



Numero registro generale 29671/2020

Numero sezionale 5267/2025

Numero di raccolta generale 24168/2025

Data pubblicazione 29/08/2025

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

OGGETTO:  
agevolazione ex art.  
6, commi 13-19 L.  
388/2000.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Lucio NAPOLITANO

Maria Luisa DE ROSA

Maria Clara SALI

Marcello Maria FRACANZANI

Angelo NAPOLITANO

ha pronunciato la seguente

Presidente

Consigliere

Relatore

Consigliere

Consigliere

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 29671/2020 R.G. proposto da:

██████████ s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
rappresentata e difesa, giusta procura speciale in atti, dall'avv.

██████████ del foro di Alba

– *ricorrente* –

**CONTRO**

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*,  
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale  
dello Stato

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 178/7/2020 della Commissione tributaria  
regionale del Piemonte, depositata in data 6.2.2020, non notificata;  
udita la relazione svolta all'udienza camerale del 17.6.2025 dal  
consigliere Maria Clara SALI;

**FATTI DI CAUSA**

1. La società ██████████ s.r.l., P.M.I. in regime di contabilità ordinaria,  
nel corso dell'esercizio 2010 realizzava un investimento per  
l'acquisizione di un impianto fotovoltaico per il quale aveva chiesto  
ed ottenuto l'accesso alla tariffa incentivante disciplinata dal D.M.  
19.2.2007 (II conto energia). Nonostante l'art. 6 della legge n.  
388/2000 prevedesse che la quota di reddito delle P.M.I. in regime



di contabilità ordinaria destinata ad investimenti ambientali non concorresse a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, il Ministero dello sviluppo economico non pubblicava la nota prot. del 15.9.2011, con cui aveva stabilito che l'impianto fotovoltaico rientrava nel novero degli investimenti ambientali. Inoltre, permanevano dubbi interpretativi sulla portata dell'art. 6, commi da 13 a 19, L. 388/2000 ed in particolare sulla possibilità di cumulare la tariffa incentivante con la detassazione ambientale. Tali dubbi venivano parzialmente sciolti con la pubblicazione del D.M. 5 luglio 2012, che, grazie ad una norma di interpretazione autentica, riconosceva tale cumulabilità. Dopo aver dato incarico ad un tecnico specializzato di determinare la componente ambientale da portare in detassazione ai sensi della legge Tremonti Ambiente, applicava il disposto e la procedura prevista dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E del 24.9.2013 e presentava telematicamente la dichiarazione integrativa di sintesi in data 27.9.2013. Ricevute le comunicazioni di irregolarità ex art. 36 bis d.p.r. 600/73 e proposte senza esito istanze di annullamento in autotutela, le venivano notificate due cartelle di pagamento per IRES 2011 e 2012, che impugnava separatamente.

2. La C.T.P. di Cuneo, previa riunione, accoglieva i ricorsi, annullando le cartelle impugate.
3. Proposto gravame da parte dell'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. del Piemonte riformava la sentenza di primo grado, ritenendo, in sintesi, che non si fosse in presenza di un errore nella dichiarazione, ma nell'omesso esercizio di un diritto potestativo, tardivamente esercitato nella tardiva dichiarazione integrativa.
4. La società █████ s.r.l. impugna per cassazione la suddetta pronuncia sulla base di un unico motivo.
5. L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso, instando per il rigetto.
6. E' stata fissata l'udienza camerale del 17.6.2025.



## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo la parte ricorrente lamenta *«violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 bis, del d.p.r. 322/1998, in combinato disposto con l'art. 1429 c.c., con particolare riferimento alla possibilità in capo alla contribuente di emendare la propria dichiarazione dei redditi in virtù del principio della generale ed illimitata emendabilità della dichiarazione dei redditi e dell'art. 5 del D.L. 193/2016, convertito nella legge n. 225/2016, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.»*, assumendo che la pronuncia è errata nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto che essa contribuente non potesse beneficiare della detassazione ex art. 6, commi 13-19, l. n. 388 del 2000, in quanto diritto potestativo e pure laddove ha ritenuto che il beneficio della detassazione fosse oggetto di una scelta opzionale del contribuente dalla quale questi era decaduto per il mancato tempestivo esercizio, con conseguente irrilevanza del principio della emendabilità della dichiarazione, non trattandosi di errore emendabile.

2. Il motivo è fondato.

Come statuito da questa Corte in controversie di analogo oggetto tra le stesse parti (cfr. Cass. n. 8203/2025 e n. 8205/2025), «l'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322/1998 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. 2.2. In merito alla portata applicativa della norma, questa Corte ha chiarito come in tema di imposte dirette il



principio di generale chiarito 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 il suddetto principio non opera laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt. 1427 ss. cod. civ. (Cass., SS.UU, sent. n. 13378/2016 e Cass. n. 19410/2015). In questa prospettiva è stato affermato come 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. 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. n. 322/1998 sia circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dell'eventuale credito risultante dalla rettifica (tra le altre, Cass. n. 373/2016). «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 n. 30796/2018). 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.). 2.3. 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 tributarie consistenti nella tariffa incentivante prevista dal c.d. conto energia (di cui già usufruiva), ai sensi dell'art. 25, comma 10, del D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, e la detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla Tremonti Ambientale, ex art. 6, commi da 13 a 19, della Legge n. 388/2000. 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 dubbio 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 Tremonti Ambientale mediante dichiarazione dei redditi integrativa ex art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. n. 322/1998, 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».*2.4. 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. n. 40862/2021; cfr., anche, da ultimo, Cass. n. 33660/2022). 2.5. La società 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. Il fondamento di tale impostazione è che l'agevolazione in esame è fruibile attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione dell'imponibile da operare nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato realizzato l'investimento (e quindi anche, come nel caso di specie, con dichiarazione integrativa, nella quale far confluire i risultati della riliquidazione interna delle dichiarazioni degli altri anni di imposta, come da circolare 31E del 2013 dell'Agenzia delle entrate), non occorrendo un'istanza rivolta all'amministrazione finanziaria poiché è da escludersi che si sia in presenza di una manifestazione di volontà (Cass. n. 35919/2023). 3.Orbene, alla stregua di quanto sopra illustrato, non può ritenersi



corretta la decisione della C.t.r. qui impugnata. Essa, infatti, sebbene abbia sostanzialmente richiamato la disciplina e i principi sopra esposti, ha poi concluso per la tardività della dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente, la quale dichiarazione, invece, comprendeva i risultati della riliquidazione interna delle dichiarazioni degli altri anni di imposta (come da circolare 31E del 2013 dell'Agenzia delle entrate), tra cui anche quella degli anni di imposta 2011 e 2012 in cui era stato realizzato l'investimento ambientale costituito dall'impianto fotovoltaico

3. La pronuncia impugnata va quindi cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Piemonte, affinché, in diversa composizione, attenendosi ai principi di diritto affermati, verifichi la concreta fruibilità del beneficio della detassazione, nonché alla regolamentazione delle spese, anche per il presente giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, per un nuovo e motivato esame ed al fine di provvedere alla regolamentazione delle spese, comprese quelle del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 17.6.2025.

Il Presidente  
(Lucio Napolitano)

