

Risposta n. 12

OGGETTO: Articolo 36 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157. Mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei Servizi Energetici.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Con nota protocollo n. ... del ... l'associazione ..., chiede chiarimenti sulle differenti modalità possibili per la rinuncia ai benefici della detassazione degli investimenti ambientali articolo 6, commi da 13 a 19, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 rispetto all'unica modalità attualmente prevista dall'articolo 36 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 che dispone il pagamento dell'importo dovuto, parametrato alla variazione in diminuzione apportata nella dichiarazione dei redditi nell'anno in cui è stato effettuato l'investimento, entro il 30 giugno 2020.

Più in particolare, i chiarimenti interpretativi richiesti riguardano i soggetti che per avvalersi della detassazione ambientale non hanno apportato una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi nell'anno in cui è stato effettuato l'investimento, che costituisce il presupposto applicativo dell'articolo 36 del decreto legge n. 124 del 2019 (termine prorogato al 31 dicembre 2020 dall'articolo 56, comma

8-ter del DL n. 76 del 16 luglio 2020). Nello specifico, l'associazione chiede chiarimenti per le imprese:

- a. che hanno presentato un'istanza di rimborso e:
 - i. non sia stata dato seguito all'istanza;
 - ii. sia stato impugnato il silenzio rifiuto avanti le competenti commissioni tributarie e il contenzioso sia ancora pendente;
 - iii. si sia formato un giudicato in tutto o in parte favorevole al contribuente nei predetti giudizi;
 - iv. l'Agenzia delle entrate abbia proceduto al rimborso dell'IRES richiesta per effetto del beneficio ambientale.
- b. che hanno rinunciato all'agevolazione fiscale "Tremonti ambientale", presentando la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. In tale caso si chiede conferma dell'inapplicabilità nei loro confronti della definizione agevolata prevista dall'articolo 36 in commento e la possibilità di presentare una comunicazione all'Agenzia delle entrate in cui manifestare la volontà di rinunciare al beneficio ambientale;
- c. il cui conto energia applicabile è oggetto tutt'ora di contestazione, davanti al TAR o al Consiglio di Stato. Si chiede se il beneficio della detassazione ambientale (indipendentemente dalla modalità utilizzata: variazione in diminuzione, perdita riportabile a nuovo, semplice istanza di rimborso) debba essere considerato "sospeso" in attesa che si chiarisca quale è il conto energia spettante e quindi se vi è la possibilità o meno di beneficiare contestualmente anche del beneficio ambientale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'associazione ...

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la questione prospettata potrebbe involgere profili di rilevanza processuale che, alla data di presentazione della consulenza, non risultano definiti. Dall'incertezza circa l'esito di eventuali procedimenti giurisdizionali e amministrativi discende l'impossibilità, da parte della scrivente, di definire compiutamente il trattamento fiscale in relazione al quesito formulato dall'istante. L'articolo 36 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 disciplina la procedura che consente di conservare il diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti spettanti in relazione al terzo, quarto e quinto conto energia qualora le stesse siano state fruite, in cumulo, con la detassazione fiscale Tremonti ambientale. In particolare, la citata disposizione:

– subordina il mantenimento del suddetto diritto «al pagamento di una somma determinata applicando alla variazione in diminuzione effettuata in dichiarazione relativa alla detassazione per investimenti ambientali l'aliquota d'imposta pro tempore vigente»;

– chiarisce che, per avvalersi di tale definizione, è necessario «presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate», il cui contenuto e modalità di presentazione sono stati fissati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 marzo 2020;

– precisa che la definizione si perfeziona con la presentazione della comunicazione e con il pagamento degli importi dovuti «entro il 30 giugno 2020» (termine posticipato al 31 dicembre 2020 dall'articolo 56, comma 8-ter, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 11 settembre 2020, n. 120).

Al riguardo, sempre preliminarmente, si rappresenta che:

– le agevolazioni di cui ai conti energia non hanno natura tributaria;

– il GSE è l'unico soggetto titolare del procedimento amministrativo di ammissione e revoca delle tariffe incentivanti ai sensi dell'articolo 42 del decreto

legislativo 3 marzo 2011, n. 28;

– la procedura disciplinata dall'articolo 36 del decreto-legge n. 124 del 2019 rappresenta solo una modalità operativa, senza pagamento di interessi e sanzioni, volta a evitare la revoca delle tariffe incentivanti nei casi in cui la posizione fiscale del contribuente, con riferimento all'agevolazione Tremonti ambientale, si è resa definitiva:

o essendo decorso il termine di cui al citato articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per presentare una dichiarazione integrativa, ovvero,

o nell'ipotesi in cui si sia usufruito dell'agevolazione per il tramite del rimborso percepito a seguito della presentazione di apposita istanza per la restituzione dell'imposta precedentemente versata;

– la suddetta procedura di definizione agevolata non comporta né riliquidazione delle dichiarazioni presentate né riapertura di posizioni fiscali che si sono rese definitive;

– alle somme richieste per definire la procedura agevolativa non può essere attribuita natura tributaria, non costituendo in alcun modo IRES/IRPEF restituita a seguito di riliquidazione delle dichiarazioni o di revoca di rimborsi erogati;

– il quantum da versare è costituito da una somma parametrata all'agevolazione fiscale goduta, ma la stessa non rappresenta effettivamente l'esatta quantificazione del beneficio fiscale effettivamente e concretamente fruito.

Nel caso in cui, la fruizione dell'agevolazione Tremonti ambientale si possa considerare avvenuta in via definitiva determinando il "cumulo" tra la cd. "Tremonti ambiente" e le tariffe incentivanti, sorge il presupposto applicativo del menzionato articolo 36 del decreto legge n. 124 del 2019 e, per rimuovere gli effetti di tale "cumulo", sarà necessario attivare la relativa procedura di definizione.

Si pensi, ad esempio alle ipotesi in cui il contribuente ha fruito dell'agevolazione:

a) operando una variazione in diminuzione dal reddito di periodo. Al riguardo, si precisa che:

- in linea generale, non si ritiene possibile, per i contribuenti che intendono beneficiare della "sanatoria", rinunciare alle perdite non ancora utilizzate o utilizzate solo in parte (rettificando le dichiarazioni presentate al fine di inibirne il futuro godimento), essendo necessaria comunque la restituzione di un importo calcolato sul beneficio interamente ed astrattamente fruibile. Dette perdite restano, in tal modo, nella disponibilità del contribuente che potrà beneficiarne negli esercizi futuri al fine di diminuire il reddito dei periodi d'imposta successivi;

- qualora la Tremonti ambientale sia stata oggetto in misura parziale di recupero tramite atti impositivi, resi definitivi, la determinazione degli importi di cui al comma 2 dell'articolo 36 dovrà essere effettuata al netto della variazione in diminuzione afferente l'agevolazione già oggetto di recupero. Resta fermo, in ogni caso, quanto dovuto in termini di sanzioni e interessi in quanto riferibili a specifiche violazioni commesse.

b) senza operare alcuna variazione in diminuzione, ma per il tramite del rimborso percepito

- a seguito della presentazione di apposita istanza per la restituzione dell'imposta precedentemente versata, senza alcun incardinarsi di procedimento giurisdizionale;

- a seguito di un giudicato definitivo, in tutto o in parte favorevole al contribuente, inerente la predetta istanza di rimborso.

Nell'ipotesi sub b), la comunicazione per la definizione agevolata di cui all'articolo 36 del decreto-legge n. 124 del 2019, operata secondo quanto previsto nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 marzo 2020, deve essere compilata precisando nel Quadro A (Dati per la determinazione delle somme dovute) i soli campi relativi all'importo da versare e indicando un ammontare in misura corrispondente al rimborso erogato.

Per effettuare il versamento delle somme dovute, che non costituiscono IRES/IRPEF restituita, deve essere utilizzato il modello "F24 Versamenti con elementi

identificativi" (c.d. F24 ELIDE), indicando, quale codice tributo, quello istituito con la risoluzione n. 16/E del 31 marzo 2020.

Diversamente, nel caso in cui la mancata fruizione dell'agevolazione Tremonti ambientale si possa considerare definitiva non determinando il "cumulo" tra la cd. "Tremonti ambiente " e le tariffe incentivanti, non si realizza il presupposto applicativo dell'articolo 36 del decreto legge n. 124 del 2019 risultando, pertanto, precluso l'accesso alla relativa procedura di definizione. Si pensi, ad esempio, alle ipotesi in cui il contribuente non ha fruito dell'agevolazione, poiché:

c) è stata presentata la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 per rinunciare all'agevolazione fiscale "Tremonti ambiente" (cfr. risposta a interpello n. 114 del 2018), entro i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

d) l'istanza di rimborso per fruire in maniera "non ordinaria" della cd. Tremonti ambiente sia stata respinta o siano decorsi i termini determinando il formarsi del silenzio rifiuto, senza alcuna impugnazione da parte del contribuente;

e) a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso si sia incardinato il procedimento giurisdizionale e lo stesso risulti concluso con sentenza definitiva sfavorevole al contribuente;

f) l'agevolazione è stata oggetto di atti impositivi (definitivi) che abbiano comportato il recupero totale della variazione in diminuzione di carattere agevolativo.

Da ultimo, nelle ipotesi in cui la posizione giuridica del contribuente, in merito alla fruizione dell'agevolazione Tremonti ambiente , non si possa considerare definitiva, in linea di principio, resta fermo quanto chiarito con la risposta n. 114 del 2018, in merito alle modalità attraverso le quali manifestare la rinuncia all'agevolazione fiscale della "Tremonti ambientale", per cui «[...] la rinuncia all'agevolazione può essere manifestata attraverso una rinuncia espressa all'istanza di rimborso, sempreché lo stesso non sia stato ancora erogato». Si pensi, ad esempio, alle ipotesi in cui:

g) il contribuente abbia fruito dell'agevolazione e non sono ancora decorsi i termini per la presentazione di una dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;

h) sia stata presentata istanza di rimborso ed i termini per l'impugnazione del silenzio rifiuto non sono da considerarsi ancora decorsi (cfr. risposta n. 114 del 2018);

i) a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso per fruire in maniera "non ordinaria" della cd. Tremonti ambiente si sia incardinato il procedimento giurisdizionale e lo stesso risulti ancora in corso, poiché

- non risulta alcuna pronuncia del giudice divenuta definitiva, ovvero
- la sentenza favorevole al contribuente di primo grado sia stata impugnata dall'ufficio nel grado successivo e il rimborso non sia stato erogato, ovvero
- la sentenza sfavorevole al contribuente di primo grado sia stata da questi impugnata nel grado successivo e il rimborso non sia stato erogato.

Nelle suddette ipotesi di cui alla lettera i) si potrà rinunciare espressamente alla fruizione della cd. "Tremonti ambiente " attraverso la presentazione sia di una espressa rinuncia all'istanza di rimborso (cfr. risposta n. 114 del 2018) sia di una richiesta di cessata materia del contendere.

Nel caso in cui il termine per l'impugnazione della sentenza sfavorevole al contribuente non sia ancora decorso, oltre alla rinuncia all'istanza di rimborso occorrerà presentare una dichiarazione di acquiescenza alla sentenza a sé sfavorevole.

In merito a queste ultime fattispecie si evidenzia che è identificabile un'ulteriore ipotesi: quella in cui, a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso della cd. Tremonti ambiente, si sia incardinato il procedimento giurisdizionale, concluso in primo grado con sentenza favorevole al contribuente cui è conseguita l'erogazione del rimborso, e nel successivo secondo grado di giudizio sia intervenuta pronuncia sfavorevole al contribuente passata in giudicato.

In tal caso, si ritiene che non sia possibile accedere alla procedura di cui all'articolo 36 del decreto-legge n. 124 del 2019 poiché il divieto di cumulo tra le due

agevolazioni deve considerarsi definito per il tramite dell'ordinario procedimento giurisdizionale, mediante la sentenza definitiva di secondo grado ed i relativi adempimenti in termini di recupero delle somme erogate in attuazione della pronuncia di primo grado.

Tutto ciò premesso, si rammenta che non sono da considerarsi procedibili i quesiti riguardanti le ipotesi in cui le tariffe incentivanti di cui al cd. conto energia sono oggetto tutt'ora di contestazione, davanti al TAR o al Consiglio di Stato.

(firmato digitalmente)