulo degli incentivi in parola, tra cui i certificati verdi, con altri incentivi pubblici.

Sempre nel senso del divieto al cumulo è anche il D.Lgs. 30 maggio 2008, n. 115, art. 6, comma 3 , attuativo della Direttiva 2006/32/CE, per l'efficienza degli usi finali dell'energia e dei servizi energetici e conseguente all'abrogazione della Direttiva 93/76/CE, che infatti il divieto di cumulabilità fra gli incentivi medesimi, salvo - a determinate condizioni ed entro certi limiti - la possibilità di cumulo per i certificati bianchi di cui al successivo art. 7.

Inoltre, la richiamata disposizione fa riferimento agli strumenti di incentivazione di ogni natura attivati dallo Stato per la promozione dell'efficienza energetica, adottando così una nozione della categoria degli incentivi pubblici tipica della disciplina del divieto degli aiuti di Stato, e recepita dallo stesso MI.S.E. In base alla stessa l'incentivo pubblico è una categoria generale che comprende qualsiasi strumento di agevolazione, sovvenzione, prestito agevolato, contributo, garanzia, riduzione fiscale e incentivo in qualsiasi modo erogato e da qualsiasi soggetto pubblico provenga. Pertanto, il riferimento al conto energia; al conto capitale o al conto interessi.

Poichè, alla stregua di quanto precede, anche la detassazione di cui alla Tremonti Ambiente comportava dunque un vantaggio economico per il contribuente, come tale equiparabile ad un incentivo pubblico, ne deriva la conseguente esclusione della cumulabilità in linea di principio.

1.4 Quanto al regime di cumulabilità degli incentivi introdotto dal D.Lgs. n. 28 del 2011, art. 26, comma 3 , invocato dalla ricorrente, e che effettivamente esclude il divieto di cumulo di cui alla L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 152 , lo stesso risulta irrilevante per la presente fattispecie.

Pur nella sua infelice prosa, che assume senso compiuto solo grazie all'incipit, il quale qualifica le norme di cui ai successivi commi 2 e 3 come eccezioni al principio di divieto di cumulabilità, il D.Lgs. n. 28 del 2011, art. 26 stabilisce infatti la cumulabilità per quanto chiarito anche dei vantaggi fiscali della Tremonti Ambiente - con il sistema di incentivo dei c.d. certificati verdi, appunto a mezzo della disposta inapplicabilità della norma di cui alla L. n. 244 del 2007 . Tale lettura della disposizione risulta del resto conforme all'interpretazione fornita dalla preposta autorità governativa (cfr. risposta MI.S.E. a interpello 27 settembre 2013, prodotto in atti).

Tuttavia lo stesso art. 26, al comma 1, richiama espressamente - e quindi contribuisce a disciplinare - gli incentivi di cui al precedente art. 24 ("Gli incentivi di cui all'art. 24 non sono cumulabili con altri incentivi pubblici comunque denominati, fatte salve le disposizioni di cui ai successivi commi") il quale, a propria volta, in base al proprio comma 1, risulta applicabile ai soli impianti entrati in esercizio dopo il 31 dicembre 2012, ("La produzione di energia elettrica da impianti alimentati da fonti rinnovabili entrati in esercizio dopo il 31 dicembre 2012 è incentivata tramite gli strumenti e sulla base dei criteri generali di cui al comma 2 e dei criteri specifici di cui ai commi 3 e 4") - per i quali appunto risulta applicabile la disciplina incentivante stabilita dallo stesso art. 24 e poi dettagliata dal D.M. 6 luglio 2012 .

Tra tali impianti non rientra, pacificamente, quello oggetto del presente giudizio, che è entrato in funzione infatti nel corso dell'anno (Omissis) (cfr. pag. 1 della sentenza e pag. 4 del controricorso).

Il richiamo che l'art. 26 opera al D.Lgs. n. 28 del 2011, art. 24 dunque, determina la portata innovativa e non interpretativa della disposizione, infatti dettata solo per gli impianti entrati in esercizio in epoca successiva.

L'art. 25 D.Lgs. cit. poi, al comma 1, conferma, per gli impianti entrati in esercizio in precedenza (dunque entro il 31 dicembre 2012), il regime di incentivo già vigente.

1.5 La norma però fa salvi i correttivi di cui ai successivi commi, che peraltro disciplinano indistintamente sia i correttivi stessi (i quali integrano così la disciplina transitoria) sia le abrogazioni (di cui alla rubrica legis).

Tra essi viene qui in rilievo quanto stabilito al comma 11, n. 1), che dispone l'abrogazione del suddetto L. n. 244 del 2012, art. 2, comma 152 , a partire dal 1 gennaio 2013.

Peraltro, per le due annualità ancora in rilievo (posto che per l'annualità 2012 vige senza meno il divieto di cumulo di cui all'ancor vigente L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 152 ,), deve ritenersi che continui ad avere vigore l'anteriore regime.

Infatti per tutti gli impianti entrati in funzione entro il 31 dicembre 2012, continua ad applicarsi il vecchio e più favorevole regime dei certificati verdi e tariffa omnicomprensiva di cui al D.M. 18 dicembre 2008 , così come confermato dal successivo D.M. 6 luglio 2012 , il quale, proprio per venire incontro alle esigenze di tutela dei nuovi investimenti, ed in applicazione dell'art. 24, comma 5, lett. c), consente l'opzione per tale vecchio regime anche per gli impianti entrati in funzione entro il 30 aprile 2013, ma operando una progressiva riduzione dell'incentivo (cfr. art. 30 D.M. n. cit. e p. 3.1. segg. delle procedure applicative del decreto stesso).

Poichè l'abrogazione dell'art. 2, comma 152, cit., dev'essere interpretata "tenendo conto di quanto stabilito dall'art. 24, comma 5, lett. c)", in tali casi (impianti in esercizio entro il 30 aprile 2013) il divieto di cumulo - ove l'impresa interessata opti per il vecchio regime - deve ritenersi operante. Altrettanto vale dunque per le imprese che senz'altro fruiscono del medesimo regime incentivante (anzi, senza le progressive riduzioni di cui s'è detto), cioè appunto quelle i cui impianti siano entrati in funzione entro il 31 dicembre 2012.

Dunque, il comma 11 costituisce una disposizione che non reca un "correttivo" a quella generale di cui al comma 1, ma solo ha efficacia di abrogazione. D'altronde le abrogazioni disposte non paiono in generale interferire con il regime anteriore, come dimostra ad esempio il D.Lgs. n. 28 del 2011, art. 25, comma 6 , che presuppone ad esempio la vigenzadella L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 145 , abrogato invece dal successivo comma 11.

Di talchè non risulta fondata la ricostruzione offerta dalla controricorrente, secondo cui a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 28 del 2011 sarebbero per l'ipotesi di impianti a biomasse, entrati in esercizio entro il 31 dicembre 2012, liberamente cumulabili i benefici fiscali e gli incentivi di settore, con effetto retroattivo.

In definitiva quindi il motivo in esame deve essere accolto.

2. Con il secondo mezzo l'Agenzia denuncia violazione o falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 6, commi da 13 a 19 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

A parere della stessa, supportato da alcuni indirizzi dell'autorità amministrativa preposta, l'agevolazione fiscale spetterebbe solo alle imprese che effettuino investimenti funzionali alla loro attività principale, con esclusione quindi di quelle imprese che abbiano come unico scopo quello di vendere energia "pulita".

3. Con il terzo mezzo si deduce violazione dell'art. 132 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

In particolare allega la difesa erariale come la motivazione sia affetta da nullità in quanto apodittica e meramente apparente, per non aver adeguatamente considerato le censure dell'ufficio relativamente alla motivazione del giudice di primo grado in ordine alla prova fornita dal contribuente a fondamento della propria domanda, con particolare riguardo agli aspetti tecnici emergenti dalla perizia ed alla mancata indicazione della quota del reddito che non doveva concorrere alla formazione di quello tassabile.

4. Col quarto motivo l'Agenzia denuncia violazione o falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 6, commi da 13 a 19, art. 2697, 2702 e 2729 c.c. , e art. 14 preleggi , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Deduce infatti la stessa che l'onere probatorio è interamente a carico del contribuente, laddove la Commissione d'appello avrebbe ritenuto sufficiente la produzione della perizia, sorgendo a quel punto in capo all'Ufficio l'onere di contestare le risultanze della stessa, altresì senza considerare che la società non aveva mai indicato nelle dichiarazioni fiscali la quota di reddito che non doveva concorrere alla formazione dell'imponibile.

5. I motivi 2, 3 e 4 sono assorbiti dall'accoglimento del primo, che determina la cassazione della sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito respinge l'originaria domanda di rimborso.

Le spese del giudizio di legittimità, compensate quelle relativi ai gradi di merito, seguono la soccombenza della controricorrente.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata.

Decidendo nel merito, respinge l'originaria istanza di rimborso. Condanna la controricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio di legittimità che, compensate quelle relative alle fasi di merito, liquida in Euro 12.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza