

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10722 Anno 2025

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO

Data pubblicazione: 23/04/2025

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23357/2022 R.G. proposto da:
FOTOWARE SRL, con l'Avvocato Rinuccia Marchisio

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa ex lege
dall'Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del
Veneto n. 237/2022 depositata il 15/02/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/04/2025 dal
Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. La società Fotoware SRL proponeva ricorso avverso una cartella di pagamento per IRES relativa al periodo di imposta 2014, emessa a seguito di controllo ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto le perdite scomputabili non trovavano corrispondenza con quanto dichiarato dalla società nell'anno precedente.

La contribuente evidenziava che il credito di imposta aveva origine nella riliquidazione interna della dichiarazione per l'anno 2009, avendo la società presentato dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-*bis*, d.P.R. n. 322 del 1998, al fine di usufruire dell'agevolazione della cd. Tremonti ambiente (art. 6, commi da 13

a 17, della l. n. 388 del 2000), avendo effettuato nell'anno 2009 un investimento per l'acquisto di un impianto fotovoltaico che usufruiva delle tariffe incentivanti.

2. La CTP di Padova accoglieva il ricorso della contribuente.

3. La CTR del Veneto accoglieva quindi l'appello erariale, in particolare ritenendo che il contribuente non potesse emendare la dichiarazione oltre i termini concessi all'Amministrazione per l'accertamento ex art. 43 D.P.R. 600/73.

4. Avverso la suddetta decisione propone ricorso la società con unico motivo, illustrato con memoria difensiva ex art. 380-bis.1 c.p.c., cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia la «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. e ss., 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, in relazione all' art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c.», nonché la «Violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 43 D.P.R. 600/73 e 1, comma 640, della L. 190/2014 in relazione all' art. 2, commi 8 e 8 bis, D.P.R. 322/98, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.».

2. L'Amministrazione controricorrente ha eccepito la parziale inammissibilità del motivo, in relazione alla prima censura, per difetto di interesse, in quanto i giudici di appello avrebbero aderito alla tesi della emendabilità, in via generale, della dichiarazione dei redditi, per poi accogliere l'appello con riguardo al differente profilo della tardività della emenda.

2.1. L'eccezione non è fondata, osservandosi che la CTR non si è pronunciata in merito alla questione della emendabilità, in via generale, della dichiarazione al fine di usufruire dell'agevolazione

della cd. Tremonti ambiente, in quanto tale questione è rimasta assorbita a seguito del rilievo operato in ordine alla – ritenuta – tardività della rettifica perché posta in essere oltre il termine di cui all'art. 43 del DPR n. 600/1973, sì che permane dunque l'interesse della ricorrente, e ciò senza trascurare che i temi della emendabilità della dichiarazione e quello del suo ambito di applicazione risultano strettamente collegati.

3. Il motivo è, inoltre, fondato.

3.1. Questa Corte (Cass. 20/12/2021, n. 40862; Cass. 16/02/2022, n. 5058; Cass. 1/09/2022, n. 25731; Cass. 7/07/2022, n. 21526; Cass. 19/07/2022, n. 22589; Cass. 15/11/2022, n. 3660; Cass. 18/04/2023, n. 10411; Cass. 15/05/2024, n. 13408; Cass. 28/05/2024, n. 14889; Cass. 26/08/2024, n. 23093; Cass. 27/12/2024, n. 34550; Cass. 11/02/2025, n. 3451) ha già avuto modo di scrutinare la questione ora sottoposta al suo esame, ed ha dettato principi condivisibili volti a negare la lettura restrittiva del principio generale di emendabilità delle dichiarazioni fiscali anche in sede contenziosa, che non appare corretta.

A tali principi, di seguito riportati, si intende pertanto assicurare continuità.

3.2. L'art. 2, comma 8, del d.P.R. 22/07/1998, 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 avessero 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.

3.3. In merito alla portata applicativa della norma, questa Corte ha chiarito (cfr. Cass., Sez. U., 30/06/2016, 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. 30/09/2015, 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. Questa 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 d.P.R. 22/07/1998, n. 322 sia circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 09/07/1997 n. 241, dell'eventuale credito risultante dalla rettifica (cfr., tra le altre, Cass. 13/01/2016, n. 373).

3.5. 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. 28/11/2018, n. 30796).

3.6. 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 assoggetti 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 azione di rimborso dopo il pagamento della cartella (cfr. Cass. 04/05/2004, n. 8456).

4. 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.lgs. 3/03/2011, n. 28) e nella detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. Tremonti ambientale (art. 6, commi da 13 a 19, della l. 23/12/2000, n. 388), incertezza interpretativa che è stata risolta solo a seguito dell'art. 19 del d.m. 5 luglio 2012, il quale ha consentito la possibilità di cumulare i due benefici fiscali, permettendo da quella data ai contribuenti di accedere a tale agevolazione.

4.1. 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 in parola mediante

dichiarazione dei redditi integrativa ex art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998.

4.2. La contribuente, pertanto, aveva facoltà di opporsi in sede contenziosa e 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.

In tal senso occorre quindi dare continuità agli arresti sopra indicati.

5. Il ricorso va quindi accolto, la sentenza cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, cui è demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria del Veneto, in diversa composizione, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14/04/2025.