

Tremonti ambiente e Conti energia: la mancata adesione alla sanatoria ex art. 36 d.l. 124/2019 preclude l'applicazione delle tariffe incentivanti

Fabrizio Esposito

1. Con la [risposta a interpello n. 167 del 23 giugno 2025](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito al tema della cumulabilità tra la detassazione prevista per gli investimenti ambientali, denominata c.d. «Tremonti ambientale» (ex art. 6, commi 13-19, della Legge n. 388/2000) e le tariffe incentivanti di cui al III, IV e V Conto energia erogati dal GSE.

A tal proposito, giova ricordare che con l'art. 36 del d.l. n. 124/2019, il legislatore aveva introdotto un peculiare meccanismo di restituzione dell'agevolazione fiscale per tutti quei contribuenti che avevano beneficiato cumulativamente anche delle tariffe incentivanti di cui ai suddetti Conti energia, nel presupposto che le due agevolazioni non fossero tra loro cumulabili ⁽¹⁾.

Tale procedura, in particolare, consentiva a tali contribuenti di mantenere il proprio diritto a beneficiare delle predette tariffe incentivanti, rinunciando al beneficio fiscale *medio tempore* fruito (*rectius*, la detassazione ambientale) mediante il versamento 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”* entro il termine del 30 giugno 2020 (art. 36, comma 2, d.l. n. 124/2019); termine poi prorogato al 31 dicembre 2020 ad opera dell'art. 56, comma 8-ter, del d.l. n. 76/2020.

Venendo al caso dell'interpello, la società istante ha rappresentato all'Agenzia di non aver fatto ricorso alla definizione ex art. 36 del d.l. n. 124/2019, ma di aver comunque rinunciato, in modo irreversibile, alla Tremonti ambientale non riportando, a seguito di una successiva fusione per incorporazione, le perdite fiscali residue dell'incorporata derivanti proprio dalla fruizione della detassazione ambientale e non ancora utilizzate al 2019.

In dettaglio, secondo quanto si legge nell'interpello, l'incorporata aveva fruito cumulativamente della Tremonti ambientale e dei contributi di cui al IV Conto energia erogati dal GSE. In particolare, a fronte del beneficio fiscale della Tremonti ambiente, essa aveva maturato una perdita fiscale utilizzata in abbattimento dei propri imponibili fiscali nelle dichiarazioni dei redditi relative alle annualità dal 2011 al 2018. Successivamente nell'anno 2019 in cui è stata attuata la fusione, la società istante (incorporante) aveva deciso di rinunciare alle perdite fiscali residue da “Tremonti ambiente” non ancora utilizzate

dall'incorporata, non riportandole a nuovo nella dichiarazione dei redditi.

In questo contesto, la società istante ha dunque chiesto all'Agenzia di chiarire se e con quali modalità avrebbe potuto restituire il beneficio fiscale in commento pur non avendo aderito alla procedura di definizione ex art. 36 *cit.*, al fine di mantenere il proprio diritto alla fruizione delle tariffe incentivanti. Ciò alla luce di una FAQ pubblicata il 27 marzo 2024 dal GSE sul proprio sito istituzionale, in cui ha chiarito che, *"in caso di restituzione del beneficio fiscale della Tremonti Ambiente avvenuto anche in data successiva alla Definizione ex articolo 36 ... e attestata dall'Agenzia delle entrate, l'operatore potrà ottenere la riammissione alle tariffe incentivanti"*.

2. Orbene, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ripercorso l'evoluzione giurisprudenziale e di prassi sulla cumulabilità tra le suddette forme di incentivazione, ha ritenuto che, essendo oramai scaduto il termine per aderire alla procedura di definizione ex art. 36 *cit.*, **non** è possibile procedere con la restituzione delle imposte sui redditi non versate a seguito della fruizione dei benefici fiscali della Tremonti ambiente, al fine di conservare il diritto a fruire delle tariffe incentivanti riconosciute dal GSE.

Nello specifico, l'Agenzia ha, in primo luogo, escluso che la società istante potesse ricorrere allo strumento della dichiarazione integrativa "a sfavore" (ex art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322/1998) per il riversamento dell'IRES non versata per le annualità dal 2011 al 2018 per effetto dell'utilizzo delle perdite fiscali da "Tremonti ambiente". Ciò in quanto, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità (Cass., SS.UU., sent. n. 13378/2016), non è consentito al contribuente di emendare a proprio sfavore le dichiarazioni dei redditi oltre gli ordinari termini di decadenza dell'azione accertativa individuati dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973. Di conseguenza, essendo i periodi d'imposta 2011-2018 non più emendabili, il rapporto tributario deve ritenersi definitivamente esaurito e quindi non suscettibile di essere modificato.

Inoltre, secondo l'Agenzia, il mancato riporto a nuovo delle perdite fiscali residue dell'incorporata nell'ambito della fusione *"non può rappresentare ... una revoca della fruizione dei benefici fiscali della Tremonti Ambiente, poiché altrimenti si introdurrebbe una nuova forma di definizione agevolata non consentita dal legislatore fiscale"*.

Da ultimo, l'Agenzia, dopo aver precisato che le risposte alle FAQ non possono essere assimilate a una fonte del diritto né atti di interpretazione autentica (Consiglio di Stato, sent. 8065 del 30 agosto 2023), ha sottolineato che il GSE non ha alcuna competenza a

pronunciarsi sulle procedure e sui termini di restituzione delle somme fiscali, non potendo quindi in alcun modo derogare alle scadenze perentorie stabilite dal legislatore.

Pertanto, ad avviso dell'Agenzia, essendo scaduto il termine per la definizione (31 dicembre 2020) e, più in particolare, spirati i termini per emendare le annualità in cui aveva fruito della detassazione ambientale, la posizione della società deve ritenersi definitiva. Essa non può dunque restituire i benefici fiscali connessi alla Tremonti ambientale, in quanto l'unica procedura validamente esperibile per evitare la revoca delle tariffe incentivanti era quella rappresentata dall'art. 36 del d.l. n. 124/2019.

È bene tuttavia ricordare a questo riguardo che, come già commentato in un precedente contributo [su questo sito](#), al fine di evitare il recupero degli incentivi e tutelare la produzione di energia da fonti rinnovabili, il legislatore fiscale ha introdotto una nuova finestra temporale entro cui i soggetti che non si erano tempestivamente avvalsi della procedura ex art. 36 cit. hanno potuto trasmettere un'istanza per la rinuncia al beneficio fiscale entro il termine perentorio del 9 marzo 2026 (art. 43 della L. n. 182/2025). Nello specifico, tale nuova procedura ha subordinato il diritto al mantenimento delle tariffe incentivanti al rispetto delle seguenti condizioni:

- 1) l'impresa deve restituire il beneficio fiscale della Tremonti ambientale mediante una compensazione sulle future tariffe incentivanti, il cui importo deve essere certificato da un professionista indipendente;
- 2) le tariffe riconosciute dal GSE subiscono una riduzione del 5% per tutta la durata della convenzione.

In questo modo, il legislatore ha inteso evitare, oltre alla decadenza dalle tariffe incentivanti anche alla luce della posizione interpretativa assunta dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello in commento, anche un significativo impatto finanziario per quelle società che hanno effettuato investimenti negli impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili e che avevano cumulato in passato i due incentivi, prevedendo un meccanismo di compensazione finanziaria con i contributi erogati *pro futuro* dal GSE.

[1] Come si legge nella relazione illustrativa al d.l. n. 124/2019, l'introduzione di tale procedura “*trae origine al comunicato stampa del 22 novembre 2017 con il quale il Gestore dei Servizi Energetici (GSE) ... ha*

definitivamente chiarito che "la detassazione di cui alla Tremonti ambiente non è cumulabile in alcuna misura con le tariffe incentivanti spettanti ai sensi del III, IV e V Conto Energia [...]". Per tali ragioni, la disposizione – anche al fine di superare i numerosi contenziosi che si sono instaurati sia in ambito amministrativo sia in ambito tributario – definisce la procedura diretta a consentire al contribuente di mantenere il diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti versando una somma parametrata alla variazione in diminuzione effettuata in dichiarazione dei redditi".