



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Lucio Napolitano - Presidente

Maria Luisa De Rosa - Consigliere

Valentino Lenoci - Consigliere

Daniela Marconi - Consigliere

Cesare Taraschi - Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

Oggetto: Cartella di pagamento per redditi da partecipazione alla società - Agevolazione [redacted] ex art. 6, co. 13-19, l. 388/2000 – Omessa richiesta di detassazione da parte della società – Dichiarazione integrativa da parte del socio – Ammissibilità – Esclusione -*Principio di diritto

R.G.N. – 36697/2019

AC – 04/11/2025

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 36697/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ope legis*;

– *ricorrente* –

contro

[redacted] rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale in calce al controricorso, dall'Avv. [redacted], presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Roma, alla via [redacted]

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 88/01/19, depositata in data 6 maggio 2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 novembre 2025 dal Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. [redacted] impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Terni, a seguito di riassunzione per incompetenza territoriale dichiarata dalla CTP di Perugia, la cartella



di pagamento n. [REDACTED] notificatagli, per l'anno di imposta 2011, a titolo di maggior reddito da partecipazione alla [REDACTED] s.n.c., di cui il contribuente era socio al 25%.

A sostegno del ricorso deduceva che l'Ufficio avrebbe dovuto riconoscere il reddito per trasparenza imputato dalla società, tenendo conto, però, non di quello in origine da questa dichiarato, bensì di quello ricalcolato per effetto della detassazione per investimenti da [REDACTED] spettante alla società per aver questa realizzato, nel 2008, un impianto fotovoltaico. Il socio contribuente, infatti, aveva presentato nel 2013 una dichiarazione integrativa del proprio reddito per l'anno 2011, in cui aveva azzerato il reddito da partecipazione societaria utilizzando l'agevolazione fiscale spettante alla società ai sensi dell'art. 6, commi da 13 a 19, legge n. 388/2000. Con il medesimo ricorso si chiedeva anche, in subordine, una congrua riduzione della pretesa tributaria e la non irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 3, legge n. 212/2000 per le obiettive condizioni di incertezza "sulla portata e sull'ambito di applicazione della materia oggetto di controversia".

La CTP accoglieva il ricorso ed annullava la cartella di pagamento, assumendo che la [REDACTED] aveva provveduto alla riliquidazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2011, dandone comunicazione all'Agenzia delle entrate in modo corretto, con conseguente rettifica in diminuzione anche del reddito imputato ai soci, considerato che solo con il d.m. 05/07/2012 era stata riconosciuta la cumulabilità della tariffa incentivante con la detassazione da cd. [REDACTED] così dissipando i dubbi che avevano inizialmente indotto la società, prima, ed i soci, poi, a non avvalersi dell'agevolazione fiscale.

2. Avverso la sentenza della CTP proponevano distinti appelli, innanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, sia l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Perugia, che



lamentava l'omessa pronuncia in ordine all'istanza di estromissione per carenza di legittimazione passiva della stessa, che l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Terni, che denunciava, tra l'altro, la violazione dell'art. 2, comma 8-*bis*, d.P.R. n. 322/1998 e l'omessa considerazione del fatto che il socio non aveva titolo per chiedere la detassazione in oggetto, posto che la società, unica legittimata ad operare la rettifica in diminuzione del proprio reddito, era rimasta inerte.

La CTR, riuniti gli appelli, li rigettava, assumendo che: a) l'eccezione di competenza della sola società, e non anche del socio, nel richiedere l'agevolazione fiscale non era condivisibile in ragione della normativa incerta e poco chiara, tanto che si era reso necessario emettere una circolare ministeriale esplicativa della possibilità di cumulare la detassazione *ex lege* n. 388/2000 con le altre agevolazioni fiscali; b) la ██████████ s.n.c., pur avendo espletato in modo corretto e completo tutte le incombenze richieste, non aveva potuto inviare la dichiarazione integrativa per l'anno 2011 per fatto non imputabile, ossia per la mancanza del quadro "RS" della dichiarazione "Unico" necessario per riportare gli errori contabili, e a ciò si era aggiunta la circostanza della trasformazione della società in s.r.l. il 27/10/2011; c) non appena divenuto possibile, la dichiarazione integrativa era stata inoltrata, considerata anche la possibilità dell'emendabilità della dichiarazione, anche a favore, purchè nei tempi dell'attività accertativa degli uffici fiscali.

3. Avverso la decisione della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi a tre motivi. Il contribuente ha resistito con controricorso.

Il ricorso è stato, quindi, fissato per l'adunanza camerale del 04/11/2025.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce la "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6, commi da 13 a 19, della L. n. 388/2000 e dell'art. 5 del DPR n. 917/1986 nonché degli artt. 6 e 40, comma 2, del DPR n. 600/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", laddove la CTR ha ritenuto illegittima la cartella di pagamento emessa nei confronti del contribuente in quanto non terrebbe conto della detassazione "██████ ter" conseguente agli investimenti effettuati dalla ██████████ s.n.c. (divenuta nel 2011 ██████████ s.r.l.) per l'acquisto e l'installazione di un impianto fotovoltaico, pur essendo pacifico che la predetta società non avesse chiesto tale agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi per il 2008, né successivamente presentato dichiarazione integrativa a favore o istanza di rimborso nei termini previsti dalla legge. L'art. 6, commi da 13 a 19, della legge n. 388/2000 riconosce il trattamento di favore alle "piccole e medie imprese" in contabilità ordinaria, individuando pertanto "nel soggetto produttore del reddito d'impresa il diretto ed esclusivo beneficiario dell'agevolazione"; questa "consiste in una deduzione dal reddito d'impresa operata apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito d'impresa del periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti agevolabili, da indicare in sede di dichiarazione dei redditi". L'errore in cui è caduta la CTR è quello di aver dato rilievo, al fine di ritenere assolti gli adempimenti previsti per poter beneficiare dell'agevolazione di cui all'art. 6 cit., a circostanze irrilevanti al fine della sussistenza del diritto a beneficiare dell'agevolazione. Il contribuente si è, invero, limitato ad allegare una dichiarazione della società "rettificata" ma mai trasmessa all'Ufficio e che, pertanto, a prescindere dalla tempestività o meno della stessa, non può valere come dichiarazione integrativa a favore.



Né peraltro, secondo l'Ufficio ricorrente, può invocarsi la procedura prevista dalla circolare n. 31E/2013, atteso che la mancata indicazione della detassazione ambientale nel periodo d'imposta di competenza non può essere qualificata quale "errore contabile" come definito dalla circolare citata. La mancata attivazione della società rappresenta un ostacolo insuperabile anche al riconoscimento dell'agevolazione in capo ai soci, venendo a mancare il presupposto stesso legittimante il riporto della pretesa "perdita" (che si sarebbe generata per effetto della detassazione) nelle proprie dichiarazioni "personali": in altri termini, il mancato consolidamento, in capo alla società, del diritto ad usufruire della detassazione del reddito nell'anno di effettuazione dell'investimento comporta, inevitabilmente, l'inutilizzabilità del beneficio da parte dei soci.

Infine, il principio, richiamato nell'impugnata sentenza, della generale emendabilità della dichiarazione, anche in sede contenziosa - ossia la facoltà del contribuente di far valere eventuali errori di fatto o di diritto che abbiano inciso sulla obbligazione tributaria, per opporsi alla maggiore pretesa erariale - non può trovare applicazione nel caso di specie, sia perché tale diritto avrebbe dovuto al più essere esercitato dalla società, sia perché il principio della generale ed illimitata emendabilità della dichiarazione incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, com'è nell'ipotesi per cui è causa.

2. Con il secondo motivo si assume la "Violazione/falsa applicazione dell'art. 2, commi 8 e 8-bis del d.P.R. n. 322/1998, così come modificato dal DL n. 193/2016, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", per aver la CTR ritenuto applicabili retroattivamente le predette modifiche normative, inerenti alla possibilità per il contribuente di emendare anche la dichiarazione dei redditi a favore entro i termini di decadenza del potere di



accertamento. In realtà, il d.l. n. 193/2016 trova applicazione solo a decorrere dalla data della sua entrata in vigore, ossia dal 24/10/2016, e non opera, quindi, nel caso di specie.

3. Con il terzo motivo si deduce, in subordine, la "violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6, commi da 13 a 19, della L. n. 388/2000, dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.", per aver la CTR concluso per l'illegittimità degli avvisi (*rectius*: della cartella di pagamento) senza farsi carico di verificare se il contribuente avesse o meno assolto l'onere della prova imposto dalla normativa richiamata.

La CTR ha valorizzato una dichiarazione dei redditi della società "autonomamente" riliquidata dai soci, una perizia tecnica di stima ed una rappresentazione in bilancio della "componente ambientale" dell'investimento effettuato. Così facendo, essa ha consentito al socio di beneficiare dell'agevolazione pur senza aver provato l'*an* ed il *quantum* della componente agevolabile, considerato che né il bilancio della società per il 2008 (ed, in particolare, il prospetto relativo allo stato patrimoniale) né i bilanci per gli anni successivi presentano una specifica annotazione in merito all'ammontare e alla composizione degli investimenti ambientali. Invero, il bilancio dell'annualità 2008 si limita ad evidenziare l'ammontare complessivo degli investimenti in "impianti elettrici", senza alcun riferimento specifico alla "componente ambientale" dell'investimento, e ciò contrasta con l'approccio cd. incrementale con cui deve essere *ex lege* calcolato il beneficio fiscale. Né, a tal fine, può soccorrere la perizia tecnica di stima allegata al ricorso in primo grado, trattandosi di perizia di parte non asseverata né giurata.

4. Il primo ed il secondo motivo, che possono essere esaminati congiuntamente stante la connessione tra gli stessi - oltre ad essere ammissibili, atteso che, diversamente da quanto ritenuto dal controricorrente, con gli stessi non si sollecita un



diverso accertamento dei fatti, ma si lamenta la violazione delle indicate disposizioni normative - sono fondati nel merito.

4.1. Partendo dal quadro normativo di riferimento, l'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322/1998 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, inoltre, consentiva, nella formulazione *ratione temporis* vigente, 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 presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, e non, come sostenuto erroneamente nell'impugnata sentenza, "entro i tempi dell'attività accertativa degli uffici fiscali", non potendosi applicare retroattivamente le modifiche apportate all'art. 2 del d.P.R. n. 322/1998 dal d.l. n. 193/2016, che ha unificato il termine previsto per le dichiarazioni integrative, sia quelle a favore che a sfavore del contribuente, con l'applicazione del termine generale di accertamento di cui all'art. 43 d.P.R. n. 600/1973, ovvero il quarto anno successivo alla dichiarazione (Cass. 24/08/2018, n. 21120).

In ordine all'art. 2, commi 8 e 8-bis, d.P.R. n. 322/1998, questa Corte ha ripetutamente affermato che, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 d.P.R. n. 600/1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (comma 8, cit.), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può



chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (Cass., Sez. U., 30/06/2016, n. 13378; Cass. 11/05/2018, n. 11507; Cass. 28/11/2018, n. 30796).

In tema di imposte dirette, si è altresì precisato che il principio di generale emendabilità della dichiarazione è 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. c.c. (*ex multis*: Cass. 24/04/2018, n. 10029; Cass. 31/01/2019, n. 2921; Cass. 30/06/2021, n. 18378). In questa prospettiva è stato affermato che le denunce dei redditi costituiscono di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possono essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, in conformità ai principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Non solo, quindi, il contribuente 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 di esercitare alcuna reazione di rimborso dopo il pagamento della cartella (Cass. 26/08/2024, n. 23093; Cass. 19/07/2022, n. 22589; Cass. 27/07/2020, n. 15982).

4.2 Nel caso di specie, e a differenza di quanto sostenuto, *in parte qua*, nel motivo in esame, questa Corte ha ritenuto operante il principio dell'emendabilità successiva della dichiarazione anche in relazione al riconoscimento delle agevolazioni di cui alla cd.



"██████████" in ragione delle incertezze che ne hanno segnato l'applicazione (Cass. 20/12/2021, n. 40862, la quale, in ordine 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. "██████████ ambientale" – ha sostenuto che, 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).

Valga, in particolare, richiamare Cass. 25/11/2022, n. 34712, la quale (in motiv., parr. 3.1 ss.) ha ritenuto che "l'investimento [di cui in quel caso si verteva] - effettuato nel 2010 - non era stato in origine portato a deduzione della base imponibile IRES a causa del dubbio in merito alla possibilità di cumulo della deduzione fiscale in questione con le tariffe incentivanti *pro tempore* vigenti per gli impianti di energia alternativa. Pertanto, la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non può dirsi imputabile ad una scelta discrezionale della società contribuente, ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia (D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, art. 25, comma 10), di cui già usufruiva la società contribuente, e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. "██████████ ambientale" (L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 6, commi da 13 a 19). Tale incertezza normativa è stata risolta solo a seguito del D.M. 5 luglio 2012, art. 19, 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 (in termini: Cass. n. 15982 del 2020; Cass n. 22589 del 2022). In tale direzione, 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. '██████████ ambientale' (L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 6, commi da 13 a 19) mediante dichiarazione dei redditi integrativa D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ex art. 2, comma 8-bis, chiarendo quanto segue: 'Con riguardo, infine, alla possibilità di beneficiare dell'agevolazione in un periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento ambientale [...], 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 del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis. Decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione a favore di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, è altresì possibile recuperare l'agevolazione presentando un'istanza di rimborso, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38".

4.3 A fronte di quanto precede, tuttavia, la particolarità del caso oggetto del giudizio in esame consiste nel fatto che l'allora ██████████ s.n.c. non ha mai fatto valere, nei confronti dell'Amministrazione, l'agevolazione ad essa, e ad essa soltanto, spettante quale titolare di reddito di impresa, derivante dall'art. 6 legge n. 388/2000. In sostanza, la società, nonostante il superamento delle difficoltà interpretative valutate dalla giurisprudenza per ritenere applicabile il principio di emendabilità della dichiarazione, non ha esercitato l'opzione accordatale dalla novella, attraverso una pur successiva variazione in diminuzione della base imponibile, non avendo né presentato la dichiarazione integrativa nei termini di cui all'art. 2, comma 8-bis, d.P.R. n. 322/1998, né formulato istanza di rimborso entro i termini di cui all'art. 38 d.P.R. n. 602/1973.



4.3.1 Ne consegue, in relazione all'anno di imposta 2011 oggetto di causa, che il reddito della società, per inerzia della stessa, non è mai stato interessato da alcun ridimensionamento, neppure attraverso l'emenda della dichiarazione dopo l'emanazione dell'art. 19 d.m. 5 luglio 2012. E esso, dunque, ha seguito ad essere quello esposto nella corrispondente dichiarazione, per l'effetto cristallizzatasi, costituendo fondamento e matrice del reddito imputabile per trasparenza (poiché all'epoca la società era eretta nella forma di una società di persone) al socio.

4.3.2 Né può sostenersi l'emendabilità della dichiarazione direttamente ad opera di quest'ultimo, ostandovi il rilievo dirimente che titolare del diritto all'agevolazione era unicamente la società, alla quale soltanto, quindi, spettava la facoltà, non esercitata, di emenda: rispetto al socio – rimasti immutati, come detto, il reddito sociale e, a cascata, il reddito per trasparenza – non è mai venuto neppure ad emersione, né in fatto né in diritto, un errore dichiarativo, con conseguente esclusione in radice della legittimazione del medesimo all'emenda della sua singola dichiarazione.

4.3.3 A tale conclusione, peraltro, questa Corte è già pervenuta con l'ordinanza 15/05/2023, n. 13268, resa tra l'Agenzia delle entrate ed altri due soci della [REDACTED] s.n.c.

5. Appare, quindi, utile, stante la scarsità di precedenti sul punto, affermare il seguente principio di diritto: «In tema di fruizione della detassazione prevista per gli investimenti ambientali dall'art. 6, commi da 13 a 19, della legge n. 388 del 2000 (cd. [REDACTED] il diritto del socio - al quale sia imputato per trasparenza, ex art. 5 d.P.R. n. 917/1986 (t.u.i.r.), il reddito dichiarato dalla società – di beneficiare dell'agevolazione fiscale presuppone che di questa abbia già fruito la società, alla quale soltanto spetta la facoltà di avvalersi della deduzione per l'investimento ambientale effettuato, con la conseguenza che,



qualora la società, rimanendo inerte, non abbia chiesto di beneficiare dell'agevolazione fiscale, di quest'ultima non può avvalersi il socio della stessa con l'emenda della propria dichiarazione dei redditi».

6. La fondatezza del primo e del secondo motivo di ricorso determina l'assorbimento del terzo e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto ex art. 384 c.p.c. – atteso che, tra l'altro, il contribuente non ha specificamente riproposto in appello le domande formulate in via subordinata nel ricorso originario (riduzione della pretesa tributaria e non irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 3, legge n. 212/2000) e rimaste assorbite, che devono perciò intendersi rinunciate ai sensi dell'art. 56 d.P.R. n. 546/1992 (cfr. Cass. 19/12/2017, n. 30444) – la sentenza impugnata va cassata ed il ricorso originario del contribuente va rigettato.

7. In ragione della novità della questione esaminata, possono essere compensate le spese di tutti i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente. Compensa le spese di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4 novembre 2025.

Il Presidente
Lucio Napolitano

