



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Lucio Napolitano - Presidente -

dott. Maria Enza La Torre - Consigliere -

dott. Paolo Di Marzio - Consigliere Rel. Cron.

dott. Antonio Mondini - Consigliere -

dott. Marcello M. Fracanzani - Consigliere -

Oggetto:	Investimenti	-
	Tremonti ambiente	-
	Accesso all'agevolazione	-
	Dichiarazione integrativa	-
	Termini.	

R.G.N. 14705/2021

CC - 14/12/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

... (omissis) in persona del legale e rappresentate *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa in calce al ricorso, dall'Avv. (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;

- **resistente** -

avverso

la sentenza n. 672, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte il 5.10.2020, e pubblicata il 13.11.2020;

ascoltata, nella camera di consiglio non partecipata del 14.12.2022, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa



1. L'Agazia delle Entrate, dopo aver notificato una comunicazione di irregolarità (16.1.2015, ric., p. 4), notificava il 15.12.2017 alla (omissis) (omissis) in persona del legale rappresentante *pro tempore*, l'avviso di accertamento n. (omissis) attinente ad Ires per l'anno 2011, con il quale disconosceva la fruizione dell'agevolazione invocata dalla società, mediante dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 6, commi da 13 a 19, della legge n. 388 del 2000 (c.d. Tremonti ambiente), in relazione alla realizzazione degli impianti idroelettrici denominati: (omissis) .

2. La società ha impugnato l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo che ha ritenuto, tra l'altro, non intempestiva la dichiarazione integrativa presentata dalla (omissis) (omissis). Inoltre, in relazione all'impianto (omissis) , la ricorrente segnala (ric., p. 7) come il giudice di primo grado abbia statuito che tutti i contribuenti i quali avevano iniziato il procedimento di realizzazione dell'impianto avevano diritto a conseguire il beneficio fiscale, anche se esso era entrato in funzione quando la normativa beneficiale era ormai stata abrogata. In conseguenza ha accolto il ricorso e riconosciuto il diritto della società a fruire dell'agevolazione.

3. Avverso la decisione assunta dalla CTP ha spiegato appello l'Agazia delle Entrate, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte. La CTR ha ritenuto che il principio della emendabilità della dichiarazione senza rispetto di un limite temporale, espresso dalla stessa Corte di Cassazione, si applica solo in relazione ad errori di fatto o di diritto commessi nella dichiarazione, non risultando invece idonea "a supplire un'omissione consapevole dettata da scelte di opportunità" (sent. CTR, p. II), come avvenuto nel caso di specie, in cui la contribuente non aveva ritenuto di avvalersi dell'agevolazione per proprie scelte imprenditoriali, ed ha poi domandato di avervi



accesso in violazione dei termini temporali di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del Dpr n. 322 del 1998. In conseguenza la CTR ha riformato la decisione di primo grado e riaffermato la piena validità ed efficacia dell'avviso di accertamento in contestazione.

4. Avverso la decisione adottata dalla CTR ha proposto ricorso per cassazione la società, affidandosi a due strumenti di impugnazione. Non si è costituita tempestivamente l'Agenzia delle Entrate, che ha depositato istanza di partecipazione all'eventuale udienza di discussione orale della causa.

Ragioni della decisione

1. Mediante il primo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente contesta la violazione o falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 *bis*, del Dpr n. 322 del 1998, e dell'art. 1429 cod. civ., in cui è incorso il giudice dell'appello, con riferimento alla possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione dei redditi senza limiti di tempo

2. Con il secondo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., la contribuente censura la nullità della decisione adottata dalla CTR, e comunque la violazione e falsa applicazione degli artt. 83 e 84 del Tuir (Dpr n. 917 del 1986), in conseguenza della "incompletezza del dispositivo laddove avrebbe dovuto rilevare il parziale accoglimento dell'atto di appello" (ric., p. 20).

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 senza limiti di tempo è riconosciuta in ipotesi di errori di fatto o di diritto commessi nella dichiarazione, ma non può essere invocata per "supplire un'omissione consapevole dettata da scelte di opportunità" (sent. CTR, p. II).

3.3. Invero, 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 consente di integrare le dichiarazioni annuali, al fine di 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 presentare 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 peraltro 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 D.P.R. 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 ... 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.

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; tanto deve affermarsi 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 può quindi 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.

3.5. 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 relativa alla cumulabilità delle agevolazioni tributarie di cui già usufruiva la società contribuente, con la 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 più 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».

3.6. 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 (cfr., anche, da ultimo, Cass. sez. V, 15.11.2022, n. 33660).

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

Non si è attenuta a questi principi la CTR del Piemonte nella decisione impugnata, ed il primo motivo di ricorso deve pertanto essere accolto.

4. Il secondo motivo di ricorso rimane assorbito.

5. L'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta che l'impugnata sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte deve essere cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte perché, in diversa



composizione, proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi
esposti.

La Corte,

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso proposto da (omissis) (omissis)
(omissis) in persona del legale rappresentante *pro tempore*, assorbito il
secondo motivo di impugnazione, cassa la decisione impugnata e
rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del
Piemonte, in diversa composizione, affinché proceda a nuovo
giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provveda anche a
regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14.12.2022.

Depositato in Cancelleria il

Il Presidente

Lucio Napolitano

