CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 27 ottobre 2025, n. 28398

Svolgimento del processo

La soc. E. IMMOBILIARE Srl è piccola-media impresa che, senza obbligo di legge, acquisiva impianto fotovoltaico, per il quale otteneva accesso alla tariffa incentivante di cui al D.M. MISE 19 febbraio 2007 (II conto energia).
Solo all'esito di pubblicazione del D.M. MISE 5 luglio 2012 veniva sciolto il dubbio circa la cumulabilità della predetta tariffa incentivante con la detassazione degli investimenti ambientali di cui all'art. 6, commi 13-19, della L. n. 388/2000, donde la contribuente si determinava a presentare istanza di rimborso, commisurato alla quota di investimento ambientale detassabile, secondo la quantificazione risultante da perizia all'uopo esperita.
L'istanza di rimborso sortiva in silenzio rigetto, impugnato con accoglimento delle ragioni del contribuente in primo grado che, però era riformato in appello.
Per quanto interessa maggiormente il prosieguo, infatti, il collegio di secondo grado riteneva che l'istanza di rimborso fosse successiva al 22 giugno 2012, data di entrata in vigore della novella che abrogava il beneficio della L. n. 388/2000 e, comunque, che la domanda di rimborso fosse in ogni caso successiva ai 48 mesi dal termine per il pagamento del saldo di imposta.
Avverso questa sentenza propone ricorso la contribuente soc. E. IMMOBILIARE Srl, affidato a tre motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate per il tramite dell'Avvocatura generale dello Stato.
Con memoria depositata in prossimità dell'adunanza la parte contribuente ha illustrato ulteriormente le proprie ragioni.

Motivi della decisione

1. Vengono proposti tre motivi di ricorso.
1.1. Con il primo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 del codice di procedura civile per violazione e falsa applicazione dell'art. 57 del D.Lgs. n. 546/1992, in combinato disposto con l'art. 112 del codice di procedura civile.
Nello specifico, si contesta che la sentenza in scrutinio abbia avvallato la domanda nuova introdotta in appello da parte dell'Agenzia, laddove ha statuito sull'inammissibilità della domanda di rimborso perché introdotta in un momento in cui la disposizione agevolativa era stata abrogata.
1.2. Con il secondo motivo si lamenta censura ex art. 360, primo comma, n. 3 del codice di rito civile, per violazione dell'art. 6, commi 13-19, della L. n. 388/2000, in combinato disposto con l'art. 23, comma undicesimo, D.L. n. 82/2012 ed art. 8 del Regolamento CE 800/2008.
Nella sostanza si contesta che sia stata ritenuta improponibile la domanda di rimborso una volta che la legge contenente l'agevolazione sia stata abrogata. Si afferma, all'opposto, che la detassazione spetti per gli investimenti effettuati nel periodo di vigenza dell'agevolazione, in disparte il momento in cui è stato richiesto il rimborso.
1.3. Con il terzo motivo di ricorso si propone ancora doglianza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile per violazione dell'art. 38 D.P.R. n. 602/1973.

Nel concreto, si contesta l'affermazione contenuta nella sentenza in scrutinio, laddove rileva che la richiesta di rimborso era successiva al 16 giugno 2011, quindi non più valevole per l'anno di imposta 2010, il cui rimborso era il presupposto per quello sugli anni 2011 e 2012 che, per l'effetto, legittima il silenzio rigetto dell'Ufficio mancando valida istanza sull'anno presupposto (2010), cade la pretesa anche sugli altri due (2011 e 2012).
2. Il primo motivo non può essere accolto.
Come correttamente rilevato dall'Avvocatura generale dello Stato, nelle procedure di rimborso il contribuente è attore in senso sostanziale, tenuto a provare il fondamento del proprio diritto di credito, mentre l'Ufficio è in posizione di convenuto che può difendersi "a tutto campo".
Parimenti è stato affermato che, nel processo tributario di appello, la novità delle difese dell'Amministrazione finanziaria è valutata con riguardo ai presupposti di fatto e di diritto posti a fondamento dell'atto impositivo oggetto di ricorso e non in base alle controdeduzioni formulate in primo grado dalla stessa Amministrazione, poiché quest'ultima, per la natura impugnatoria del procedimento, assume la veste di attore in senso sostanziale in ragione della pretesa impositiva risultante dall'atto contestato, sia sul piano del "petitum" che su quello della "causa petendi" (cfr. Cass. T., n. 26214/2024).
Vertendosi in tema di rimborso e non di atto impositivo, è legittima la prospettazione in appello di una nuova ragione di non debenza del rimborso, peraltro inerente ad una decadenza (Cfr. Cass. T., n. 2058/2024).
3. Fondato è invece il secondo motivo.
L'abrogazione di una disciplina agevolatrice non comporta l'automatico venir meno del diritto al benefico fiscale, quando inerisca ad un investimento già effettuato al momento dell'abrogazione.
Sul punto specifico si è già pronunciata questa Suprema Corte di legittimità, affermando che il momento di avvio del procedimento non debba essere inteso come quello riferito al rimborso, ma quello all'effettuazione dell'investimento.
3.1. Ed infatti, si è affermato 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. con 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 1, c.c. e, correlativamente, dell'effettiva consegna dei beni che afferiscono all'intervento, ai sensi dell'art. 109 TUIR (cfr. Cass. T., n. 20099/2025; n. 9918/2025).
Più precisamente, era già stato affermato che in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'abrogazione dell'agevolazione prevista dall'art. 6, commi 13-19, della L. n. 388 del 2000, disposta dall'art. 23, comma 7, del D.L. n. 83 del 2012, conv. dalla L. n. 134 del 2012, non si applica agli investimenti ambientali realizzati entro il 25 giugno 2012, poiché il beneficio era fruibile solo attraverso la variazione in diminuzione dell'imponibile da operare nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di realizzazione dell'investimento, senza necessità di un'istanza rivolta all'amministrazione finanziaria (cfr. Cass. T., n. 3451/2025).
Il motivo è pertanto fondato e merita accoglimento.

4. Parimenti fondato è il terzo motivo, ove si fa questione del calcolo del termine di 48 mesi di cui all'art. 38 D.P.R. n. 602/1973 per il rimborso dell'eccedenza di imposta.
Ed infatti, non è controverso (venendo ribadito dalla stessa parte contribuente a pag. 15 del ricorso per cassazione) che la parte contribuente non abbia presentato domanda di rimborso per il 2010, ma solo per gli anni 2011 e 2012, con istanza del giorno 8 giugno 2016. Il termine quadriennale, quindi, decorre dalla data di scadenza della trasmissione dell'esposizione dei redditi che è -rispettivamente- al 30 settembre – 31 dicembre 2012 e 30 settembre – 31 dicembre 2013.
4.1. Ed infatti, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (cfr. Cass. S.U., n. 13378/2016).
5. In definitiva, il ricorso è fondato e va accolto, la sentenza impugnata dev'essere cassata e, non residuando ulteriori accertamenti in fatto, il giudizio po' essere definito con l'accoglimento del ricorso originario della parte contribuente.
5.1. Le spese dei gradi di merito possono essere compensate in ragione dell'obbiettiva incertezza interpretativa e della sopravvenuta normativa di interpretazione, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della E. IMMOBILIARE Srl

Compensa fra le parti le spese dei gradi di merito e condanna la controricorrente a rifondere alla ricorrente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro. cinquemila/00, oltre a duecento/00 per esborsi, rimborso in misura forfettaria del 15%, Iva e cpa come per legge.