

L'agevolazione Tremonti Ambientale è fruibile nei periodi d'imposta successivi a quello in cui ne sono maturati i presupposti anche qualora in tale periodo d'imposta si determini una perdita fiscale

Riccardo Sartori

1. Con sentenza n. 55 depositata lo scorso 17 settembre 2019, la Commissione Tributaria di Il Grado di Bolzano, Sez. 1 (pres. Marinaro, rel. Busato) ha affermato che il principio di emendabilità della dichiarazione tributaria in sede contenziosa consente di fruire “ora per allora” dell'agevolazione Tremonti Ambientale nei periodi d'imposta successivi a quello in cui ne sono maturati i presupposti anche qualora in tale periodo d'imposta si determini una perdita fiscale; ciò in quanto la fruizione di tale agevolazione non è subordinata ad una manifestazione di volontà da esercitarsi a pena di decadenza entro un determinato termine ovvero con forme particolari.

2. Questi i fatti di causa.

Nel corso del periodo d'imposta 2010 una società ha effettuato un investimento avente ad oggetto l'acquisizione di un impianto fotovoltaico per il quale aveva chiesto e ottenuto l'accesso alla tariffa incentivante, c.d. secondo conto energia, disciplina dal D.M. 19 febbraio 2007. Al pari di numerosi operatori del settore, la società ha deciso di non avvalersi in sede di dichiarazione dell'agevolazione prevista dall'art. 6 commi 13 e ss. della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. “Tremonti Ambientale”), il quale, come noto, stabilisce che

“la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali [...] non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito”.

Ciò in ragione di talune perplessità -non fugate - sorte in merito alla cumulabilità di tale agevolazione con altri incentivi previsti per il settore fotovoltaico quali, appunto, la ricordata tariffa incentivante c.d. Conto energia.

Successivamente, appresa dal Ministero dello sviluppo Economico (cfr. decreto del 5 luglio 2012) la possibilità di cumulare le due agevolazioni, la società ha proceduto a calcolare la quota di investimento “agevolabile”, determinando, per l'effetto, (a quanto è dato

comprendere dal testo della sentenza) una *“perdita fiscale”*. Considerato che la dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2010 non era, tuttavia, più ravvedibile per effetto del decorso del termine annuale all'epoca previsto per la presentazione di un'integrativa *“a favore”* ai sensi del previgente art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998, al fine di fruire della predetta agevolazione nei successivi periodi d'imposta la Società ha proceduto:

1) a riliquidare le dichiarazioni dei redditi per gli anni 2010 e 2011, il cui risultato è stato riportato quale *“errore contabile”* (secondo la procedura prevista dalla circolare n. 31/E del 2013) nella dichiarazione integrativa presentata per l'anno 2012;

2) ad utilizzare direttamente *“in dichiarazione”* le perdite fiscali emergenti dalle predette riliquidazioni nei periodi d'imposta 2012 e 2013.

Ad esito del controllo *ex art. 36-bis* del d.P.R. n. 600/1973 di tali ultime dichiarazioni, l'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, disconosciuto la possibilità di utilizzare in tali periodi d'imposta le perdite pregresse determinate per effetto dell'applicazione dell'agevolazione Tremonti Ambientale.

Avverso gli atti impositivi, la Società ha proposto ricorso. L'Agenzia delle Entrate, dal canto suo, senza mettere in discussione la sussistenza, sotto il profilo soggettivo e oggettivo, dei requisiti per fruire dell'agevolazione Tremonti Ambientale, ha ritenuto che la società non avrebbe potuto utilizzare *“direttamente”* in compensazione le descritte perdite pregresse ma avrebbe potuto presentare esclusivamente istanza di rimborso della maggiore imposta versata, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602/1973.

3. Con la decisione in commento, la CTR, confermando sul punto la sentenza di prime cure, ha accolto le ragioni della contribuente. In particolare, la CTR, premesso che nella specie, non era in questione *“il merito della spettanza del beneficio invocato, ma [...] soltanto le modalità della sua fruizione”*, ha affermato che il contribuente può opporre in sede contenziosa alla pretesa tributaria azionata dall'Erario un errore di fatto ovvero di diritto commesso in sede di dichiarazione, da cui sia derivato l'assoggettamento più gravoso onere tributario, facendo, dunque, applicazione del principio per cui

“le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o

dispositivi né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza, sicché [...] possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritrattate dal contribuente, sin in sede processuale, se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, 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 (cfr., anche, l'art. 53 Cost [...] (v., tra le altre, Cass. 4049/15, 19537/14, 14932/11, 29738/08, 1708/07, 4238/04, ss.uu. 15063/02)" (cfr., oltre alle pronunce richiamate nella sentenza in commento, Cass. sent. 28 ottobre 2015, n. 21968).

Nell'assumere la propria decisione, la CTR ha, inoltre, affrontato l'eccezione sollevata dall'Agenzia dell'Entrate concernente la non applicabilità del suddetto principio, in considerazione del fatto che *"essendo la fruizione di un'agevolazione rimessa alla volontà del contribuente"*, la mancata indicazione di voler beneficiare della stessa nella dichiarazione relativa all'annualità in cui ne maturano i presupposti determinerebbe l'impossibilità di ritrattare in sede contenziosa la medesima dichiarazione. Sul punto, la CTR, richiamando anche in tal caso l'orientamento della Suprema Corte secondo cui l'eccezione al principio di libera emendabilità della dichiarazione trova un limite nelle ipotesi in cui

"il legislatore subordina la concessione del beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente" che deve essere formulata "a pena di decadenza" attraverso "la compilazione di un modulo predisposto dall'Erario" ha riconosciuto che, nel caso della Tremonti Ambientale, "non è previsto né un termine entro il quale il contribuente deve manifestare l'intenzione di valersi della detassazione connessa all'investimento ambientale né è previsto un modulo di dichiarazione predisposto dall'amministrazione finanziaria".

La decisione della CTR Bolzano appare del tutto condivisibile, in quanto, nell'affermare la prevalenza del diritto sostanziale del contribuente di beneficiare dell'agevolazione in commento, consente di mitigare le gravose conseguenze a carico degli operatori del settore causate dal protrarsi dell'incertezza normativa in merito ai presupposti di fruizione della Tremonti Ambientale.