

Documento firmato digitalmente

Il Relatore
PAOLO BORGNA

Il Presidente
SANDRO AUSIELLO



Sentenza n. 119/2022
Depositato il 20/01/2022
Il Segretario
VINCENZO GIORDANO

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per il PIEMONTE Sezione 04, riunita in udienza il 05/10/2021 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

AUSIELLO SANDRO, Presidente
BORGNA PAOLO, Relatore
BERRUTI CARLO, Giudice

in data 05/10/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 630/2019 depositato il 12/09/2019

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Novara - Corso Risorgimento, 26 28100 Novara NO

elettivamente domiciliato presso dp.novara@pce.agenziaentrate.it

contro

S.r.l. -

Difeso da

Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

ed elettivamente domiciliato presso s.noro@pec.dottcomm.it

terzi chiamati in causa

Ag.entrate - Riscossione - Novara - Galleria Manifattura Rotondi 7 28100 Novara NO

elettivamente domiciliato presso pva.contenzioso@pec.agenziariscossione.gov.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 36/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale NOVARA sez. 1 e pubblicata il 21/02/2019

Atti impositivi:

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 7320170006755881 IRES-ALTRO 2013

a seguito di discussione in pubblica udienza**Richieste delle parti:**

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 17/1/2018 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Novara notificava alla società SRL la cartella di pagamento n. 7320170006755881 per IRES ed accessori, a seguito del controllo della dichiarazione dei redditi Modello Unico 2014 integrativo, per il periodo di imposta 2013.

La contribuente presentava ricorso dando atto che nell'anno 2010 aveva eseguito investimenti (impianto fotovoltaico) con il diritto al riconoscimento dell'agevolazione prevista dalla L. n.388/00 (c.d. Tremonti Ambientale) pur non avendo contabilizzato, né indicato nella dichiarazione dei redditi, il credito di imposta.

Essendo scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa, la ricorrente adottava la procedura degli errori contabili prevista dalla Circolare AE n.31/13, per cui riapprovava il bilancio 2010 e riliquidava le imposte per gli anni 2010, 2011 e 2012, presentando la dichiarazione integrativa con riferimento al Modello Unico 2014, quantificando l'importo agevolabile sulla base della perizia redatta dall'ing. I

La società lamentava anzitutto l'inesistenza o nullità della notifica della cartella di pagamento eseguita mediante formato PDF, senza estensione cosiddetta "p7m" sola modalità in grado di garantire l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico, nonché l'identificabilità del suo autore. Inoltre eccepiva l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo, siccome notificata senza il preventivo invio della Comunicazione di

irregolarità ex art. 36 DPR n.600/73 (c.d. Avviso Bonario) con conseguente nullità dell'atto.

Segnatamente richiamava il principio giurisdizionale secondo cui vi è l'obbligo di contraddittorio preventivo in caso di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

In ogni caso deduceva che, in caso di omessa notifica dell'avviso bonario, fosse prevista la riduzione di 1/3 delle sanzioni comminate.

Lamentava altresì il difetto del presupposto oggettivo dell'iscrizione a ruolo, posto che l'art. 36 bis DPR n.600/73 poteva essere utilizzato solo per la correzione di errori derivanti dai dati e dagli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, dimodochè non poteva essere disconosciuta l'agevolazione sulla base della mera disamina cartolare, peraltro in assenza di opportuna motivazione. Nulla deduceva nel merito, non essendo a conoscenza delle ragioni per le quali l'ufficio aveva disconosciuto l'agevolazione.

La società ricorrente instava per l'annullamento dell'iscrizione a ruolo, ovvero in subordine, che fosse ricalcolato il maggior imponibile, e conseguenti imposte e sanzioni, con refusione delle spese di lite.

Resisteva l'Ufficio con proprie controdeduzioni con le quali, dopo aver compiutamente riferito in ordine alla infondatezza delle eccezioni di diritto (riguardanti la notifica della cartella di pagamento e l'omessa notifica della comunicazione di irregolarità), evidenziava che con il controllo automatizzato ex art. 36 bis DPR 600/73 l'Amministrazione Finanziaria non entrava nel merito della spettanza delle agevolazioni eventualmente richieste, pretese e/o reclamate, mai si limitava al controllo sic et simpliciter dei dati esposti in dichiarazione; argomentava ampiamente poi in ordine alla non conformità a legge del procedimento seguito dal ricorrente, che avrebbe utilizzato impropriamente le indicazioni fornite dalla circolare 31/E/2013 per rappresentare, nella propria dichiarazione integrativa, l'emersione di un credito d'imposta.

Infine sottolineava che i conteggi operati dalla società e riportati in ricorso erano comunque errati sotto il profilo quantitativo dal momento che nella riliquidazione interna la ricorrente non aveva tenuto conto della variazione in diminuzione per deducibilità IRAP per la quale era stato chiesto ed ottenuto il rimborso ai sensi del D.L. 201/2011.

Con memoria del 10/10/2018, la società replicava alle controdeduzioni dell'ufficio ribadendo quanto già evidenziato nel ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Novara con sentenza n. 36/01/2019 del 17/01/2019 depositata in data 21/2/2019 accoglieva il ricorso.

L'ufficio proponeva appello avverso la suddetta sentenza di primo grado chiedendo la totale riforma della sentenza impugnata, dichiarando l'impossibilità di usufruire della detassazione ambientale, l'errato conteggio operato dalla società e la decaduta possibilità del diritto di usufruire dell'agevolazione Tremonti Ambiente. Con vittoria delle spese di giudizio.

Si costituiva con controdeduzioni la società C _____ : chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata. Con vittoria delle spese.

Le conclusioni delle parti sono le seguenti:

Parte appellante: *“Voglia la Commissione Tributaria Regionale, reietta ogni contraria istanza, eccezione e deduzione, riformare la sentenza impugnata e dichiarare: l'impossibilità di usufruire tardivamente della detassazione ambientale vista l'inapplicabilità al caso di specie della Circolare 31/E/2013 nonché la natura di opzione e non di errore sempre emendabile della detassazione; in subordine, errato il conteggio operato dalla società alla luce del rimborso Irap già ottenuto; e comunque, decaduta la società dal diritto di usufruire dell'agevolazione Tremonti Ambiente in virtù di quanto previsto dall'art.23D.L. 83/2012, con ogni consequenziale effetto, ivi incluso quello della condanna di parte appellata alle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio che si quantificano con nota separata”.*

Parte appellata: *“Chiede in via principale che codesta On.le Commissione voglia rigettare l'appello dell'Agenzia e confermare la sentenza di primo grado; in via subordinata: disapplicare le sanzioni ex art.8 D.Lgs 546/92 per obiettive condizioni di incertezza nell'applicazione della norma; nonché condannare l'Amministrazione Finanziaria alla rifusione delle spese del giudizio, applicando i parametri del DM 140/2012 e pertanto una tariffa dal 1% al 5% del valore della pratica con distrazione delle spese a favore del difensore”.*

MOTIVI DELLA DECISIONE

I motivi dell'appello dell'Agenzia sono:

- 1) Erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui afferma che la procedura seguita dalla società è corretta;
- 2) Erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui afferma la correttezza dei conteggi operati dalla società;
- 3) Erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui afferma che l'Ufficio non ha nulla contestato in ordine ai presupposti di merito della detassazione;

* * *

In merito al primo motivo di appello l'Ufficio contesta la sentenza di primo grado nella parte in cui viene riconosciuta legittima la procedura esperita dalla contribuente con l'applicazione della Circolare 31/E/2013, ossia riapprovazione del bilancio 2010 con modifica della nota integrativa e presentazione di una dichiarazione integrativa per l'anno di imposta 2013, con ricalcolo delle imposte degli anni precedenti (2010-2011-2012) attraverso la compilazione del quadro RS, relativo alla “correzione degli errori contabili”.

Con il secondo motivo di appello l'ufficio contesta la sentenza nella parte in cui afferma la correttezza dei conteggi operati dalla società, sostenendo:

che i conteggi operati dalla società e riportati in ricorso sono comunque errati sotto il profilo quantitativo dal momento che, nella riliquidazione interna, la ricorrente non ha tenuto conto della variazione in diminuzione per deducibilità IRAP per la quale è stato chiesto ed ottenuto il rimborso ai sensi del D.L. 201/2011.

Su questo punto controdeduce il contribuente affermando che il rimborso citato si riferisce all'Irap assolta sul costo dei dipendenti ed è stato richiesto nel 2012 con riferimento agli anni dal 2007 al 2011. Il DL 201/2011 prevedeva che il rimborso venisse richiesto mediante istanza separata, senza transitare dal Modello Unico ed il relativo credito andava contabilizzato nel 2012 come sopravvenienza attiva, senza rilevanza fiscale ai fini Ires.

Con il terzo motivo di appello l'Ufficio contesta la sentenza nella parte in cui afferma che l'Ufficio non ha nulla contestato in ordine ai presupposti di merito della detassazione.

* * *

Oggetto della controversia è una cartella di pagamento emessa a seguito di controllo effettuato ai sensi dell'art.36 bis DPR 600/73, ossia un controllo automatizzato e centralizzato dei dati esposti in dichiarazione. Tuttavia è contestato dal contribuente il procedimento perché l'effettiva portata dell'agevolazione in esame potrebbe essere valutata dall'Amministrazione finanziaria soltanto in sede di controllo sostanziale o in sede di erogazione dei rimborsi, non certo in sede di controllo ex art. 36 bis DPR 600/73.

Pertanto l'appellato insiste sull'illegittimità dell'iscrizione a ruolo notificata senza preventivo invio della Comunicazione di irregolarità ex art. 36 bis DPR 600/73, cioè con il cosiddetto avviso bonario.

In questo senso il comma 5 dell'art. 6 della L.212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) afferma: "prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta". Tale omissione ex art. 6 comporta la nullità del procedimento di iscrizione a ruolo.

La Corte di Cassazione, tuttavia con sentenza n. 5394/2016 e Ordinanza n.26450/2017, ha affermato che lo Statuto del contribuente non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, ma soltanto qualora non sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione come nella fattispecie.

Nella fattispecie la complessità della vicenda, risulta oggettiva e quindi la mancata possibilità di poter contraddire preventivamente con l'Agenzia, anche a seguito dell'omessa comunicazione dell'avviso bonario, rende illegittima l'iscrizione a ruolo.

Ciò tanto più, in quanto l'art. 36 bis può essere utilizzato solo per la correzione di errori derivanti dai "dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria", ma certo non consente di disconoscere attraverso lo strumento dell'iscrizione a ruolo ex art. 36 bis e con il solo esame del Modello Unico, l'agevolazione fiscale e la rettifica delle precedenti dichiarazioni.

Va, infatti, ribadito, che il controllo ex art. 36 bis DPR 600/1973 da cui trae origine l'impugnata cartella, secondo il disposto della Circolare n.31/E del 24/9/2013, presupponeva ed imponeva all'Amministrazione Finanziaria, di richiedere chiarimenti al contribuente, proprio perché secondo l'Ufficio il godimento del

beneficio sarebbe frutto di una "opzione" rimessa alla volontà discrezionale del contribuente asseritamente prevista dalla normativa a pena di decadenza, da esercitare entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui esso è maturato, e quindi la ripresa fiscale non avrebbe potuto avvenire ex art. 36 bis.

In considerazione del fatto che peraltro non è mai stata indicata dall'ufficio la norma che preveda, per la cosiddetta Tremonti ambientale, tale opzione in dichiarazione e la disposizione normativa di riferimento, si rileva che conseguentemente la mancata opzione non potrebbe essere a pena di decadenza, come sostenuto dall'Agenzia.

Si afferma trattasi di una opzione che non esercitata produce una decadenza interpretando la mancata indicazione, nella dichiarazione originaria, come una rinuncia tacita ai benefici. Ma non esiste, come detto, normativamente, una simile decadenza che dovrebbe trovare una espressa previsione nelle norme sulla agevolazione, il che non è.

In ogni caso la presunta mancata indicazione della volontà di avvalersi dell'agevolazione non può in alcun modo interpretarsi come espressione di una rinuncia all'agevolazione medesima, con la conseguenza che nulla osta alla presentazione di una dichiarazione integrativa con cui tale volontà sia espressa dal contribuente.

Questa Commissione in particolare rileva che all'epoca dei fatti sussistevano obiettive e rilevanti condizioni di ambiguità sulla possibilità di fruire delle agevolazioni fiscali previste dall'art.6, commi 13 e 19 L.388/2000 (rimaste in vigore fino al 25/6/2012) per la realizzazione di impianti fotovoltaici nonchè di cumulare con il diverso beneficio della tariffa incentivante concesso dal Ministero dello Sviluppo Economico per il tramite del gestore dei servizi Energetici (GSE) e variamente disciplinato dai diversi DD.MM (C.d. Conti Energia) emanati nel tempo in applicazione delle leggi sulla promozione delle produzioni energetiche da fonti rinnovabili.

L'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato (da ultimo con la Risoluzione 58/E del 20/7/2016) anche richiamando la Circolare 132/E/2010, in materia di Tremonti ter, che il contribuente poteva recuperare la detassazione ambientale in sede di dichiarazione integrativa.

Ne consegue pertanto, che l'importo indicato a riduzione dell'imponibile fiscale (perizia Ing. , e derivante dall'agevolazione per fonti rinnovabili risulta corretto. Anche il riporto della perdita fiscale generata dalla detassazione pare corretto, nel pieno rispetto dell'art. 84 del TUIR c.1.

Invero l'art. 6 commi da 13 a 19 della L. 388/2000 ha previsto un'agevolazione volta ad incentivare le piccole e medie imprese in contabilità ordinaria che realizzino "investimenti ambientali" disponendo che "la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali, come definiti al comma 15, non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito" e che all'epoca in cui è stato realizzato l'impianto non vi era chiarezza sulla cumulabilità tra tariffa omnicomprensiva e detassazione Tremonti Ambientale, ed essendovi inoltre incertezza sulle modalità di calcolo dell'agevolazione, correttamente la ricorrente non ha rappresentato nella dichiarazione originaria la suddetta variazione in diminuzione, non ritenendo prudenzialmente opportuno beneficiare dell'agevolazione fiscale. Successivamente con la pubblicazione del D.M. 5/7/2012 (c.d. V Conto Energia) il legislatore ha confermato e chiarito i termini e di

limiti di cumulabilità tra tariffe omnicomprendive e l'agevolazione prevista dalla L.388/2000 (art. 19 del D.M. 5/7/2012).

Dirimente sul punto è la nota del Ministero per lo sviluppo economico prot. 0018485 del 15/9/2011 la quale fornisce interpretazione autentica dell'art.6 commi da 13 a 19 L.388/2000 indicando chiaramente che: "le agevolazioni destinate ad investimenti ambientali trovano applicazione anche nel caso di installazione di impianti fotovoltaici che consentono all'impresa di produrre energia elettrica da fonte rinnovabile per il funzionamento dell'impresa stessa".

E che questi concetti siano stati tardivamente espressi dall'Agenzia delle Entrate risulta dalla Risoluzione 132/E del 2010 ove si legge: " sono pervenute alla scrivente, da parte di alcune associazioni di categoria, diverse richieste di parere in merito alla possibilità di correggere la dichiarazione dei redditi con riferimento agli effetti della possibile cumulabilità dell'agevolazione costituita dalla detassazione degli investimenti in macchinari di cui all'art. 5 commi da 1 a 3 bis, del decreto legge 1/7/2009 n.78 convertito con modificazioni dalla legge 3/8/2009, n.102 (di seguito agevolazione Tremonti -ter) con altre agevolazioni di carattere non fiscale". Proseguendo poi l'Agenzia chiarisce che "la mancata indicazione nella dichiarazione originaria della deduzione non può essere sic et simpliciter interpretata come espressione di volontà di rinunciare alla fruizione del beneficio", concludendo che il contribuente può presentare, laddove il termine per l'invio della dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 c. 8 bis del DPR n.322 del 1998 sia scaduto, ovvero istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR 29/9/1973 n.602 con richiesta della maggiore imposta versata nel periodo d'imposta nel quale non è stata operata la deduzione.

Ne consegue che il punto cruciale rimane la possibilità di integrazione della dichiarazione in tema di scelta.

In punto emendabilità della dichiarazione si richiama dapprima il principio espresso dalla Corte di Cassazione Sezione Unite con la sentenza n.13378 del 30/6/2016 per la quale "il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal DPR n.322 del 1998, art.2 e dall'istanza di rimborso di cui al DPR n.602 del 1973, art.38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria". La sentenza n. 2220/2018 della Corte di Cassazione si è espressa ulteriormente in senso conforme, evidenziando che: "le sez. Unite della Corte che, nello statuire sui termini di presentazione della dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni, hanno anche affermato che il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art.2 DPR 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art.38 DPR 602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria (Sez. Un. n.1378 del 2016)".

L'Ufficio ha quindi errato nel leggere la possibilità di fare valere tali circostanze esclusivamente con riferimento ai termini di presentazione della dichiarazione originale e non della integrativa.

In sede contenziosa questo giudice tributario deve, pertanto, procedere all'accertamento secondo il principio di capacità contributiva, non operando il termine di decadenza di cui al citato art.2 c.8 bis DPR 322/98, dettato solamente per la fase amministrativa.

Anche la Cassazione con sentenza da ultimo 4/3/2020 n. 15983 ha ribadito: "la lettura restrittiva del principio generale di emendabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa non appare corretta. Occorre in primo luogo muovere dal quadro normativo di riferimento. L'art.2 comma 8 del DPR 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 versione vigente *ratione temporis* di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di una maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di imposta o di 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 la Cassazione ha ricordato che in tema di imposte dirette (Cfr Cass. sez. unite 30/6/2016 n. 13378) vige il principio di generale emendabilità della dichiarazione.

In questa prospettiva ha ribadito 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.

Più specificatamente, sempre come precisato dalla Cassazione n.1862/2020 "la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore sia esso di fatto che di diritto commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Come è noto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. Del resto una interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva di cui all'art.53 Cost, comma 1, e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art.97 Cost. comma 1 (Cass. 2226/11, 1707/07, 22021/06) in tema di imposte sui redditi, la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione, fissato in quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo dal DPR n.322 del 1998 art. 2 comma 8 bis come introdotto dal DPR n. 435 del 2001 art.2".

Tali principi sono stati altresì di recente ulteriormente precisati ritenendo che il termine annuale di cui al DPR n.322 del 1998 art.2 comma 8 bis, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione del credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui al DPR n.602 del 1973, art. 38 (Cass. Sez. 5, Sent. n.4049 del 27/2/2015; Sez. 5, sent. n.19537 del 17/9/2014; Sez. 5, sent. n.6253 del 20/4/2012) non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria- quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo.

In conclusione è stata affermata l'emendabilità, in via generale di qualsiasi errore, di fatto o di diritto,

contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, 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, quindi, non solo può 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; ma tale contestazione impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna richiesta di rimborso dopo il pagamento della cartella (cfr. anche Cass. n. 8456 del 2004).

Ora 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 ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia, di cui già usufruiva la società, e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla cosiddetta Tremonti ambientale. Incertezza interpretativa che è stata risolta solo a seguito del D.M. del 5/7/2012 art. 19 che ha posto fine ad ogni incertezza circa la possibilità di cumulare i due benefici fiscali mettendo da quella data i contribuenti in condizione di accedere a tale agevolazione.

La pretesa di imposizione e negazione della legittimità della rettifica a fronte di una così esplicita presa di posizione nella normativa integrativa Ministeriale è, quindi, non solamente illegittima ma appare, anche, pretestuosa.

Essendo quindi emendabile la dichiarazione, la ripresa fiscale è del tutto illegittima e l'iscrizione a ruolo deve essere annullata.

In questo senso l'ultima Cassazione, specifica sul tema Tremonti bis, del 27/7/2020 n.15982 ha affermato: "Ora 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 ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia, di cui già usufruiva la società, e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla cosiddetta Tremonti ambientale. Incertezza interpretativa che è stata risolta solo a seguito del D.M. del 5/7/2012, art.19, che ha posto fine ad ogni incertezza circa la possibilità di cumulare i due benefici fiscali mettendo da quella data i contribuenti di accedere a tale agevolazione".

Per quanto riguarda l'entità del credito e le contestazioni di cui al 3° motivo di appello, vi è agli atti la perizia asseverata dell'Ing. Morganti del 27/2/2015 (all. 7) che evidenzia l'entità dell'investimento, perizia non specificatamente e analiticamente contestata con elementi di fatto dell'Ufficio e, pertanto, pienamente utilizzabile per la giustificazione del credito stesso utilizzato nelle dichiarazioni integrative e rettificative.

Ne consegue che l'appello deve essere rigettato.

In ogni caso, stante l'esistenza di contrasto giurisprudenziale, e la complessità delle norme e la equivocità delle stesse normative ministeriali e la sequenza di modifiche normative, sono da compensarsi tra le parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

A scioglimento della riserva assunta il 5/10/2021, così si decide:

conferma la decisione impugnata. Spese compensate.

Torino, 17/11/2021

Il Presidente

Il Relatore