



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Din. Rimb. IRES 2013

ROBERTA	CRUCITTI	Presidente	R.G.N.12062/2023
MARIA LUISA	DE ROSA	Consigliere Rel.	CC – 03/12/2025
DANIELA	MARCONI	Consigliere	
MARIA CLARA	SALI	Consigliere	
MARCELLO M.	FRACANZANI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12062/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, con sede in Roma, Via [REDACTED], rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato.

– ricorrente –

contro

[REDACTED] S.R.L., in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocato [REDACTED] [REDACTED] ed elettivamente domiciliato presso lo studio di quest'ultimo in Roma, Via [REDACTED]

– controricorrente –

Avverso la sentenza della CORTE GIUSTIZIA TRIBUTARIA II° GRADO della TOSCANA n. 1363/2022, depositata in data 25 novembre 2022.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 3 dicembre 2025 dal Consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa.

Fatti di causa

1. La società [REDACTED] S.r.l. proponeva un'istanza di rimborso, ex art. 38 D.P.R. 602 del 1973, con lo scopo di recuperare le maggiori imposte



dirette versate in corrispondenza delle annualità d'imposta 2012 e 2013, per un ammontare complessivo di euro 156.223,00. Tale domanda traeva origine dall'acquisizione e messa in funzione, nel corso dell'anno 2011, di un impianto fotovoltaico strumentale all'attività d'impresa esercitata, il quale aveva beneficiato degli incentivi previsti dal "II Conto Energia" (D.M. 19 febbraio 2007). Per tale ragione, la società contribuente rappresentava di non aver tempestivamente esposto, nelle proprie dichiarazioni annuali dei redditi, la spettanza dell'ulteriore beneficio, di natura fiscale, rappresentato dalla c.d. "agevolazione Tremonti ambiente", di cui all'art. 6, commi 13 e ss., della L. n. 388 del 2000. La deduzione fiscale in discorso non era stata tempestivamente operata, per l'appunto nelle pertinenti dichiarazioni dei redditi, in ragione delle obiettive incertezze concernenti la cumulabilità tra le predette "tariffe energetiche incentivanti" e la deduzione stessa. Tali dubbi erano stati risolti solamente dal D.m. 5 luglio 2012, il cui art. 12 aveva ammesso la possibilità di cumulare incentivo ambientale e beneficio fiscale.

L'istanza di rimborso era pertanto volta a usufruire "ora per allora", attraverso la restituzione delle maggiori imposte in tesi pagate, dell'agevolazione fiscale non tempestivamente goduta.

In allegato all'istanza, onde dimostrare la sussistenza di un "sovraccosto ambientale" agevolabile, oltre che l'esatta entità di questo, veniva depositata una perizia stragiudiziale. L'istanza non veniva riscontrata dal competente Ufficio e, pertanto, su di essa si formava il silenzio-diniego di cui all'art. 19, comma 1, lett. g), del D.lgs. n. 546 del 1992.

2. Avverso tale silenzio-diniego, la società contribuente proponeva ricorso dinanzi la C.t.p. di Arezzo; si costituiva in giudizio anche l'Ufficio, chiedendo la conferma del proprio operato.

3. La C.t.p. di Arezzo, con sentenza n. 61/2020, accoglieva il ricorso della società contribuente, ritenendo che fosse stata provata la sussistenza dei



presupposti dell'invocata deduzione fiscale e, di conseguenza, la spettanza del diritto al rimborso avanzato dalla società contribuente.

4. Contro tale sentenza proponeva appello l'Ufficio dinanzi la C.g.t.II° grado della Toscana; si costituiva in giudizio anche la società contribuente, chiedendo il rigetto dell'appello.

5. La C.g.t. adita, con sentenza n. 1363/2022, depositata in data 25 novembre 2022, rigettava l'appello dell'Ufficio.

6. Avverso tale pronuncia, 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 camera di consiglio del 3 dicembre 2025 per la quale la contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione degli artt. 111, sesto comma, Cost., 36, comma 2, n. 4), D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 132, comma secondo, n. 4), c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.», l'Ufficio lamenta l'*error in procedendo* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.g.t.II° grado ha ritenuto, con una motivazione meramente apparente (in quanto basata esclusivamente su un'adesione acritica alla prospettazione difensiva operata dalla società), che fosse stata fornita dalla società contribuente una prova sufficiente e adeguata della spettanza e della consistenza dell'invocata agevolazione fiscale, nonostante le puntuali argomentazioni di segno contrario svolte dall'Amministrazione fiscale tanto in primo grado quanto in appello al fine di confutare il contenuto della perizia stragiudiziale versata in atti dalla società; in altri termini, la C.g.t.II° grado ha omissso l'indicazione del criterio logico-giuridico che la ha condotta a preferire la prospettazione della società rispetto a quella dell'Ufficio, essendosi limitata a esprimere unicamente la conclusione del proprio ragionamento.



1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione dell'art. 6, comma 15, L. 23 dicembre 2000, n. 388, in combinato disposto con l'art. 2697, comma primo, c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.», l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.g.t.II° grado ha affermato che la società contribuente avrebbe sufficientemente ed adeguatamente provato l'*an* e il *quantum* dello specifico investimento ambientale suscettibile di essere portato in deduzione rispetto al reddito imponibile di impresa sulla base della semplice perizia stragiudiziale da questa versata in atti, omettendo altresì di uniformarsi al principio consolidato per cui il contribuente che invochi un dato trattamento fiscale di favore e derogatorio rispetto all'ordinario regime tributario di imposizione debba poi provare i relativi "fatti costitutivi", ossia i presupposti che legittimano la richiesta dell'esenzione o dell'agevolazione fiscale attraverso precise modalità di calcolo nelle quali si deve declinare il c.d. "approccio incrementale", le quali hanno il precipuo fine di assicurare che l'aiuto pubblico erogato da uno Stato membro, in questo caso *sub specie* di agevolazione tributaria, sia effettivamente corrispondente al solo aggravio di costi realmente correlato all'investimento in beni e processi produttivi eco-compatibili, garantendone, così, la correlazione allo scopo di pubblico interesse in concreto perseguito.

2. In via preliminare, va esaminata e rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla società controricorrente nella propria memoria difensiva. La parte ha eccepito l'inammissibilità ai sensi dell'art. 360, comma 4, c.p.c., in materia di "doppia conforme", sostenendo che la censura dell'Agenzia delle Entrate si risolverebbe in una richiesta di nuova valutazione del merito.

L'eccezione è infondata perché l'Agenzia delle Entrate, con il proprio ricorso, non ha criticato la ricostruzione del fatto operata dai giudici di merito, ma ha denunciato un *error in iudicando* per violazione di legge, ai



sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. Nello specifico, la ricorrente ha lamentato la violazione delle norme sull'onere della prova (art. 2697 c.c.) e sull'interpretazione della disciplina relativa al calcolo dell'agevolazione (art. 6, comma 15, L. n. 388/2000); tali censure attengono alla corretta ricognizione della fattispecie astratta recata dalle norme di legge e non a una rivalutazione delle prove nel merito, con la conseguenza che la preclusione processuale legata alla "doppia conforme" non trova applicazione nel caso di specie.

3. Procedendo alla disamina dei motivi di ricorso, il primo motivo è fondato.

Costituisce principio consolidato giurisprudenziale quello secondo cui la mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132, n. 4, cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell'art. 36, secondo comma, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, si configura quando la motivazione <<manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero ... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata>> (Cass., Sez. U., n. 8053/2014, con riferimento al nuovo testo dell'art. 360 cod. proc. civ., a seguito alla riforma di cui all'art. 54, comma 1, lett. b) del d.l. 22/06/2012, n. 83, conv. in l. 7/08/2012, n. 134, applicabile al



caso in esame trattandosi di sentenza emessa dopo il 10 settembre 2012); successivamente tra le tante Cass. n. 6626/2022; Cass. n. 22598/2018).

3.1. Ancora, il giudice non può, nella motivazione, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perché questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa: cfr. Cass. 23/01/2006, n. 1236; Cass. 29/07/2016, n. 15964; Cass. 20/12/2018, n. 32980; Cass. 08/10/2020, n. 21700)

3.2. Nel caso in esame, la C.g.t.II° grado ha deciso con una motivazione apparente perché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende percepibili le ragioni della decisione, limitandosi a liquidare le puntuali e dettagliate contestazioni dell'Amministrazione fiscale, riproposte in appello, affermando che: "A fronte di tale dettagliata perizia l'appello si limita ad esporre, in linea teorica, la corretta determinazione della metodologia senza muovere specifiche convincenti contestazioni ai contenuti della perizia tecnica se non per quanto riguarda aspetti, quali i profitti operativi o il raffronto con altre tipologie di intervento, che risultano esaminati nella perizia stessa". Invece, l'Agenzia aveva sollevato obiezioni specifiche e non meramente teoriche, tra cui: la mancata considerazione, a scomputo del costo agevolabile, delle tariffe incentivanti percepite, che secondo i calcoli dell'Ufficio avrebbero azzerato il beneficio; l'insufficienza probatoria di una perizia di parte non giurata e non supportata da documentazione contabile idonea a comprovare i costi effettivi; l'errata applicazione del metodo di calcolo incrementale, con particolare riferimento alla mancata detrazione



dei profitti operativi e alla duplicazione di alcune voci di costo; a fronte di tali specifiche censure, il giudice d'appello non ha palesato l'iter logico-argomentativo che lo ha condotto a ritenere infondate le argomentazioni.

4. Il secondo motivo è fondato.

Costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte nel processo tributario (cfr. da ultimo Cass. 29/01/2025, n. 2052) quello secondo cui, la perizia depositata dalla parte, sia essa contribuente o Amministrazione finanziaria, prodotta, singolarmente o nel contesto di scritti difensivi, ha il valore di allegazione difensiva a contenuto tecnico (Cass. Sez. U., 03/06/2013 n. 13902, Cass. 27/12/2018, n. 33503, Cass. 29/09/2017, n. 22965; Cass., 11/11/2011, n. 23590; Cass. 01/04/2016, n. 6351; Cass. 19/10/2016, n. 21132; Cass. 24/0/2017, n. 20347). La stessa non è dotata di efficacia probatoria nemmeno rispetto ai fatti che il consulente asserisce di aver accertato. Non essendo prevista dall'ordinamento la pre-costituzione fuori del giudizio di un siffatto mezzo di prova, ad essa si può solo riconoscere valore di indizio, al pari di ogni documento proveniente da un terzo, il cui apprezzamento è affidato alla valutazione discrezionale del giudice di merito ma della quale non è obbligato in nessun caso a tenere conto (Cass. 27/12/2018, n. 33503).

4.1. Più in particolare, in materia di agevolazioni tributarie, l'onere di provare i presupposti che legittimano la fruizione di un regime di favore grava sul contribuente che intenda avvalersene; tale principio discende direttamente dalla regola generale sancita dall'art. 2697, comma 1, c.c., secondo cui "chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento". Come più volte affermato da questa Corte (cfr. da ultimo: Cass. 26/11/2025, n. 30957), la perizia stragiudiziale di parte, anche se giurata, non è dotata di efficacia probatoria piena, ma costituisce una mera allegazione difensiva a contenuto tecnico.



4.2. Nella fattispecie in esame, il giudice di appello ha fondato la propria decisione esclusivamente su tale documento, nonostante le specifiche contestazioni, senza valutarne l'attendibilità e la concludenza, confrontandolo con gli altri elementi probatori disponibili, ed omettendo di verificare se le conclusioni peritali fossero supportate da idonea documentazione contabile.

4.3. Quanto al calcolo del "sovraccosto ambientale" e approccio incrementale, L'art. 6, comma 15, della L. n. 388/2000 stabilisce che "gli investimenti ambientali vanno calcolati con l'approccio incrementale" Questa Corte (Cass. 28/07/2023, n. 23054) ha già avuto modo di precisare che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, gli investimenti aziendali detassati in quanto finalizzati alla prevenzione, riduzione o riparazione di danni causati all'ambiente, di cui all'art. 6 l. n. 388 del 2000, applicabile "ratione temporis," si identificano nei costi di investimento supplementari necessari per conseguire i previsti obiettivi di tutela ambientale da valutarsi al netto di qualsiasi vantaggio generato dall'utilizzo di tali investimenti. Pertanto, in conformità con la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato, tale approccio impone di limitare il beneficio ai soli costi d'investimento supplementari («sovraccosti») necessari per conseguire gli obiettivi di tutela ambientale ed il calcolo di detti sovraccosti deve avvenire al netto di qualsiasi vantaggio generato dall'utilizzo di tali investimenti (Cass. n. 23054/2023cit.).

4.4. Ciò significa che dall'investimento agevolabile devono essere detratti non solo il costo di un analogo impianto tradizionale, ma anche tutti i vantaggi economici che l'impresa ottiene grazie all'investimento ambientale, quali risparmi di spesa e, soprattutto, altri incentivi pubblici percepiti per il medesimo investimento; la sentenza impugnata, nel validare acriticamente la perizia di parte, ha omissso di applicare questo fondamentale principio, violando l'art. 6, comma 15, della L. n. 388/2000.



5. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio del giudizio al giudice a quo che dovrà pertanto procedere a una nuova valutazione del merito, applicando il seguente principio di diritto:

"In tema di agevolazione 'Tremonti ambiente', il 'sovraccosto ambientale' deducibile ai sensi dell'art. 6, co. 15, della L. n. 388/2000, calcolato secondo l'approccio incrementale, deve essere determinato al netto di tutti i vantaggi economici e dei profitti operativi derivanti dall'investimento, ivi incluse le tariffe incentivanti percepite per la produzione di energia da fonti rinnovabili." (a differenza del calcolo per gli investimenti realizzati nel periodo di vigenza del Regolamento (CE) n. 800/2008 applicabile specificamente agli investimenti per la produzione di energia da fonti rinnovabili effettuati nel periodo di vigenza di tale regolamento).

Il giudice a quo provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio del giudizio innanzi alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 3 dicembre 2025.

La Presidente
Roberta Crucitti



Numero registro generale 12062/2023

Numero sezionale 8415/2025

Numero di raccolta generale 2118/2026

Data pubblicazione 01/02/2026

