



Numero registro generale 1582/2019

Numero sezionale 7460/2025

Numero di raccolta generale 31327/2025

Data pubblicazione 01/12/2025

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

LUCIO NAPOLITANO	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
DANIELA MARCONI	Consigliere Rel.
GIANLUCA BORDON	Consigliere

Oggetto:

*IRPEG	IRES
AGEVOLAZIONI-	
art.6, commi 13 e	
15, l. n. 388 del	
2000-abrogazione-	
ambito applicativo	
Ud.04/11/2025 CC	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1582/2019 R.G. proposto da:

████████ SRL, elettivamente domiciliata a ██████████
presso lo studio dell'avvocato ██████████ che la rappresenta e
difende unitamente all'avvocato ██████████;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i
cui uffici a Roma, via dei Portoghesi n.12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Piemonte n. 1632/2018 depositata il 11 ottobre 2018 e notificata il
30.10.2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 04 novembre
2025 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte di ██████████
s.r.l., innanzi alla CTP di Torino, della cartella di pagamento
n. ██████████ di euro 94.617,13 relativa alla



maggiorazione dell'IRES oltre sanzioni ed interessi, per il periodo di imposta 2012, applicata dall'Ufficio all'esito del controllo formale sulla dichiarazione del Modello Unico sc 2013, ove era stata utilizzata la perdita fiscale generata dalla variazione in diminuzione, esposta nella dichiarazione integrativa del Modello Unico sc 2011 del 30.9.2013, con riferimento all'investimento compiuto per l'installazione di un impianto fotovoltaico sul tetto del proprio stabilimento industriale, in applicazione dell'agevolazione prevista dall'art. 6 commi da 13 a 19 della legge 388 del 2000 (c.d. Tremonti ambiente).

2. La CTP di Torino, con sentenza del 14.9.2017 n. 1082/8/17, aveva accolto il ricorso, ritenendo inesistenti le preclusioni temporali contestate alla società dall'Agenzia delle Entrate in relazione alla tardività della presentazione della dichiarazione integrativa ma la CTR del Piemonte, adita in appello dalla Agenzia delle Entrate, con sentenza n. 1632 del 27.9.2018, aveva dichiarato inammissibile il ricorso e confermato la pretesa fiscale, in ragione dell'intervenuta abrogazione, per effetto dell'art. 23 comma 7 del d.l. n. 83 del 2012, in vigore dal 26 giugno 2012, della disciplina che, all'art. 6 commi da 13 a 19 legge 388/2000, prevedeva l'agevolazione c.d. Tremonti ambiente.

3. Avverso la sentenza della CTR del Piemonte la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidandosi a due motivi e l'Agenzia delle Entrate si è difesa depositando controricorso. La ricorrente ha, poi, depositato, il 21 ottobre 2025, la memoria ex art. 378 c.p.c. con cui ha ripercorso l'evoluzione della giurisprudenza più recente in materia ed insistito per l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione del combinato disposto degli articoli 23, comma 11 d.l. n. 83 del 2012 conv. in legge n. 134 del 2012, e 6, commi 13 e 15, legge n. 388 del 2000.



L'interpretazione combinata e sistematica delle norme richiamate condurrebbe, infatti, ad attribuire alla locuzione "procedimenti avviati" costituente, ai sensi dell'art. 23 comma 11 d.l. n. 83 del 2012 conv. in legge n. 134 del 2012, la demarcazione temporale dell'efficacia dell'abrogazione dell'agevolazione in questione, il significato di "investimenti effettuati", trattandosi di agevolazione consistente nella detassazione del reddito di impresa in misura corrispondente al costo di acquisizione imputato all'anno della consegna dei beni destinati a prevenire, ridurre o riparare il danno ambientale. Posto che non è circostanza contestata fra le parti il fatto dell'avvenuta installazione dell'impianto fotovoltaico nell'anno 2010 sarebbe evidente la violazione delle norme richiamate da parte della CTR che ha ritenuto, invece, inapplicabile alla fattispecie la disciplina che riconosce l'agevolazione.

2. Con il secondo motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 6 comma 15 della legge n. 388 del 2000.

La corretta interpretazione della norma richiamata individuerrebbe, infatti, il momento costitutivo del diritto alla detassazione del reddito di impresa in quello in cui la società ha compiuto l'investimento ambientale sostenendo il costo di acquisto dei beni destinati alla riduzione riparazione e prevenzione del danno ambientale. Non rileverebbe, invece, a tal fine il momento dell'invio della dichiarazione fiscale, contrariamente a quanto sostenuto dalla CTR nella sentenza impugnata, che ha, quindi, erroneamente individuato nella perizia asseverata del 29.3.2013, relativa alla determinazione del sovra-costi ambientale base del calcolo per l'agevolazione fiscale, il primo atto di avvio del procedimento per il riconoscimento dell'agevolazione.

3. I due motivi, strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente e sono fondati.



Sulla questione si è ormai formato un orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte che attraverso l'interpretazione sistematica dell'articolato quadro normativo di riferimento, individua la linea di demarcazione dell'ambito di efficacia della norma abrogatrice dell'agevolazione c.d. Tremonti ambiente nella realizzazione dell'investimento (fra le molte Cass. 10/7/2025 n. 20232; Cass. 10/5/2025 n. 12312; Cass. 20/4/2023, n. 10737; Cass. 18/07/2023, n. 21034).

È necessario, quindi, ripercorrere sinteticamente gli approdi della giurisprudenza della Corte richiamata.

3.1 La ricostruzione del quadro normativo di riferimento nelle pronunce richiamate muove dall'esame della disciplina dell'agevolazione prevista all' art. 6, comma 13, della L. n. 388 del 2000 secondo cui «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 richiamato comma 15 prevede che «per investimento ambientale si intende il costo di acquisto 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», con la precisazione che «sono in ogni caso esclusi gli investimenti realizzati in attuazione di obblighi di legge» e che «gli investimenti ambientali vanno calcolati con l'approccio incrementale».

L'art. 23, comma 7, del D.L. n. 83 del 2012, convertito in L. n 134 del 2012, dispone 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) del suddetto allegato 1, recante l'elenco delle «disposizioni abrogate», sono indicati i commi da 13 a 19 dell'art. 6 della L. n. 388 del 2000, relativo all'agevolazione in esame.

Il comma 11 dello stesso art. 23 stabilisce 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».

3.2 Una volta delineato il quadro normativo rilevante ai fini del decidere, le pronunce giurisprudenziali richiamate hanno confutato l'assunto dell'Agenzia delle Entrate secondo cui la sopravvenuta abrogazione dei commi da 13 a 19 dell'art. 6 della L. n. 388 del 2000 non pregiudicherebbe la posizione di quei soli contribuenti che avessero manifestato all'Amministrazione la volontà di avvalersi del beneficio della detassazione ambientale entro il 26 giugno 2012, data di entrata in vigore della norma abrogatrice, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa o di un'istanza di rimborso, in assenza delle quali dovrebbe ritenersi maturata la decadenza dall'agevolazione.

3.3 Al riguardo, si è osservato che il beneficio fiscale, senza presupporre l'avvio di alcun procedimento, si sostanzia nella detassazione della quota di reddito dell'impresa destinata all'investimento ambientale. L'agevolazione in esame è, infatti, 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, senza necessità di rivolgere apposita istanza all'Amministrazione Finanziaria. Non esiste, quindi, una procedura attivabile dal contribuente, al termine della quale sia prevista l'adozione di un provvedimento dell'Amministrazione e il controllo sul diritto alla deduzione deve essere esplicito con l'uso degli strumenti ordinari dell'avviso di



accertamento o della cartella di pagamento (Cass. 10/5/2025 n. 12312 Cass. 20/4/2023, n. 10737; Cass. 18/07/2023, n. 21034).

3.4 È stato, altresì, sottolineato come la stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 58/E del 20 luglio 2016, nel ricordare che «la disposizione agevolativa è stata abrogata a decorrere dal 26 giugno 2012, con decreto-legge del 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134», abbia riconosciuto che, «conseguentemente, possono beneficiare dell'agevolazione in esame gli investimenti ambientali realizzati entro la data del 25 giugno 2012», dando così rilevanza al tempo di realizzazione dell'investimento (Cass. n. 35919/2023).

3.5 Quindi, dopo il rilievo che «la dichiarazione dei redditi non è istitutiva del diritto fatto valere», si è conclusivamente affermato che l'abrogazione dell'agevolazione di cui all'art. 6, commi da 13 a 19, della L. n. 388 del 2000, disposta dall'art. 23, comma 7, del D.L. n. 83 del 2012, convertito in L. n. 134 del 2012, non opera per gli investimenti ambientali realizzati entro la data del 25 giugno 2012 (Cass. n. 9007/2025).

3.6 In una più recente pronuncia è, infine, stato puntualizzato che in tema di accesso alla detassazione prevista per gli investimenti ambientali dall'art. 6, commi da 13 a 19, della l. n. 388 del 2000 (cd. Tremonti ambiente), il momento di avvio del procedimento - rilevante anche al fine di stabilire la possibilità di accesso ai benefici pur in presenza dell'intervenuto regime abrogativo, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del d.l. n. 83 del 2012 (conv. nella l. n. 134 del 2012) - è quello in cui ha avuto inizio la realizzazione dell'opera nella quale l'investimento si concretizza, per tale dovendosi intendere quello dell'esborso dei "costi direttamente imputabili al prodotto", di cui all'art. 2426, comma primo, c.c. e, correlativamente, dell'effettiva consegna dei beni che afferiscono all'intervento, ai sensi dell'art. 109 TUIR (Cass. n. 9918/2025).



3.7 In sintesi, dunque, l'abrogazione dell'art. 6, commi da 13 a 19, della L. n. 388 del 2000, disposta dall'art. 23, comma 7, del D.L. n. 83 del 2012, convertito in L. n. 134 del 2012, non può travolgere il diritto all'agevolazione che matura nel momento in cui il contribuente compie l'investimento e non opera, quindi, per gli investimenti ambientali realizzati attraverso la sopportazione dei costi per l'acquisto dei beni destinati alla riduzione, riparazione e prevenzione del danno ambientale che siano stati consegnati entro la data del 25 giugno 2012.

4. La CTR nella sentenza impugnata ha dichiarato inammissibile il ricorso della società contribuente - che pure aveva pacificamente installato l'impianto fotovoltaico nell'anno 2010-, in ragione dell'intervenuta abrogazione della disciplina che prevedeva l'agevolazione c.d. Tremonti ambiente, intendendo la locuzione "procedimenti avviati" come necessariamente riferita all'avvio di una serie di attività preordinate ad ottenere il riconoscimento del diritto o l'emanazione di un provvedimento che *"diventa, quindi, elemento costitutivo del diritto all'agevolazione"* non assimilabile alla *"mera effettuazione dell'investimento"*. E dopo aver ravvisato l'atto di avvio del procedimento nella tardiva presentazione della perizia asseverata di determinazione del sovra-costi ambientale costituente base di calcolo per l'agevolazione fiscale, ha ritenuto che la ricorrente non potesse fruire della detassazione per essersi attivata solo nel 2013 dopo la scadenza del termine del 26 giugno 2012.

5. La CTR si è così discostata dai principi enunciati in materia dalla Corte ed il ricorso va, dunque, accolto con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, che provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.



Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria del Piemonte, in diversa composizione, a cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità. Così deciso a Roma, il 04/11/2025.

Il Presidente
LUCIO NAPOLITANO

