

25731/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE CIVILE - T

Oggetto: Tremonti
ambientale - Dichiarazione
integrativa - Termini.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Lucio Luciotti - Presidente -
dott. Paolo Di Marzio - Consigliere Rel. - **R.G.N. 25565/2021**
dott. Roberto Succio - Consigliere - Cron. 25731
dott. Maria Giulia Putaturo - Consigliere - **CC - 21/6/2022**
dott. Andrea Penta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) **Spa**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa in calce al ricorso, dall'Avv.to (omissis) che ha indicato recapito PEC;

- **ricorrente** -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **intimata** -

avverso

6544
22

la sentenza n. 230, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana l'11.2.2021, e pubblicata il 24.2.2021;

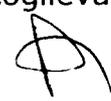
ascoltata, nella camera di consiglio non partecipata del 21.6.2022, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio; la Corte osserva:

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate, a seguito di procedura di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36 *bis* del Dpr n. 600 del 1973, notificava alla (omissis) Spa, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, cartella di pagamento con la quale disconosceva la fruizione dell'agevolazione invocata per l'anno 2012, mediante "dichiarazione integrativa presentata il 28 settembre 2015, previa autoliquidazione interna della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2012" (sent. CTR, p. II), attinente ai costi sostenuti per investimenti ambientali ai sensi dell'art. 6 della legge n. 388 del 2000 (c.d. Tremonti ambientale), anche perché la dichiarazione era considerata dall'Amministrazione finanziaria non più rettificabile.

1.1. Secondo l'Agenzia delle Entrate, peraltro, risultava inapplicabile la circolare 31/E del 2013, e comunque della presentata rettifica non poteva tenersi conto, perché non dipendeva dall'esigenza di correggere un errore contabile, bensì dalla volontà della società di emendare una propria specifica dichiarazione di volontà in relazione alla scelta di non avvalersi dell'agevolazione prevista dalla c.d. Tremonti ambientale. La contribuente, semmai, avrebbe potuto domandare il rimborso dell'imposta che riteneva di aver versato in eccesso.

2. La società impugnava la cartella esattoriale innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Prato, che accoglieva il



suo ricorso, ritenendo legittima e tempestiva la dichiarazione integrativa presentata.

3. Avverso la decisione sfavorevole conseguita dalla CTP proponeva impugnazione l'Amministrazione finanziaria, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che accoglieva il ricorso e riaffermava la correttezza dell'operato dell'Ente impositore.

4. La decisione adottata dalla CTR della Toscana è stata impugnata per cassazione dalla società, che si affida a due motivi di ricorso. L'Agenzia delle Entrate non si è costituita tempestivamente nel giudizio, ma ha depositato istanza di partecipazione all'eventuale discussione orale della causa.

Ragioni della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente contesta la violazione o falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 *bis*, del Dpr n. 322 del 1998, e dell'art. 1429 cod. civ., con riferimento alla possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione dei redditi anche oltre il termine previsto dal citato art. 2.

2. Mediante il secondo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente critica la violazione o falsa applicazione dell'art. 36 *bis* del Dpr. n. 600 del 1973, in cui è incorso il giudice dell'appello valutando corretta la procedura di accertamento e contestazione automatizzata, seguita dall'Amministrazione finanziaria, in ipotesi che invece richiedeva un "procedimento di verifica sostanziale" (ric., p. 21).

3. Mediante il suo primo motivo di ricorso la società contesta la decisione assunta dalla CTR per aver ritenuto non



emendabile la dichiarazione dei redditi presentata, a seguito del chiarimento normativo intervenuto in materia di cumulabilità dei benefici, coinvolgente quelli previsti dalla legge Tremonti ambientale (l. 388/2000), anche dopo la scadenza del termine di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del Dpr n. 322 del 1998.

3.1. La contribuente ricorda che in un primo momento non aveva richiesto l'agevolazione prevista dalla legge Tremonti ambientale, perché vi era incertezza normativa circa la sua cumulabilità con altre agevolazioni richieste. Quando era stata chiarita normativamente la possibilità di cumulare i benefici, aveva presentato la sua dichiarazione integrativa.

3.2. La CTR ha sostenuto che la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi è riconosciuta in ipotesi "di un errore contabile o anche di un errore derivante dalla mancata applicazione di un principio contabile ... ma non già laddove si trattasse di dati contabili disponibili non imputati per decisione aziendale, come nel caso di specie ... Ad ogni modo il recupero poteva ancora essere ottenuto a mezzo di dichiarazione integrativa per l'anno 2012 o in caso di scadenza dei termini anche a mezzo di richiesta di rimborso, ex art. 38 Dpr 602 del 1972" (sent. CTR, p. III s.).

3.3. Questa Corte di legittimità ha già avuto modo di scrutinare la questione ora sottoposta al suo esame, ed ha dettato principi condivisibili ai quali si intende pertanto assicurare continuità.

L'art. 2, comma 8, del Dpr 22 luglio 1998, n. 322, permette di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice.



Il successivo comma 8 *bis* consentiva, inoltre, nella versione vigente *ratione temporis*, di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da depositare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. In merito alla portata applicativa della norma, questa Corte ha chiarito (cfr. Cass. S.U., 30.6.2016, n. 13378) come in tema di imposte dirette il principio di generale emendabilità della dichiarazione sia riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt. 1427 ss. cod. civ. (cfr., tra le altre, Cass. sez. V, 30.9.2015, n. 19410).

In questa prospettiva è stato affermato che le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possano essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti.

3.4. La Suprema Corte non ha mancato di precisare che in tema d'imposte sui redditi, la dichiarazione affetta da errori di fatto o di diritto da cui possa derivare, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del contribuente a tributi più gravosi di quelli previsti per legge è comunque emendabile, anche in sede contenziosa, attesa la sua natura di mera esternazione di scienza, dovendosi ritenere che il limite temporale di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del Dpr 22 luglio 1998 n. 322 sia circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in

compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.L.vo 9 luglio 1997 n. 241, dell'eventuale credito risultante dalla rettifica (cfr., tra le altre, Cass. sez. V, 13.1.2016, n. 373). "Deve, pertanto, riconoscersi al contribuente la possibilità, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco, anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato," che è proprio il caso ricorrente nell'ipotesi in esame, "allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine (decadenziale) di cui all'art. 2 citato", Cass. sez. V, 28.11.2018, n. 30796.

3.5. Può quindi confermarsi l'emendabilità, in generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione tributaria, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.), e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

Il contribuente, pertanto, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetta ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; ma tale contestazione, impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito esercitare alcuna reazione di rimborso dopo il pagamento della cartella (cfr. Cass. sez. V, 4.5.2004, n. 8456).



3.6. Tanto premesso, con riferimento al caso in esame, la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non può dirsi imputabile ad una scelta discrezionale della società contribuente, bensì all'incertezza interpretativa in ordine alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal c.d. *conto energia* (art. 25, comma 10, del D.L.vo 3 marzo 2011, n. 28), di cui già usufruiva la società contribuente, e nella detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. "Tremonti ambientale" (art. 6, commi da 13 a 19, della Legge 23 dicembre 2000 n. 388). Incertezza interpretativa che è stata risolta solo a seguito dell'art. 19 del D.M. 5 luglio 2012, il quale ha posto fine ad ogni incertezza circa la possibilità di cumulare i due benefici fiscali, permettendo da quella data ai contribuenti di accedere a tale agevolazione. Anche la risoluzione resa dall'Agenzia delle Entrate il 20 luglio 2016 n. 58/E si è espressa in senso favorevole alla possibilità di beneficiare "ora per allora" dell'agevolazione c.d. "Tremonti ambientale" (art. 6, commi da 13 a 19, della Legge 23 dicembre 2000 n. 388) mediante dichiarazione dei redditi integrativa ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, chiarendo che: «Con riguardo, infine, alla possibilità di beneficiare dell'agevolazione in un periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento ambientale, conformemente a quanto chiarito con la risoluzione n. 132/E del 20 dicembre 2010 in relazione alla già citata agevolazione "Tremonti-ter", si è ritenuto che la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di avvalersi di tale deduzione in sede di dichiarazione dei



redditi integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8 *bis*, del D.P.R. n. 322 del 1998. Decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione a favore di cui all'articolo 2, comma 8 *bis*, del D.P.R. n. 322 del 1998, è altresì possibile recuperare l'agevolazione presentando un'istanza di rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602».

3.7. Questa Corte ha recentemente espresso, in materia, il condivisibile principio di diritto secondo cui "in tema di dichiarazione dei redditi, in caso di mancata fruizione di beneficio fiscale da parte del contribuente, l'errore di fatto o di diritto è emendabile, mediante dichiarazione integrativa, qualora sia imputabile all'obiettiva incertezza interpretativa sulla norma agevolativa (nella specie, relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal "conto energia" e nella detassazione, "ora per allora", degli investimenti ambientali ai sensi della cd. "Tremonti ambientale")", Cass. sez. VI-V, 20.12.2021, n. 40862.

3.8. La contribuente, pertanto, aveva diritto di presentare dichiarazione integrativa, e, in assenza di ragioni ostative che non emergono dagli atti del presente giudizio a disposizione di questa Corte, l'Amministrazione finanziaria doveva ammetterla a fruire dell'agevolazione tributaria prevista dalla Tremonti ambientale.

Non si è attenuta a questi principi la CTR della Toscana nella decisione impugnata.

Il secondo motivo di ricorso rimane assorbito.

4. In definitiva, il primo motivo di ricorso proposto dalla (omissis) Spa deve pertanto essere accolto, assorbito il secondo, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana.



