

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 13408 Anno 2024**

**Presidente: CRUCITTI ROBERTA**

**Relatore: LUME FEDERICO**

**Data pubblicazione: 15/05/2024**

AGEVOLAZIONE ART.  
6 L. 388/2000

### **ORDINANZA**

sul ricorso NRG 9324-2019 proposto da:

BALLARIO E FORESTELLO S.R.L., in persona del l.r.p.t., rappresentata e difesa dall'avv. Rudi Leoni, in forza di procura allegata al ricorso, domicilio eletto avv.rudileoni@pec.it;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- resistente -

avverso la sentenza n. 1409/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE, depositata il 18/09/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17 aprile 2024 dal consigliere relatore dott. Federico Lume.

**Rilevato che**

1. La Commissione tributaria regionale del Piemonte, accolse l'appello erariale, riformando la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Cuneo che aveva parzialmente accolto il ricorso della società Ballario e Forestello s.r.l. contro la cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 e volta al recupero dell'Ires anno di imposta 2011, ritenendo non valida la dichiarazione integrativa recante la riliquidazione dei vari anni di imposta a seguito di una variazione in diminuzione operata, a sensi dell'art. 6, commi 13-19, della l. n. 388 del 2000, per investimenti agevolati effettuati nel 2008, e non oggetto di dichiarazione all'epoca in presenza di dubbi interpretativi.

In particolare, i giudici di appello ritenevano che trattandosi non di una dichiarazione di scienza ma di esercizio di un diritto potestativo, la scelta, non effettuata nell'anno di competenza, non poteva essere recuperata con dichiarazione integrativa, irrilevante essendo anche la legge n. 225 del 2016, e che legittimamente l'Agenzia aveva fatto ricorso al controllo automatizzato.

2. Contro tale decisione propone ricorso la società, affidandosi a quattro motivi

L'Agenzia delle Entrate ha depositato atto di costituzione al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

La trattazione del ricorso è stata fissata per l'adunanza camerale del 17/04/2024.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo la società deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., illogicità e contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui ritiene che la contribuente non possa beneficiare della detassazione ex art. 6, commi 13-19, l. n. 388 del 2000 in quanto erroneamente ritenuto diritto

potestativo; nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8-bis, d.P.R. n. 322 del 1998 in relazione all'art. 1429 cod. civ., censurando la decisione 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 il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., illogicità e/o contraddittorietà della motivazione della sentenza nella parte in cui ritiene che la novella introdotta dall'art. 5 d.l. n. 193 del 2016 convertito con modificazioni nella legge n. 225 del 2016, non sarebbe applicabile retroattivamente anche perché in presenza di diritto potestativo, nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del d.l. n. 193 del 2016 in relazione al combinato disposto di cui all'art. 3, comma 1, e all'art. 1, comma 2, della legge n. 212 del 2000.

Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., illogicità e/o contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui ritiene che la procedura di cui all'art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 sarebbe pienamente legittima; nonché violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione al combinato disposto di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 nonché in ordine all'omessa analisi da parte della sentenza impugnata in relazione alla procedura instaurata a seguito della notifica da parte del contribuente dell'istanza di annullamento in autotutela per violazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., censurando la statuizione relativa alla legittimità del controllo automatizzato.

Con il quarto motivo deduce illogicità e/o contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui ritiene che l'accoglimento dell'appello presentato dall'ufficio determini

l'assorbimento della questione proposta in sede di appello incidentale da parte dell'odierna ricorrente in tema di cumulabilità e conseguente limite quantitativo dell'agevolazione di cui alla legge Tremonti ambiente con le tariffe incentivanti previste dall'art. 6, comma 2, e DM 19 febbraio 2007, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nonché violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui all'art. 9 del DM 19 febbraio 2007 e art. 19 del DM 5 luglio 2012, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

2. Il primo motivo è fondato, in relazione alla dedotta violazione di legge, con conseguente assorbimento del secondo.

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. 1/09/2022, n. 25731; Cass. 15/11/2022, n. 33660; Cass. 25/11/2022, n. 34712; Cass. 15/05/2023, n. 13185) 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, lettura che non appare corretta. A tali principi, di seguito riportati, si intende pertanto assicurare continuità.

2.1. 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.

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. 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).

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).

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.).

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 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. 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. La contribuente, pertanto, aveva facoltà di opporsi in sede contenziosa e diritto di presentare dichiarazione integrativa. In tal senso occorre quindi dare continuità agli arresti sopra indicati.

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. 22/12/2023, n. 35919).

3. Il terzo motivo attiene alla stessa ammissibilità della procedura del controllo automatizzato *ex art. 36-bis* d.P.R. n. 600 del 1973 che la CTR ha ritenuto legittimo <<in ragione del fatto che il sistema automatico non rinveniva nelle precedenti dichiarazioni i dati di riferimento rilevanti indicati nella dichiarazione integrativa per l'anno 2011>>.

La società deduce che la statuizione sarebbe errata poiché nel controllo automatizzato sarebbe possibile solo un controllo cartolare.

3.1. Il motivo è infondato.

La circolare 31E del 2013 dell'Agenzia delle entrate prevede che, nel caso di errori contabili, anche dovuti a dubbi o errate qualificazioni, il contribuente non perde la possibilità di beneficiare degli effetti favorevoli della corretta rappresentazione del bilancio emendato; se è ancora in termini per la dichiarazione integrativa nell'anno successivo, *ex art. 2, comma 8-bis, d.P.R. n. 322 del 1998*, procederà alla dichiarazione integrativa; se non è nei termini previsti da tale disposizione ma è comunque nei termini dell'accertamento, ai sensi dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973, deve procedere ad una riliquidazione interna, i cui effetti farà confluire in una dichiarazione integrativa dell'anno ancora utilmente emendabile (ed è ciò che è

successo nel nostro caso: bilancio del 2008, riliquidazione interna, dichiarazione integrativa relativa all'anno di imposta 2011 effettuata nel 2012).

La stessa circolare prevede che a seguito dei controlli automatizzati della predetta dichiarazione integrativa, emergendo degli importi non coerenti con la dichiarazione del periodo d'imposta precedente, sarà generata una comunicazione di irregolarità il cui esito sarà comunicato al contribuente. Il contribuente, in tale sede, dovrà esibire la documentazione idonea ad evidenziare le modalità di rideterminazione delle risultanze che emergono dalla dichiarazione integrativa. La struttura dell'Agenzia preposta al controllo di tali fattispecie esamina la documentazione presentata ai fini dell'eventuale annullamento della comunicazione.

Correttamente, quindi, la CTR ha ritenuto che fosse legittimo l'utilizzo della procedura di controllo automatizzato né emerge, da quanto riferito dalla società nei propri atti difensivi, che con la cartella siano state effettuate valutazioni sul merito dell'agevolazione (la società, nel corpo del motivo, non riferisce del contenuto della cartella e del ricorso ma delle controdeduzioni di primo grado e poi dell'appello dell'ufficio: vedi pag. 25 primo periodo).

4. Il quarto motivo, relativo alla misura della detassazione, è inammissibile in quanto trattasi di questione espressamente dichiarata assorbita dai giudici di appello, poiché nel giudizio di legittimità introdotto a seguito di ricorso per cassazione non possono trovare ingresso, e perciò non sono esaminabili, le questioni sulle quali, per qualunque ragione, il giudice inferiore non si sia pronunciato per averle ritenute assorbite in virtù dell'accoglimento di un'eccezione pregiudiziale, con la conseguenza che, in dipendenza della cassazione della sentenza impugnata per l'accoglimento del motivo attinente alla questione assorbente, l'esame delle ulteriori questioni oggetto di

censura va rimesso al giudice di rinvio, salva l'eventuale ricorribilità per cassazione avverso la successiva sentenza che abbia affrontato le suddette questioni precedentemente ritenute superate (Cass. 16/06/2022, n. 19442).

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

**P.Q.M.**

accoglie il primo motivo, dichiara assorbito il secondo, rigetta il terzo, dichiara inammissibile il quarto; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 17 aprile 2024.