

Sentenza del 01/08/2024 n. 21643 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Dister Energia Spa riceveva notifica di un avviso di accertamento ai fini IRES, n. (omissis), relativo all'anno d'imposta 2009. L'Agenzia delle Entrate - direzione provinciale di Ravenna - contestava l'indebita fruizione dell'agevolazione prevista dall' art. 5 del D.L. 1 luglio 2009, n. 78 per l'importo di Euro 8.425.000,00, accertando un maggior imponibile di Euro 8.425.000,00, il quale conduceva alla determinazione di un reddito complessivo di Euro 4.403.755,00 in luogo della perdita dichiarata di Euro 4.021.245,00; l'importo di Euro 8.425.000,00 contestato dall'ufficio corrispondeva al 50% dell'investimento effettuato dalla suddetta società per la fornitura di un impianto di produzione di energia elettrica e termica (funzionate ad olio vegetale), investimento che l'ufficio imputava alla data del 12 febbraio 2009 e, quindi, precedentemente al primo luglio 2009, data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2009 , per cui la società risultava aver usufruito illegittimamente dell'agevolazione.

2. La Dister Energia Spa, inoltre, riceveva notifica di un altro avviso di accertamento ai fini IRES, n. (omissis), relativo all'anno d'imposta 2010. L'Agenzia delle Entrate - direzione provinciale di Ravenna, rilevato che la società aveva interamente compensato il reddito dell'esercizio, pari a Euro 771.492,00, con perdite di anni precedenti, tra cui Euro 605.261,00 relativi alla perdita dichiarata nel 2009 e oggetto di rettifica con l'avviso di accertamento per lo stesso anno, accertava un maggior reddito di Euro 605.261,00.

3. Avverso gli avvisi di accertamento la società contribuente proponeva distinti ricorsi dinanzi alla C.t.p. di Ravenna; si costituiva in giudizio anche l'Ufficio, contestando i motivi di ricorso e chiedendo la conferma del proprio operato.

4. La C.t.p., con le sentenze nn. 822/03/2014 per l'anno 2009 e 1000/01/2014 per il 2010, rigettava entrambi i ricorsi della società contribuente, compensando tra le parti le spese di lite.

5. Contro tale decisione proponeva appello la società dinanzi la C.t.r. dell'Emilia Romagna; si costituiva anche l'Agenzia delle Entrate, chiedendo il rigetto dell'appello.

6. Con sentenza n. 2619/12/2015, depositata in data 10 dicembre 2015, la C.t.r. adita accoglieva il gravame della società contribuente, compensando tra le parti le spese di giudizio.

7. Avverso la sentenza della C.t.r. dell'Emilia Romagna, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

La società contribuente ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella pubblica udienza del 3 aprile 2024 per la quale la contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione o falsa applicazione degli artt. 5 del D.L. n. 78/2009 , 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e 2423 - bis cod. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ." l'Ufficio lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r., sul presupposto per cui l'agevolazione in oggetto spetta agli investimenti effettuati tra il primo luglio 2009 e il trenta giugno 2010, ha considerato rilevante, ai fini della data di effettuazione dell'investimento, la consegna definitiva nel rispetto di tutta la normativa contrattuale e tecnica (in particolare, collocandola alla data del rilascio di certificato CE), quando invece:

- a termini di contratto la consegna definitiva con riserva, contrattualmente rilevante anche ai fini del passaggio dei rischi, era avvenuta nel febbraio 2009; - grazie all'impianto oggetto di agevolazione le società aveva iniziato a conseguire ricavi già dal febbraio 2009.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ." l'Ufficio lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r., valorizzando il verbale di consegna definitiva con data scritta a penna e sottoscritto dalla sola società, ha onerato l'ufficio circa la prova della sussistenza dei presupposti dell'agevolazione, omettendo, poi, la valutazione (sia singola che unitaria) degli elementi indiziari adottati per dimostrare l'anteriorità al primo luglio 2009 dell'investimento, tra cui le deposizioni rese nel processo penale svoltosi contro l'amministratore della società dai tecnici che avevano collaudato l'impianto.

2. Il primo motivo di ricorso è infondato.

Va premesso che l' art. 5 , comma primo, del D.L. n. 78/2009 prescrive che "è escluso dall'imposizione sul reddito di impresa il 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 16 novembre 2007 , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 21 dicembre 2007, fatti a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 giugno 2010. L'agevolazione di cui al presente comma può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta di effettuazione degli investimenti".

2.1. Preliminarmente, va rilevato che la censura non si confronta con la sentenza nella parte in cui la C.t.r. ha ritenuto di interpretare il contratto in argomento nel senso che il tempo della consegna andava ad identificarsi in quello del collaudo definitivo anche in considerazione del fatto che la società era vincolata, sul piano contrattuale - ed in particolare sulla base del contratto di locazione finanziaria in atti - al presupposto identificato dal Gruppo Leasing nel rilascio del certificato CE, in base al quale, poi, veniva firmato l'atto di consegna definitiva dell'impianto in data 22 luglio 2009.

2.2. Di poi, nella fattispecie in esame, il contratto di appalto prevedeva espressamente che la consegna/accettazione definitiva dell'impianto, prevista dall'art. 11 del medesimo contratto,

ossia al positivo superamento delle Fasi I-IV; era infatti previsto che, dopo il completamento dell'assemblaggio delle singole componenti (Fase I Completamento Meccanico), si sarebbe proceduto ad accendere i motori (Fase II Avviamento) per operare la verifica/collaudo dell'impianto, e soltanto ove fosse stato superato il funzionamento ininterrotto per 7 giorni (Fase III MSI) e fossero state raggiunte le condizioni di sicurezza, efficienza e funzionalità (Fase IV Prove) si sarebbe potuto procedere alla sottoscrizione del "verbale di collaudo prestazionale" e alla consegna/accettazione definitiva (Fase V Consegna definitiva) dell'impianto. La società ha dimostrato che, all'esito dell'accensione dei motori nel mese di febbraio 2009 (Fase II di cui all'art. 11.5 dell'appalto), emergevano una moltitudine di interventi/completamenti necessari che precludevano il funzionamento ininterrotto per 7 giorni ed escludevano la sussistenza delle condizioni di sicurezza, efficienza e funzionalità. Sicché, la società ed ATI sottoscrivevano, in data 24/02/2009, la cd. punch list prevista dall'art. 11.5 dell'appalto contenente l'indicazione di 90 interventi/completamenti necessari. Invero, le problematiche emerse erano particolarmente ingenti perché precludevano il funzionamento ininterrotto per 7 giorni e perché concernevano la mancanza di sicurezza, gravi disfunzioni e l'inefficienza della produzione di energia (tale circostanza è documentata anche dalle comunicazioni intervenute tra l'ATI e la società sia in data 14/04/2009 che in data 12/05/2009;

ancora, il 24/04/2009, l'ATI e la società sottoscrivevano un verbale che evidenziava gli interventi ancora necessari e il 30/06/2009, la società diffidava l'ATI di completare i lavori).

2.3. Quindi la C.t.r. ha giustamente opinato allorquando ha rilevato che: "preso atto di quanto esposto e disaminata la particolareggiata documentazione agli atti, sia nella parte descrittiva che tecnica, con particolare riferimento alle procedure di collaudo e prove, finalizzate ad ottenere la certificazione di conformità alle norme comunitarie e di sicurezza cui sono tenuti ad ottemperare impianti produttivi di energia elettrica e termica, del tipo in causa"; È del tutto pacifico che perché esista un investimento produttivo ai fini aziendali ed in grado di erogare su di un dato mercato (nella fattispecie quello della produzione e distribuzione delle energie elettrica e termica) i prodotti o servizi, in grado di compensare il costo di tale investimento, quest'ultimo dovrà avere tutte le caratteristiche di natura tecnica o - comunque - strutturali che consentano alla società di trarne profitto, nell'ambito di progetti industriali o commerciali. Nel caso dell'impianto, acquisito dalla società appellante, il fatto che sia stato consegnato in data 12 febbraio 2009 a quest'ultima non significa che l'investimento sia stato fatto in tale data, secondo la lettera della norma di cui al citato art. 5 D.L. 78/2009 . Ove tale impianto non fosse stato sottoposto alle varie fasi di collaudo e prove tecniche , che la società ha descritto sia nella pubblica udienza che nella copiosa documentazione versata in atti, non avrebbe potuto produrre in tutta sicurezza e nel rispetto degli standards comunitari nè l'energia elettrica e termica da biomasse che lo identifica strutturalmente come investimento aziendale e - pertanto - detassabile, ricorrendo - peraltro - tutte le condizioni previste dalla normativa citata; quanto dedotto dall'Ufficio circa le testimonianze acquisite per dimostrare che l'impianto era funzionante già nei mesi di febbraio e marzo 2009, durante i quali erano effettuate procedure di collaudo, non è del tutto in grado di dimostrare che la data di consegna - nel rispetto di tutta la normativa tecnica e contrattuale relativa al contratto di appalto e di leasing, nonché degli standards di sicurezza comunitari - è da fissarsi nel febbraio 2009; né l'Ufficio, né la C.t.p. di Ravenna hanno valutato un fatto determinante per dirimere la questione della data e cioè che la

società era vincolata sul piano contrattuale al basilare presupposto identificato dal gruppo leasing nel rilascio del certificato CE in base al quale è stato firmato l'atto di consegna definitiva dell'impianto in data 22 luglio 2009; la società, in sostanza, ha potuto sottoscrivere l'atto di consegna quale mandataria del suddetto Gruppo, dopo che l'ATI aveva definitivamente completato tutti gli interventi per il funzionamento in sicurezza dell'impianto".

2.4. In definitiva, tutta la documentazione prodotta in giudizio ha dimostrato che la consegna/accettazione definitiva è intervenuta soltanto all'esito positivo della verifica/collaudo in quanto, ai fini della Tremonti ter, rileva soltanto la consegna/accettazione definitiva all'esito positivo della verifica/collaudo. Sul punto precipuo, va rilevato che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44/E del 2009 , prevede, al paragrafo 3.3. ("casi particolari") che, nell'ipotesi in cui l'investimento in beni sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai predetti criteri di competenza di cui all' art. 109 del TUIR , i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione, ovvero, in stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera (macchinario o apparecchiatura) o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l' art. 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 .

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite che liquida in Euro 16.000,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15% oltre ad IVA e c.p.a. come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza