

Sentenza del 22/12/2023 n. 35919 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza n. 69/2021, emessa in data 18/06/2021 e pubblicata in data 13/07/2021, la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano rigettava l'appello dell'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della Commissione tributaria di primo grado che aveva accolto il ricorso della società Gaia Sas di Green Utility Italia Srl & c. contro il silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione sull'istanza di rimborso della somma di Euro 758.451,00 per Ires anni 2010, 2011, 2012, 2013, 2014; in particolare la società invocava la detassazione prevista dalla L. n. 388 del 2000, art. 6, commi 13 - 19, per la realizzazione di impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili, sull'assunto di aver realizzato cinque campi di pannelli fotovoltaici per la produzione di energia elettrica e di aver dimostrato, mediante perizia, il valore della componente ambientale dell'investimento.

In particolare, i giudici d'appello evidenziavano che:

- le norme in questione non consentivano di escludere dal beneficio le imprese aventi ad oggetto esclusivamente la produzione e la cessione a terzi di energia elettrica, non prevedendo il requisito dell'autoconsumo;
- l'avvenuta abrogazione del beneficio da parte del D.L. n. 83 del 2012 conv. in L. n. 134 del 2012 faceva salvi i procedimenti avviati in data anteriore al 26/06/2012; nel caso di specie l'agevolazione non richiedeva alcun procedimento trattandosi di un diritto da fruire in sede di dichiarazione; peraltro il D.M. 5 luglio 2012 aveva consentito il cumulo dell'agevolazione con la tariffa incentivante del V conto energia riconoscendone quindi la persistente vigenza; infine in tal senso si era espressa la stessa Agenzia delle Entrate con la risoluzione 58E del 2016, che faceva riferimento alla salvezza degli investimenti ambientali realizzati alla data del 25/06/2012;
- la mancata fruizione della detassazione nell'anno di competenza non costituiva una manifestazione di volontà negoziale non emendabile;
- l'Agenzia non aveva adeguatamente contestato, avendo espresso un silenzio rifiuto, la perizia di parte prodotta dalla società che peraltro rispettava il metodo differenziale rispetto ad investimento tradizionale ed era idonea a determinare l'ammontare del reddito soggetto a detassazione.

2. Contro tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate con quattro motivi.

Resiste la società con controricorso.

La causa è stata trattata all'adunanza camerale del 30/03/2023 e rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza, fissata al 17/11/2023.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), l'Agenzia deduce la violazione del D.L. n. 83 del 2012 , art. 23 , comma 7 e comma 11 conv. in L. n. 134 del 2012 e della L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi da 13 a 19, lamentando l'erroneità della decisione dei giudici di appello ove hanno ritenuto inapplicabile la sopravvenuta abrogazione dell'agevolazione operata dalla predetta disposizione normativa; in particolare evidenzia che, ai fini dell'abrogazione, occorra guardare non alla data di esecuzione dell'opera ma fare riferimento ai procedimenti pendenti alla data del 26/06/2012 e che nel caso di specie nessuna manifestazione di volontà era stata espressa dalla società contribuente entro tale data, essendo l'istanza di rimborso successiva.

Col secondo motivo, proposto in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), deduce la violazione o falsa applicazione della L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi 13 e 19, lamentando l'erroneità della decisione ove ha ritenuto l'applicabilità dell'agevolazione prevista dalla legge c.d. Tremonti Ambiente non solo agli investimenti funzionali alla propria attività principale ma anche alle c.d. imprese di scopo, costituite per produrre e vendere energia elettrica sul mercato.

Col terzo motivo deduce la nullità della sentenza in parte qua per violazione e falsa applicazione dell' art. 115 c.p.c., comma 1, e dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), censurando la decisione ove ha ignorato le contestazioni dell'ufficio relative alla perizia prodotta e alla prova dell'ammontare degli investimenti suscettibili di detassazione.

Col quarto motivo deduce la nullità della sentenza per motivazione apparente, in violazione dell' art. 132 c.p.c., ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), in relazione all'esame delle contestazioni dell'ufficio.

2. Il primo motivo è infondato.

2.1. Occorre brevemente riepilogare il quadro normativo.

La L. n. 388 del 2000 , art. 6 prevede, al comma 13, che la 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.

Il comma 15 prevede 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".

Il D.L. n. 83 del 2012 , art. 23 , comma 7, conv. in L. n. 134 del 2012 , prevede che "Dalla data di entrata in vigore del presente decreto-legge sono abrogate le disposizioni di legge indicate dall'allegato 1, fatto salvo quanto previsto dal comma 11 del presente articolo".

Al n. 37 dell' allegato 1 è indicato la L. n. 388 del 2000 , art. 6, commi da 13 a 19, concessivo dell'agevolazione in esame.

Ancora, il comma 11 dell'art. 23 citato prevede che "I procedimenti avviati in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto-legge sono disciplinati, ai fini della concessione e dell'erogazione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, dalle disposizioni delle leggi di cui all'Allegato 1 e dalle norme di semplificazione recate dal presente decreto-legge".

2.2. L'Agenzia sostiene che, non essendo previsto un procedimento specifico per la concessione dell'agevolazione, la salvezza opererebbe solo ove la parte abbia inoltrato all'amministrazione la sua volontà di avvalersene entro la data del 26/06/2012, data di entrata in vigore della norma abrogatoria, mediante dichiarazione integrativa oppure mediante istanza di rimborso e che, in assenza di questa, la parte sarebbe decaduta dall'agevolazione in questione, anche ove l'opera sia stata realizzata prima.

2.3. Occorre evidenziare che l'agevolazione in esame è fruibile attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione dell'imponibile da operare nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato realizzato l'investimento e non occorre un'istanza rivolta all'amministrazione finanziaria; non esiste quindi un procedimento attivabile dal contribuente e al termine del quale sia previsto un provvedimento dell'amministrazione, il cui controllo sul diritto alla deduzione è da esplicare mediante gli strumenti ordinari dell'avviso di accertamento o della cartella di pagamento (Cass. 20/4/2023, n. 10737 ; Cass. 18/07/2023, n. 21034).

Proprio la mancanza di una necessaria manifestazione di volontà nella fruizione dell'agevolazione in esame consente di ritenere a questa Corte che il contribuente possa in ogni tempo emendare la dichiarazione opponendosi alla cartella di pagamento emessa dall'amministrazione in sede contenziosa così come proporre istanza di rimborso ai sensi e nei termini del D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 38 (Cass. 20/12/2021, n. 40862 ; Cass. 16/02/2022, n. 5058 ; Cass. 13/04/2022, n. 12018 ; Cass. 7/07/2022, n. 21526 ; Cass. 19/07/2022, n. 22589 ; Cass. 1/09/2022, n. 25731 ; Cass. 15/11/2022, n. 33660 ; Cass. 25/11/2022, n. 34712).

In tale direzione, anche la risoluzione resa dall'Agenzia delle Entrate il 20 luglio 2016 n. 58/E si è espressa in senso favorevole alla possibilità di beneficiare "ora per allora" dell'agevolazione c.d. "Tremonti ambientale" mediante dichiarazione dei redditi integrativa D.P.R. n. 322 del 1988, ex art. 2, comma 8-bis, chiarendo quanto segue: "Con riguardo, infine, alla possibilità di beneficiare dell'agevolazione in un periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento ambientale, conformemente a quanto chiarito con la risoluzione n. 132/E del 20 dicembre 2010 in relazione alla già citata agevolazione "Tremonti-ter", si è ritenuto che la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di avvalersi di tale deduzione in sede di dichiarazione dei redditi integrativa ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1998 , art. 2 , comma 8-bis. Decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione a favore di cui al D.P.R. n. 322 del 1998 , art. 2 , comma 8-bis, è altresì possibile recuperare l'agevolazione presentando un'istanza di rimborso, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 ".

Coerentemente, la stessa circolare ha riconosciuto che: "La disposizione agevolativa è stata abrogata a decorrere dal 26 giugno 2012, con D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 . Conseguentemente, possono beneficiare dell'agevolazione in esame gli investimenti ambientali realizzati entro la data del 25 giugno 2012", dando rilevanza alla data di realizzazione dell'investimento.

Deve quindi affermarsi il principio che l'abrogazione dell'agevolazione prevista dalla L. n. 388 del 2000 , art. 6 , commi 13-19, disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , art. 23 , comma 7 conv. in L. n. 134 del 2012 , non opera per gli investimenti ambientali realizzati entro la data del 25/06/2012 (in tali termini si sono già espresse le citate Cass. 18/07/2023, n. 21034 ; Cass. 20/04/2023, n. 10737).

In tali termini si è espressa anche la CTR che ha correttamente ritenuto che il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione in esame non preveda un procedimento attivato da una domanda di parte ed escluso quindi che potesse aver rilievo nel caso in esame la intervenuta abrogazione.

3. Il secondo motivo è fondato, soccorrendo in tal senso recente decisione di questa Corte reso all'esito di pubblica udienza (Cass. 23/08/2023, n. 25157), al principio espresso dalla quale occorre dare continuità.

3.1. La tesi erariale assume che:

- l'agevolazione sia applicabile solo agli investimenti ambientali funzionali all'attività principale dell'impresa, rimanendo escluse le cd. imprese di scopo, costituite esclusivamente per realizzare un impianto di produzione di energia elettrica; in questo caso non si sarebbe di fronte ad un investimento ma ad un costo correlato alla tipica attività di impresa e quindi finalizzato alla produzione di ricavi;

- lo scopo normativo (prevenire, ridurre e riparare i danni all'ambiente) è finalizzato a disincentivare le cd. esternalità negative derivanti da un'attività industriale già esistente, altrimenti il legislatore avrebbe direttamente manifestato la volontà di aiutare la costituzione di nuove imprese a tal fine, ma in tal caso avrebbe agevolato un unico settore della produzione in contrasto con la disciplina degli aiuti di stato;

- la nota MISE prot. (Omissis) del 15/09/2011 avrebbe confermato tale assunto, parlando di impianti fotovoltaici che consentono all'impresa di produrre energia da fonte rinnovabile per il funzionamento dell'impresa stessa;

- in tal senso sarebbero altri documenti di prassi che avrebbero ammesso l'agevolazione ove l'energia prodotta fosse destinata principalmente, ma non in toto, al mercato.

3.2. Occorre premettere l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità del motivo, formulata per il mancato richiamo della nota (Omissis) del 15/09/2011 del MISE, in quanto la censura dell'Amministrazione è in mero diritto e il documento citato non attiene all'area dei documenti probatori.

3.3. 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 in favore di attività svolte da soggetti terzi (come ritenuto dalla CTR).

Questa Corte già in precedenza (Cass. 23/12/2020, n. 29365) 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 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. 14/10/2022, n. 30225 e Cass. 29/12/2022, n. 38043) 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.

Il collegio condivide e intende dare continuità al principio espresso dalla menzionata ordinanza n. 29365 del 2020, ribadito da Cass. n. 25157 del 2023 , resa all'esito di pubblica udienza, precedenti che hanno chiarito l'effettiva portata precettiva della norma in conformità con il diritto Eurounitario.

Si è infatti osservato che la 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.

3.4. Posto che le norme di agevolazione fiscale hanno carattere eccezionale e derogatorio e, come tali, sono di stretta interpretazione (ex plurimis, Cass. 12/06/2020, n. 11337, Cass. 12/12/2019, n. 32635 e 10/05/2019, n. 12500, Cass. 21/06/2017, n. 15407), 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).

3.5. Il motivo in scrutinio è dunque fondato avendo errato la CTR nel ritenere che l'agevolazione spettasse anche a imprese di scopo, il cui unico oggetto è la produzione e la cessione a terzi di energia elettrica.

4. Restano quindi assorbiti gli altri motivi di ricorso, inerenti all'emendabilità della dichiarazione e al quantum del beneficio; la sentenza va quindi cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, costituendo circostanza pacifica l'attività svolta dalla società originaria ricorrente, la causa va decisa con il rigetto dell'originario ricorso.

Le spese del giudizio di merito sono compensate, in ragione della presenza di divergenti orientamenti, mentre le spese del giudizio di cassazione seguono la soccombenza di parte controricorrente.

P.Q.M. accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo e assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario; compensa le spese dei gradi di merito e condanna la società controricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 8.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza