

Cassazione civile sez. trib., 08/07/2024, n. 18572

(omissis)

FATTI DI CAUSA

1. La società Plastivalle Spa, operante nel settore manifatturiero, indicava nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2011, nel rigo RF54, codice 29, l'importo in diminuzione di Euro 226.000,00, riferito a investimenti per l'acquisto di macchinari aventi un minore impatto ambientale, usufruendo dell'agevolazione prevista dalla Legge n. 388/2000 (c.d. Tremonti Ambiente).

1.1. Attenendosi alla perizia elaborata dal professionista incaricato, la società contribuente, tramite l'utilizzo del cosiddetto "approccio incrementale", considerava come agevolabile la componente ambientale (calcolata come differenza tra il costo sostenuto per l'acquisizione dei macchinari e il costo di altrettante macchine equifunzionali, non aventi il medesimo impatto ambientale), non rettificando, per il costo dell'investimento effettuato con riferimento ai vantaggi economici conseguiti (valutati in termini di aumento di capacità produttiva, di risparmi di spesa e di produzioni accessorie aggiuntive).

2. In ragione di tale constatazione, in sede accertativa, l'Ufficio procedeva alla determinazione del vantaggio economico in termini di futuri risparmi di spesa, diminuendo conseguentemente il contributo agevolabile e accertando la maggiore Ires ed accessori per il periodo di imposta 2011.

3. L'Agenzia delle Entrate ricorre, con unico motivo, nei confronti della sentenza in epigrafe, che, rigettando l'appello dell'Amministrazione, ha confermato la decisione favorevole alla società Plastivalle Spa.

4. Resiste la società contribuente con controricorso, illustrato da memoria difensiva depositata in prossimità dell'adunanza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione dell'art. 6, commi da 3 a 19, della L. 388/2000, degli artt. 11 e 117 Cost., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3) c.p.c.

2. Il motivo $\tilde{A}^*$ fondato.

2.2. La norma di riferimento Ãˆ lâ€™art. 6, comma 15, della legge n. 388 del 2000, *ratione temporis* vigente, secondo cui: â€œPer investimento ambientale si intende il costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali di cui allâ€™art. 2424, primo comma, lett. b), n. 2. cod. civ. necessario per prevenire ridurre e riparare danni causati allâ€™ambiente. Sono in ogni caso esclusi gli investimenti realizzati in attuazione di obblighi di legge. Gli investimenti ambientali vanno calcolati con lâ€™approccio incrementaleâ€•.

L'investimento ambientale deducibile coincide quindi con il valore della corrispondente immobilizzazione materiale iscritta nello stato patrimoniale del bilancio relativo all'esercizio in cui l'intervento sia stato realizzato e va calcolato con l'approccio incrementale.

2.3. Con la risoluzione 11 luglio 2002, n. 226/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito la nozione di "approccio incrementale", operando a tali fini un rinvio alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato in materia ambientale, allora contenuta nella comunicazione della Commissione dell'UE n. 2001/C 37/03, ed osservando in particolare:

-) che per "danni causati all'ambiente" si intendono quelli derivanti dallo svolgimento dell'attività dell'impresa, i soggetti beneficiari dell'agevolazione, come evidenziato nella circolare n. 1 del 3 gennaio 2001, sono le piccole e medie imprese di cui al decreto 18 settembre 1997 del Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato che esercitano, in regime di contabilità ordinaria, le attività di cui all'art. 51 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR);

-) che la determinazione della quota di reddito agevolata "pari: per il periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2001 e per il successivo, all'ammontare degli investimenti ambientali realizzati, calcolati secondo l'approccio incrementale", ai sensi dell'art. 6, comma 15, ultimo periodo; a partire dal terzo periodo d'imposta di applicazione del beneficio, all'eccedenza degli investimenti ambientali realizzati nel periodo d'imposta, determinati sempre secondo il suddetto approccio incrementale, rispetto alla media degli stessi investimenti dei due periodi di imposta precedenti;

-) che al fine di chiarire la nozione di "approccio incrementale" soccorre il principio contenuto nella "Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente", pubblicata nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee n. C/37 del 3 febbraio 2001, paragrafo 37, secondo cui i benefici per gli investimenti ambientali sono "rigorosamente limitati ai costi d'investimento supplementari (sovraccosti) necessari per conseguire gli obiettivi di tutela ambientale";

-) che l'applicazione del suddetto criterio richiede, pertanto, la quantificazione dei costi d'investimento supplementari; anche se questi non siano facilmente isolabili dal costo totale dell'investimento, il metodo di calcolo dell'investimento supplementare deve, comunque, ispirarsi a criteri oggettivi basati, per esempio, sul costo di un investimento analogo sotto il profilo tecnico, ma che non consenta di raggiungere lo stesso grado di tutela ambientale, come peraltro sottolineato nella richiamata disciplina comunitaria;

-) che occorre inoltre rettificare il costo dell'investimento con riferimento ai vantaggi economici ottenuti in conseguenza dell'investimento ambientale realizzato, valutati in termini di aumento di capacità produttiva, di risparmi di spesa e di produzioni accessorie aggiuntive e che solo qualora gli investimenti riguardino esclusivamente la tutela ambientale, senza dar luogo

ad altri vantaggi economici, non si applicano riduzioni supplementari.

3. In continuità con la disciplina previgente, il Regolamento (CE) N. 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato (Regolamento generale di esenzione per categoria) art. 21 Aiuti agli investimenti per la tutela dell'ambiente in misure di risparmio energetico, nel prevedere che gli aiuti agli investimenti per la tutela dell'ambiente che consentono risparmi energetici da parte delle imprese sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché siano soddisfatte le condizioni ivi indicate, ha specificato al par. 3 che «I costi ammissibili devono essere calcolati al netto di qualsiasi vantaggio e costo operativo connesso agli investimenti aggiuntivi in risparmio energetico e verificatosi durante i primi tre anni di vita dell'investimento nel caso delle PMI, i primi quattro anni nel caso delle grandi imprese che non partecipano al sistema UE di scambio delle quote di emissione di CO₂ e i primi cinque anni nel caso delle grandi imprese che partecipano al sistema UE di scambio delle quote di emissione di CO₂. Per le grandi imprese questo periodo può essere ridotto ai primi tre anni di vita dell'investimento qualora si possa dimostrare che il periodo di ammortamento dell'investimento non supera i tre anni. I calcoli dei costi ammissibili vengono certificati da un revisore dei conti esterno.

3.1. La normativa comunitaria, in sintesi, quantifica l'investimento complessivamente agevolabile considerando: a) i costi dell'investimento supplementari o sovraccosti, a cui b) vengono sottratti b) i profitti operativi e c) aggiunti i costi operativi attinenti all'impianto e relativi ai primi cinque anni dall'entrata in funzione del medesimo.

4. Non si pone in contrasto con quanto ora rilevato la recente pronuncia di questa Corte (Cass. sez. T. , n. 11868 del 2 maggio 2024) richiamata dalla società resistente, che ha ad oggetto la diversa disciplina dettata dall'art. 23 del richiamato Regolamento (CE) N. 800/2008, per gli Aiuti agli investimenti per la tutela dell'ambiente per promuovere la produzione di energia da fonti rinnovabili (nella fattispecie l'investimento per la realizzazione di un impianto per la produzione di energia rinnovabile), che, per quanto qui rileva, al par. 3 espressamente prevede, al contrario di quanto dispone l'art. 21 cit. , che «I costi ammissibili vengono calcolati senza prendere in considerazione i vantaggi e i costi operativi».

5. Va pertanto rilevato che la Commissione regionale non si è adeguata alla normativa nazionale, così come integrata dalla disciplina unionale in tema di aiuti di Stato e correttamente interpretata dalla citata risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, laddove ha ritenuto che l'investimento agevolabile non andasse determinato al netto dei profitti operativi, ritenendo estraneo di tale elemento alla previsione della Legge n. 388/2000.

6. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame, nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 5 Giugno 2024 e, in seconda convocazione, il 27 giugno 2024.

Depositato in Cancelleria il 8 luglio 2024.

Campi meta

Massima : *L'agevolazione per investimenti ambientali si calcola sul costo incrementale per la tutela dell'ambiente, depurato dai benefici economici derivanti dall'investimento stesso.*

Supporto Alla Lettura :

AMBIENTE

La protezione dell'ambiente è uno dei parametri contemplati nella Costituzione. Così negli artt. 9, 41 e 117 Cost., tra i diritti fondamentali, così nella prima parte dell'art. 9, che contempla anche l'ambiente tra i beni protetti. L'elevata protezione giuridica dell'ambiente è perciò anche un parametro della futura legislazione. Nella specifica definizione giuridica, la tutela dell'ambiente incarna la necessità di salvaguardia dei diritti dei singoli e della collettività.