



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

LUCIO NAPOLITANO Presidente
ANDREINA GIUDICEPIETRO Consigliere
MICHELE CATALDI Consigliere
ROSANNA ANGARANO Consigliere rel.
STEFANO PEPE Consigliere

IRES RIMBORSO
SILENZIO RIFIUTO

UP – 28/03/2023

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 3180/2020 R.G. proposto da:

(omissis) R.L.

(omissis)

i,

– ricorrente –

contro

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

– controricorrente –

Firmato Da: NAPOLITANO LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4733ac7ba775b68834b30cda9b960892 - Firmato Da: ANGARANO ROSANNA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 761cae2e6008089971b2ba2262eb772d
Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603e3e3ebd5d4e46b35396



avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. PIEMONTE n. 764/2019, depositata l'11 giugno 2019;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 28 marzo 2023 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Rosanna Angarano; dato atto che il Sostituto Procuratore Generale, Giuseppe Locatelli, ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. (omissis) s.r.l. ricorre, con tre motivi, nei confronti dell'Agenda delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha rigettato l'appello della contribuente avverso la sentenza della C.t.p. di Torino che, a propria volta, aveva rigettato il ricorso avverso il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso della maggiore Ires versata per gli anni di imposta 2012 e 2013.

2. La società, in data (omissis) completava un investimento per la realizzazione di un impianto eolico, così accedendo ai benefici di cui all'art. 6, commi 13-19, legge 23 dicembre 2000, n. 388 quanto all'esclusione dall'imponibile della quota di reddito a tanto destinata. L'impianto otteneva pure gli incentivi sull'energia prodotta nella forma dei c.d. certificati verdi di cui all'art. 2, commi da 143 a 154, legge 27 dicembre 2007, n. 244 e DM 18 dicembre 2008.

Sul presupposto che l'art. 26, comma 3, d.lgs. 3 marzo 2011, n. 28 avesse eliminato ogni vincolo al cumulo dei detti benefici – certificati verdi e detassazione ambientale – la società faceva quantificare da un perito la parte di investimento di cui era ammessa la deduzione dalla base imponibile; ottemperava, inoltre, a quanto previsto dall'art. 6, commi 16 e 17, legge n. 388 del 2000, rappresentando la componente ambientale dell'investimento sostenuto nel nuovo progetto di bilancio chiuso a (omissis) Di conseguenza, chiedeva il rimborso



della maggiore Ires versata e, formatosi il silenzio-rifiuto, ricorreva innanzi alla C.t.p.

3. La C.t.p. rigettava il ricorso ritenendo che l'art. 26, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28 del 2011, che aveva previsto la cumulabilità dei detti benefici, fosse applicabile, ex art. 24, d.lgs. cit., solo agli impianti entrati in esercizio dopo il 31 dicembre 2012.

4. La C.t.r. rigettava l'appello. In via preliminare, quanto all'eccezione della contribuente, secondo la quale l'Agenzia delle Entrate non era competente a pronunciarsi sulla cumulabilità dei due rimedi, spettando solo al Ministero ogni valutazione, precisava che, se pure sussisteva detta incompetenza, l'Ufficio aveva analizzato la richiesta di rimborso sulla base delle indicazioni fornite dagli enti preposti, così adempiendo al proprio mandato. Nel merito, confermava che gli impianti attivati entro il (omissis) sottostavano al divieto di cumulo dei certificati verdi e delle c.d. agevolazioni Tremonti.

5. La società, in data 16 marzo 2023, ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la (omissis) s.r.l. denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6, commi da 13 a 19, legge 23 dicembre 2000, n. 388, dell'art. 2, commi da 143 a 154, legge 27 dicembre 2007, n. 244 e d.m. 18 dicembre 2008, dell'art. 26, comma 3, d.lgs. 3 marzo 2011, n. 28, dell'art. 21-*octies* legge 7 agosto 1990, n. 241.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che l'Agenzia delle Entrate potesse legittimamente esprimersi sulla cumulabilità dei due benefici.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 132 cod. proc. civ. e dell'art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in ragione della motivazione inadeguata, apparente e contraddittoria resa in



sentenza, sia quanto all'eccezione di incompetenza, sia quanto al merito della questione relativa al cumulo dei benefici.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2, comma 152, legge n. 244 del 2007, degli artt. 25 e 26 d.lgs. n. 28 del 2011, dell'art. 9 DM 19 febbraio 2007, dell'art. 6 d.m. 18 dicembre 2008, dell'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 115 del 2008, dell'art. 23, comma 7, d.l. n. 83 del 2012.

La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la cumulabilità dei benefici.

4. Il secondo motivo, logicamente preliminare rispetto al primo ed al terzo, denunciando la nullità della sentenza per vizio di motivazione, è infondato.

4.1. Il vizio, 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), riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., 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 nell'ipotesi in cui la stessa, formalmente presente come parte del documento, si fondi su argomentazioni talmente contraddittorie da non permettere di individuare la 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», sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata; è esclusa, invece, la rilevanza del semplice difetto di «sufficienza» della motivazione (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n.



8053; successivamente, tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598).

4.2. La sentenza non è viziata nel senso sopra prospettato in quanto la motivazione, non solo è graficamente presente, ma consente di cogliere le argomentazioni poste a base della decisione. La C.t.r., se pure in termini sintetici, ha affermato che l'Agencia delle Entrate aveva legittimamente analizzato la richiesta di rimborso dell'Ires sulla base delle indicazioni fornite dagli enti competenti con le note interpretative. Quanto al merito, invece, ha ricostruito la normativa di riferimento, concludendo che, in ragione della medesima, la somma dei benefici non era applicabile all'impianto di cui all'istanza in quanto attivato entro il 31 dicembre 2012 e, dunque, soggetto alla normativa precedente al d.lgs. n. 28 del 2011 che aveva consentito il cumulo.

5. Il primo motivo è infondato.

5.1. L'art. 62 d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300 stabilisce che all'Agencia delle entrate «sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenza di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, enti od organi, con il compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale [...]» (comma 1) e che la stessa Agencia «è competente in particolare a svolgere i servizi relativi alla amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti [...]» (comma 2). Tali disposizioni conferiscono all'Agencia tutte le funzioni e i poteri in materia di imposizione fiscale, cioè tutte le funzioni e i poteri strumentali all'adempimento delle obbligazioni tributarie verso l'Erario, a meno che siffatti funzioni e poteri siano assegnate ad altre amministrazioni da specifiche disposizioni. Nella specie i compiti attribuiti al Ministero delle Attività Produttive relativamente agli



incentivi fiscali in argomento si limitano al censimento degli investimenti ambientali, con soli scopi statistici.

5.2. In ragione di ciò, la Corte ha affermato il principio di diritto secondo cui in tema di agevolazioni fiscali di cui alla legge n. 388 del 2000, in relazione ad investimenti destinati a prevenire, ridurre o riparare danni ambientali determinati dall'attività svolta dal contribuente, tutta l'attività di controllo circa la spettanza dell'agevolazione spetta, in virtù dell'art. 62 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, all'Agenzia delle Entrate, quale titolare di tutte le funzioni e i poteri strumentali all'adempimento delle obbligazioni tributarie verso l'Erario, in particolare essendo attribuiti al Ministero delle Attività Produttive solo compiti di raccolta di dati statistici, attraverso il censimento degli investimenti stessi (Cass. 19/12/2022, n. 37152).

6. Il terzo motivo è infondato.

6.1. La società contribuente invocava, in sede di istanza di rimborso, il diritto ad usufruire, in via cumulativa, dei benefici di cui all'art. 6 legge n. 388 del 2000 (c.d. «Tremonti ambiente») e dei c.d. «certificati verdi» di cui all'art. 2, commi da 143 a 154, legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria per il 2008).

6.2. L'art. 6, commi 16-19, legge n. 388 del 2000 (c.d. Tremonti ambiente) prevedeva che, a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2001, la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali non concorresse a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi (La disposizione agevolativa è stata abrogata a decorrere dal 26 giugno 2012, con d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. Conseguentemente, è stato possibile beneficiare di tale agevolazione, con riferimento agli investimenti ambientali realizzati entro la data del 25 giugno 2012).



6.3. La Tremonti ambiente non recava alcuna specifica disposizione in ordine alla possibilità di cumulare l'agevolazione fiscale con altre misure agevolative, ivi inclusi i certificati verdi. Ne consegue (come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 58/E del 20 luglio 2016) che la riduzione dell'imponibile era astrattamente fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo diversa disposizione di queste ultime.

6.4. La legge finanziaria 2008 – istitutiva dei certificati verdi di cui la ricorrente ha pure beneficiato – all'art. 2, comma 152, stabiliva: «la produzione di energia elettrica da impianti alimentati da fonti rinnovabili, entrati in esercizio in data successiva al 31 dicembre 2008, ha diritto di accesso agli incentivi di cui ai commi da 143 a 157 a condizione che i medesimi impianti non beneficino di altri incentivi pubblici di natura nazionale, regionale, locale o comunitaria in conto energia, in conto capitale o in conto interessi con capitalizzazione anticipata».

Tale disposizione prevede un generale divieto di cumulo degli incentivi in parola, tra cui i certificati verdi, con altri incentivi pubblici.

6.5. La detassazione di cui alla Tremonti ambiente comportava un vantaggio economico per il contribuente come tale equiparabile ad un contributo pubblico.

La categoria degli incentivi pubblici, secondo l'accezione fatta propria dalla elaborazione in tema di aiuti di Stato, è una categoria generale che, secondo principi di carattere economico piuttosto che giuridico, comprende qualsiasi strumento di agevolazione, sovvenzione, prestito agevolato, contributo, garanzia, riduzione fiscale e incentivo in qualsiasi modo erogato e da qualsiasi soggetto pubblico provenga. Pertanto, i riferimenti al conto energia, al conto capitale o al conto interessi vanno valutati alla stregua di un elenco esemplificativo e non esaustivo o tassativo delle varie forme di incentivo.



6.6. Resta irrilevante, nella fattispecie in esame, il diverso regime di cumulabilità degli incentivi introdotto dall'art. 26, comma 3, d.lgs. n. 28 del 2011, invocato dalla ricorrente.

L'art. 26, comma 1, d.lgs. cit. richiama espressamente gli incentivi di cui al precedente art. 24 il quale, a propria volta, al comma 1, menziona i soli impianti entrati in esercizio dopo il 31 dicembre 2012, tra i quali non rientra, pacificamente, l'impianto oggetto del presente giudizio.

L'art. 25 d.lgs. cit., invece, al comma 1, conferma per gli impianti entrati in esercizio in precedenza gli incentivi già vigenti, se pure con i correttivi di cui ai successivi commi, i quali, tuttavia, non dettano un diverso regime del cumulo.

6.7. Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto: **«In tema di agevolazioni tributarie, per gli impianti entrati in esercizio entro il 31 dicembre 2012, i benefici di cui all'art. 6, commi 13-19, legge 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. «Tremonti ambiente») non sono cumulabili con i benefici di cui all'art. 2, commi da 143 a 154, legge 27 dicembre 2007, n. 244 e DM 18 dicembre 2008 (c.d. «certificati verdi»)».**

6.8. Nel caso di specie, non è controverso che la società, che ha chiesto il rimborso di una somma equivalente alla mancata fruizione della detassazione prevista dalla legge n. 388 del 2000 già godeva dei certificati verdi, con conseguente non cumulabilità dei due benefici, anche sotto forma di rimborso della somma corrispondente alla mancata deduzione dal reddito imponibile della quota di investimento ambientale.

7. In conclusione, il ricorso va complessivamente rigettato.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.



La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.600,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, 28 marzo 2023.

Il Consigliere est.
(Rosanna Angarano)

Il Presidente
(Lucio Napolitano)

