

Sentenza del 23/08/2023 n. 25157 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Energis Srl (di seguito: la "Società") stipulava due distinti contratti di leasing relativi alla realizzazione di due impianti per la produzione di energia fotovoltaica. La Società, nella dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta 2011, non indicava la variazione in diminuzione corrispondente al valore dell'investimento ambientale, rilevante ai fini dell'agevolazione fiscale prevista dalla L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi 1319 (c.d. Tremonti Ambiente).

Successivamente, in data 20 settembre 2014, la Società presentava: dichiarazione dei redditi integrativa per il periodo d'imposta 2011, con conseguente rettifica del reddito imponibile originariamente dichiarato in un una perdita corrispondente alla somma algebrica tra il reddito e la variazione in diminuzione; dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta 2012 mediante la quale veniva riportata la perdita maturata nel 2011; istanza di rimborso della maggiore IRES versata per effetto dell'originaria dichiarazione per l'anno 2011. Su tale istanza di rimborso si formava il silenzio rifiuto.

L'Agenzia delle Entrate notificava alla Società comunicazione di irregolarità della dichiarazione relativa all'anno 2012 mediante la quale disconosceva la perdita dichiarata per l'anno 2011.

Contro il silenzio rifiuto e la comunicazione di irregolarità la Società promuoveva distinti giudizi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara che, riuniti i ricorsi, li respingeva.

La Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello della Società, condannando l'Amministrazione finanziaria al rimborso delle somme pretese dalla contribuente.

Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sei motivi.

La Società resiste con controricorso e deposita memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti. Censura la ricorrente la sentenza impugnata nella parte in cui afferma: "La contestazione della attendibilità e, comunque, del contenuto delle due perizie giurate prodotte dall'appellante dal primo grado di giudizio, volte a quantificare la misura dell'investimento ambientale ammissibile deve essere disattesa in quanto in giudizio l'Ufficio non ha prodotto

alcuna perizia giurata di segno contrario che supportasse le asserzioni recate nelle proprie controdeduzioni. E, sul piano della regola di giudizio di cui all' art. 2697 c.c., ciò implica che dovrà ritenersi provata la misura dell'investimento ambientale ammissibile al beneficio fiscale". Sostiene la ricorrente che la CTR non aveva tenuto in alcuna considerazione le incongruenze rilevate dall'Ufficio in relazione ai criteri utilizzati nelle due perizie giurate per la quantificazione del beneficio fiscale omettendo così di valutare circostanze di fatto che avrebbero determinato un esito differente del giudizio.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000 , art. 6 e dell' art. 2697 c.c.. In riferimento alla medesima statuizione censurata con il precedente motivo, sostiene la ricorrente che la CTR aveva ignorato il fatto che l'onere della prova della sussistenza dei presupposti dell'agevolazione fiscale e del quantum della somma richiesta a rimborso incombeva sulla contribuente, limitandosi ad asserire che, non avendo l'Ufficio prodotto perizia giurata, restava comprovato il contenuto delle perizie giurate prodotte dalla contribuente.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi 13-19, degli artt. 102 e 109 T.u.i.r. , nonché del D.M. 19 febbraio 2007 , art. 2 , lett. g). La ricorrente censura la sentenza impugnata sotto il profilo della corretta individuazione della nozione di investimento ambientale rilevante ai fini della individuazione dell'esercizio in cui poter usufruire della detassazione ambientale. Sostiene che la CTR ha errato nel ritenere che la società contribuente aveva diritto a godere dell'agevolazione fiscale a partire dal periodo d'imposta 2011, anno in cui gli impianti sono entrati in funzione perchè allacciati alla rete elettrica, e non dall'anno 2010, anno in cui gli impianti medesimi sono stati ultimati.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dalla L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi 13-19, e dell' art. 14 preleggi. La ricorrente censura la statuizione con la quale la CTR ha ritenuto che la contribuente avesse titolo ad usufruire dell'agevolazione fiscale anche se "si limita a produrre e vendere energia elettrica, e non anche a svolgere attività di produzione di beni o di erogazione di servizi". Sostiene che il beneficio fiscale è rivolto alle imprese che effettuano investimenti funzionali a ridurre l'impatto ambientale della propria attività principale, rimanendo pertanto escluse le imprese - come la società contribuente - costituite esclusivamente per realizzare un impianto di produzione di energia elettrica e la cui attività consiste nella vendita di tale energia.

5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000 , art. 6 , comma 15, e dell' art. 109 T.u.i.r. , essendo stata determinata la quota di investimento detassabile sulla base di un errato metodo di calcolo.

6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 18 , commi 2 e 4, per non avere la CTR rilevato che con riguardo al preteso annullamento della comunicazione di irregolarità per la parte concernente gli acconti mancava ab origine l'indicazione dei motivi di impugnazione.

7. Va esaminato prioritariamente il quarto motivo.

7.1. La censura è incentrata sulla questione dell'applicabilità dell'agevolazione fiscale prevista dalla L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi 13-19, soltanto agli investimenti ambientali destinati all'autoconsumo (come sostiene la ricorrente) ovvero anche nel caso dell'esercizio di attività svolte da soggetti terzi (come ritenuto dalla CTR).

7.2. Questa Corte (Cass. n. 29365 del 2020) ha affermato che "In tema di agevolazioni tributarie, il beneficio di cui alla L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi da 13 a 19, spetta alle imprese per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali necessarie per prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente dall'esercizio dell'attività da esse svolta, essendo fondato sull'implicito presupposto dell'inerenza del danno all'attività dell'impresa investitrice, e non anche per quelli causati da soggetti terzi, ponendosi una diversa interpretazione in contrasto con l'intenzione legislativa, oltre a trasformare l'agevolazione stessa in aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 e 89 del Trattato CEE (e successivamente con gli artt. da 107 a 109 TFUE), in favore di quelle imprese il cui oggetto sociale sia quello di prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente e i relativi investimenti siano strutturalmente diretti a tali fini".

Con due pronunce dissonanti rispetto a tale principio (Cass. n. 30225 e Cass. n. 38043 del 2022) si è invece ritenuto che dalla lettura dell'art. 6 cit., non è dato evincere che l'investimento ambientale, per essere meritevole della relativa agevolazione fiscale, debba essere destinato all'autoconsumo e non al mercato.

7.3. Il Collegio condivide e intende dare continuità alla menzionata ordinanza n. 29365/2020, la quale, attraverso un'approfondita disamina della ratio e della lettera della disposizione agevolativa, ha chiarito l'effettiva portata precettiva della norma in conformità con il diritto Eurounitario.

In tale pronuncia si è osservato che della L. n. 388 del 2000 , art. 6 , comma 13 e il comma 15, stabiliscono, rispettivamente: "(l)a quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali, come definiti al comma 15, non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito" (comma 13); "(p)er investimento ambientale si intende il costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali di cui all' art. 2424 c.c., comma 1, lett. 8), n. H, 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" (comma 15).

Dalle suddette disposizioni si evince che la concessione dell'agevolazione a favore della generalità delle imprese (piccole e medie) - e non, quindi, di altri soggetti che non esercitano attività di impresa - si fonda sull'implicito presupposto della dannosità per l'ambiente di tale attività, alla quale la stessa dannosità è inerente; pertanto, nel definire gli investimenti cui si applica l'agevolazione come quelli necessari per prevenire, ridurre e riparare "danni causati all'ambiente", il legislatore ha inteso fare riferimento ai danni all'ambiente inerenti all'attività dell'impresa investitrice, cioè ai danni causati da tale sua attività.

E' stato quindi rilevato che l'accoglimento della tesi opposta comporterebbe che il beneficio in questione si tradurrebbe in un'agevolazione all'attività stessa delle imprese il cui oggetto è costituito da un'attività di prevenzione, riduzione e riparazione di danni causati all'ambiente da

terzi - e i cui investimenti sono, perciò, strutturalmente generalmente diretti a prevenire, ridurre e riparare danni all'ambiente - esito che, oltre che contrastare con l'indicata intenzione del legislatore, sarebbe suscettibile di trasformare l'agevolazione in parola in un aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. da 87 a 89 del Trattato CEE (e, successivamente, con gli artt. da 107 a 109 TFUE), stante il vantaggio che essa potrebbe comportare a favore del detto settore di imprese rispetto ai concorrenti di altri Paesi dell'Unione Europea, con la conseguente alterazione (o minaccia di alterazione) della concorrenza. Invero, la diversità tra la situazione dell'impresa che realizzi un investimento diretto a prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente da terzi e la situazione dell'impresa che realizzi un investimento diretto a prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente dalla propria attività giustifica il fatto che, a fronte dell'acquisto di un'identica immobilizzazione materiale, il relativo costo non sia detassato nel primo caso e lo sia, invece, nel secondo.

7.4. Posto che le norme di agevolazione fiscale hanno carattere eccezionale e derogatorio e, come tali, sono di stretta interpretazione (ex plurimis, Cass. n. 11337 del 2020 , Cass.

n. 32635 e n. 12500 del 2019, Cass. n. 15407 del 2017), va poi ulteriormente osservato che la materia dell'imposizione tributaria fa parte del c.d. "nucleo duro" delle prerogative della potestà pubblica, poichè la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività è predominante (Corte EDU, Ferrazzini c. Italia), laddove "le scelte in questa materia implicano normalmente una ponderazione di problemi politici, economici e sociali che la Convenzione lascia alla competenza degli stati firmatari, poichè le autorità interne sono evidentemente nella posizione di valutare meglio tali aspetti che non la Corte" (Corte EDU, Belmonte c. Italia).

8. Il motivo in scrutinio è dunque fondato.

Restano assorbiti gli altri motivi di ricorso.

9. In conclusione, in accoglimento del quarto motivo di ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata deve essere cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'

art. 384 c.p.c., la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso della società contribuente.

Le spese dell'intero giudizio possono essere compensate in difetto un consolidato orientamento di legittimità in materia.

P.Q.M. La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso e dichiara assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della società contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza