

ADEMPIMENTI

Facoltà di rinuncia alla “Tremonti ambientale”: profili di criticità

di Andrea Caboni, Gianluca Cristofori

Seminario di specializzazione

L'UTILIZZO DELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE PER AFFRONTARE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nel corso degli ultimi anni si è sviluppato un intenso dibattito sul tema della **cumulabilità tra l'agevolazione “Tremonti ambientale”** (prevista dall'[articolo 6, commi da 13 a 19, L. 388/2000](#)) e **gli incentivi riconosciuti dal Gestore dei Servizi Energetici (“GSE”) relativi al III, IV e V “Conto Energia”** (di cui ai [D.M. 06.08.2010](#), 05.05.2011 e 05.07.2012).

La questione controversa ha assunto particolare rilevanza a seguito della **comunicazione del GSE del 22.11.2017**, con la quale è stato affermato che **l'agevolazione “Tremonti ambientale” non è cumulabile con i suddetti incentivi per la produzione di energia elettrica**, precisando, altresì, che **“[...] nell'ipotesi di voler continuare a godere delle tariffe incentivanti del III, IV e V Conto Energia, è necessario che il Soggetto Responsabile rinunci al beneficio fiscale goduto. A tal fine, sarà necessario manifestarne la volontà all'Agenzia delle Entrate [...] entro dodici mesi successivi alla pubblicazione della presente news”** (termine prorogato al **31 dicembre 2019** con la successiva **comunicazione del GSE del 14.11.2018**).

In considerazione di tale comunicazione del GSE, l'**Agenzia delle Entrate**, con la **risoluzione 114/E/2018**, ha chiarito che la **rinuncia all'agevolazione fiscale della “Tremonti ambientale”** - essendo quest'ultima fruibile attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione dell'imponibile da operare in sede di dichiarazione dei redditi - poteva essere esercitata avvalendosi dello strumento della **dichiarazione integrativa** di cui all'[articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#) (entro il termine di cui all'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#)), ovvero attraverso una **rinuncia espressa all'istanza di rimborso**, qualora quest'ultima fosse stata presentata per fruire dell'agevolazione fiscale (sempreché il rimborso non fosse ancora stato erogato).

Successivamente, il **Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, sez. III-ter, con le sentenze n. 6784 e n. 6785 del 29.05.2019** - rilevando **“[...] l'esigenza di garantire il rispetto dei principi di sicurezza giuridica e di certezza del diritto, posti a fondamento della tutela del legittimo affidamento dei titolari delle iniziative imprenditoriali [...]”** - ha, invece, sancito la possibilità di cumulare le tariffe incentivanti in esame con l'agevolazione fiscale “Tremonti ambientale”,

provvedendo ad annullare le summenzionate comunicazioni del GSE.

In tale contesto di assoluta incertezza per gli operatori del settore, l'[articolo 36 D.L. 124/2019](#) ha stabilito che, in caso di **cumulo dell'agevolazione fiscale con gli incentivi riconosciuti dal GSE relativi al III, IV e V "Conto Energia" - al fine di mantenere il diritto a beneficiare di questi ultimi** - il contribuente ha facoltà, entro il 30 giugno 2020, di presentare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, pagando una somma di denaro determinata applicando alla variazione in diminuzione effettuata in dichiarazione, relativa alla detassazione per investimenti ambientali, l'aliquota d'imposta *pro tempore* vigente.

Con il successivo **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 06.03.2020** (protocollo n. 114266/2020) sono state quindi individuate le **modalità di presentazione e il contenuto della comunicazione**.

La **relazione illustrativa al D.L. 124/2019** afferma che tale disposizione è finalizzata a *"superare le problematiche applicative derivanti dal divieto di cumulo delle agevolazioni - anche al fine di superare i numerosi contenziosi che si sono instaurati sia in ambito amministrativo sia in ambito tributario - definendo, a livello normativo primario, la procedura diretta a consentire al contribuente di mantenere il diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti"*.

Permangono, tuttavia, rilevanti profili di criticità, che contrastano con la finalità "chiarificatrice" di tale disposizione, la cui applicazione determina, in talune circostanze, **gravi pregiudizi di natura economico-finanziaria per gli operatori del settore**, con il **rischio di compromettere irreversibilmente anche la stessa continuità aziendale**.

Tali pregiudizi si realizzerebbero, in particolare, nei **casi in cui il pagamento integrale dell'importo da versare entro il 30 giugno 2020 risultasse superiore al beneficio fiscale effettivamente goduto dai contribuenti**.

Tra questi, si pensi, ad esempio, ai frequenti casi in cui la variazione in diminuzione dell'imponibile, operata in sede di dichiarazione dei redditi per poter usufruire dell'agevolazione "Tremonti ambientale", abbia generato **perdite che non sono state ancora integralmente utilizzate dagli operatori, ovvero utilizzate in vigenza di un'aliquota d'imposta diversa rispetto a quella da considerare al fine di determinare l'importo delle somme da versare per il perfezionamento della definizione** in esame. Altri casi si rinvergono qualora, al fine di usufruire dell'agevolazione fiscale, sia stata presentata un'istanza di rimborso e lo stesso non sia ancora stato erogato da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si realizzerebbero i medesimi pregiudizi anche nelle circostanze in cui - nell'ambito dei numerosi contenziosi aventi per oggetto rilievi sulla spettanza della "**Tremonti ambientale**" (in molti casi ancora pendenti) - i contribuenti siano stati obbligati a "restituire" le somme riferibili all'agevolazione fiscale goduta (a seguito di soccombenza, ovvero anche a seguito del pagamento delle somme richieste a titolo di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio).

Peraltro, nell'ipotesi in cui i contribuenti decidessero di non avvalersi della definizione

prevista dall'[articolo 36 D.L. 124/2019](#), **non è chiaro se gli stessi possano comunque rinunciare all'agevolazione fiscale della "Tremonti ambiente" senza ricorrere a tale istituto** (seguendo eventualmente le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella summenzionata risoluzione 114/E/2018), ovvero se la revoca degli incentivi riconosciuti dal GSE sia immediata.

Alla luce di quanto precede, la definizione prevista dall'[articolo 36 D.L. 124/2019](#) rischia di risultare inefficace e concretamente inapplicabile in molti casi, con il rischio di alimentare l'instaurarsi di ulteriori contenziosi in materia tributaria e amministrativa, con contestazioni afferenti anche la stessa **legittimità costituzionale della norma in questione**, in relazione ai **principi di proporzionalità e di capacità contributiva, con esiti assolutamente incerti**.