

Sentenza del 02/05/2024 n. 11868 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La AQ Energy Srl (di seguito società o contribuente) presentò il 26 giugno 2015 alla Direzione provinciale di Bari dell'Agenzia delle entrate domanda di rimborso IRES per il complessivo importo di Euro 214.436,00 per gli anni d'imposta 2011, 2012, 2013, ai sensi dell' art. 6 della l. n. 388/2000 (c.d. "Tremonti ambiente") per avere operato un investimento relativo ad intervento di riqualificazione energetica.

La società - che negli anni d'imposta indicati aveva ommesso d'indicare, nelle relative dichiarazioni dei redditi, la deduzione per fruire dell'agevolazione in oggetto - fondò la domanda sulla base di dichiarazioni integrative del 12 giugno 2015, supportate da perizia di stima del 23 aprile dello stesso anno, in tal modo rideterminando la maggiore IRES ritenuta versata per gli anni di riferimento, di cui chiedeva il rimborso.

L'Agenzia delle entrate emise provvedimento di diniego espresso sull'istanza di rimborso, ritenendo decorsi i termini di cui all'art. 2, comma 8 - bis, del D.P.R. 22 luglio 1988, n. 322 e dell' art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 .

Detto provvedimento fu impugnato dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Bari, che accolse il ricorso, respingendo, tra l'altro, l'eccezione dell'Amministrazione ivi resistente che ne aveva eccepito il difetto di legittimazione attiva alla proposizione dell'impugnazione, essendo la società compartecipe di "consolidato fiscale nazionale" costituito dalla Media Finanziaria di Partecipazioni Spa, sì che, a giudizio dell'Amministrazione stessa, solo in capo a quest'ultima doveva ritenersi sussistente la relativa legittimazione.

La sentenza di primo grado fu appellata dall'Agenzia delle entrate dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) della Puglia, che, con sentenza n. 3564/4/2018, depositata il 12 dicembre 2018, non notificata, respinse il gravame, ritenendo altresì irrilevante che la contribuente non avesse dichiarato l'agevolazione interamente nell'anno 2011 ed avesse riportato le eccedenze nei due esercizi successivi.

Avverso detta sentenza l'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione in forza di tre motivi.

La contribuente resiste con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Il Procuratore Generale ha ugualmente depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., concludendo per il rigetto del ricorso erariale.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell' art. 6 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata, così come quella di primo grado confermata dalla CTR, non aveva colto l'errore in cui era incorsa la società laddove aveva provveduto a "spalmare" l'ammontare della detrazione richiesta negli anni (2012 e 2013) successivi al 2011, invece d'indicare in toto nell'anno 2011, anno di ultimazione dell'investimento, l'ammontare complessivo dell'agevolazione.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 118 e 124 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) e dell' art. 100 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la pronuncia impugnata ha confermato quella di primo grado nella reiezione dell'eccezione sollevata dall'Amministrazione finanziaria di carenza di legittimazione attiva in capo alla società alla proposizione dell'impugnazione avverso il provvedimento di diniego espresso sull'istanza di rimborso, la cui sussistenza, secondo l'assunto dell'Agenzia delle entrate, avrebbe dovuto ravvisarsi unicamente in capo alla consolidante Media Finanziaria di Partecipazione Spa

3. Con il terzo motivo, infine, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 - bis del D.P.R. n. 322 del 1988, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata aveva respinto l'eccezione dell'Amministrazione quanto alla presentazione tardiva delle dichiarazioni integrative.

4. Vanno esaminati in ordine logico dapprima il secondo e terzo motivo. Essi sono entrambi infondati.

5. Con riferimento al secondo motivo, con il quale l'Amministrazione finanziaria denuncia l'errore di diritto nel quale sarebbe incorsa la sentenza impugnata nel respingere l'eccezione di carenza della legittimazione attiva dell'odierna controricorrente alla proposizione della domanda di rimborso, va ribadito quanto affermato da questa Corte in materia, secondo cui, in tema di consolidato fiscale nazionale, al gruppo non è riconosciuta la soggettività tributaria, che permane in capo alle singole società (cfr. Cass. sez. 5, 21 novembre 2018, n. 30014 ; si veda anche Cass. sez. 5, 20 febbraio 2020, n. 4415 , in motivazione par. 1.3.), con la conseguenza che legittimata alla proposizione dell'istanza di rimborso è la consolidata che ha chiesto il rimborso IRES in relazione all'investimento ambientale effettuato secondo l'agevolazione prevista dall' art. 6 della L. n. 388/2000 (c.d. Tremonti ambiente).

6. Del pari è infondato il terzo motivo di ricorso, alla stregua del principio ormai consolidato espresso da questa Corte in materia, anche in tema di dichiarazione integrativa tardiva con riferimento ai benefici derivanti dalla norma succitata, secondo cui il contribuente può emendare comunque la propria dichiarazione, quando abbia omissso di dichiarare l'investimento nell'anno di realizzazione per ragioni riferite all'incertezza normativa, facendo valere in sede giurisdizionale il proprio diritto al rimborso, se sussistente (cfr., tra le altre, Cass. sez. 6-5, ord. 31 gennaio 2023, n. 2931 ; Cass. sez. 6-5, ord. 20 dicembre 2021, n. 40862).

7. Risulta invece fondato il primo motivo.

7.1. Premesso che non appare pertinente la giurisprudenza indicata dal Procuratore Generale, con riferimento alla tecnica redazionale del presente ricorso, quanto alla pretesa inammissibilità del primo motivo, si deve ritenere la fondatezza del mezzo d'impugnazione in esame.

7.2. Chiarito altresì che non è qui in discussione in alcun modo la problematica relativa all'ammortamento dei beni che costituiscono l'investimento ambientale (su cui, invece, cfr. Cass. sez. trib., ord. 28 luglio 2023, n. 23054), è fondata la censura erariale che lamenta l'erroneità della decisione impugnata laddove, in assenza di alcuna norma di legge che lo autorizzi, ha ritenuto legittima la cosiddetta spalmatura del costo di realizzazione dell'impianto su un triennio, anziché sull'anno di realizzazione dell'investimento medesimo (nella fattispecie il 2011).

Deve ritenersi che tale conclusione sia legittimata, in assenza di alcuna norma che autorizzi la menzionata spalmatura, in forza del principio di derivazione contabile che è pur sempre alla base dell' art. 6 , comma 15, della citata l. n. 388/2000 nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, secondo cui "(p)er investimento ambientale si intende il costo delle immobilizzazioni materiali di cui all' articolo 2424 , primo comma, lettera B), n. II, del codice civile, necessarie per prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente. Sono in ogni caso esclusi gli investimenti realizzati in attuazione degli obblighi di legge. Gli investimenti ambientali vanno calcolati con l'approccio incrementale".

7.3. Ritiene la Corte che il riferimento al metodo del c.d. "approccio incrementale", che, per quanto attiene al periodo di realizzazione dell'impianto fotovoltaico di cui si discute nel presente giudizio, va inquadrato nella normativa Europea di riferimento del regolamento n. 800/2008/CE (cfr., in particolare, gli artt. 18 e 23), diversamente da quanto dedotto in memoria, stia solo ad individuare il quantum incentivabile, consistente nella differenza tra il valore dell'investimento ambientale con riferimento alla realizzazione di detto impianto ed il valore di un impianto equivalente alimentato ad energia fossile, senza valorizzazione di altri elementi (come ad esempio altri incentivi, canoni di leasing o simili), non già andando ad incidere, come invece testualmente indicato in memoria, "sull'entità del reddito fiscale dichiarato per ciascun anno d'imposta, decurtandone via via il valore fino al suo completo annullamento", in assenza di una precisa disposizione di legge che ne consenta, a fronte del disposto dell' art. 6 , comma 15 della L. n. 388/2000 , quale applicabile *ratione temporis*, l'utilizzo per diversi anni d'imposta successivi a quello che ha visto la realizzazione dell'investimento.

7.4. Alla stregua delle considerazioni che precedono il ricorso va pertanto accolto in relazione al primo motivo, con conseguente cassazione, in parte qua, della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, che procederà a nuovo esame, uniformandosi al principio di diritto secondo cui:

"In assenza di diversa disposizione di legge, l'agevolazione della c.d. Tremonti ambiente (art. 6 , commi 13 - 19 L. n. 388/2000), quale applicabile *ratione temporis*, va richiesta per l'intero importo dell'investimento suscettibile di agevolazione secondo il metodo di calcolo dell'approccio incrementale con riferimento all'anno in cui il costo d'acquisto delle relative

immobilizzazioni materiali necessarie a prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente è iscritto nel contenuto dello stato patrimoniale".

Resta altresì demandata al giudice di rinvio la disciplina delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, rigettati gli altri.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, cui demanda altresì di provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza