Sentenza n. 479/2023

Depositato il 06/11/2023

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di FIRENZE Sezione 1, riunita in udienza il 21/09/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

GENOVESE FRANCESCO ANTONIO SA, Presidente
CIARAMELLA DOMENICO, Relatore
RAMBALDI ALBERTO, Giudice

in data 21/09/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 100/2023 depositato il 01/02/2023

proposto da

Ricorrente_1 - P.IVA_1

Difeso da
Difensore_1 - CF_Difensore_1

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Firenze

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T8B030302766-2022 IRES-ALTRO 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T8B030302766-2022 IRAP 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante

Resistente/Appellato:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Ricorrente_1 rappresentata e difesa come in atti, ricorre contro
l'Agenzia delle Entrate, Provincia di Firenze, avverso l'avviso di accertamento n. T8B030302766/2022 per imposte I.RE.S. per € 91.932,00, I.R.A.P. per €16.499,00, sanzioni per € 97.587,90, interessi per € 23.884,53 e così per complessivi € 229.903,43; periodo di imposta 2016.
La ricorrente è una società agricola, ai sensi del D.Lgs. n. 99/2004, che coltiva terreni (in affitto o di proprietà) con colture proteiche annuali, i cui prodotti vengono totalmente impiegati per la produzione di metano, utilizzato per la generazione di energia elettrica da fonti rinnovabili. L'impianto termoelettrico alimentato a biogas è ubicato nel Luogo_1 ed
ha ottenuto la qualifica di IAFR (Impianto Alimentato da Fonti Rinnovabili). Tutta l'energia elettrica prodotta dalla società viene ceduta al Società_1, con cui la
ricorrente ha stipulato una convenzione in data 7 marzo 2013 optando – a fronte della cessione dell'energia – per il riconoscimento della **tariffa omnicomprensiva** di cui all'art. 2, co. 145, L. n. 244/2007. La Tabella n. 3 della predetta legge ha fissato l'importo di tale tariffa in € 280 per MWh (pari a € 0,28 per KWh), importo non soggetto a variazione per tutta la durata della convenzione (15 anni).
In data 13 dicembre 2021, la Guardia di Finanza ha iniziato una verifica fiscale nei confronti della società per verificare il corretto adempimento degli obblighi fiscali relativi a imposte dirette, IVA e IRAP, verifica che si è conclusa con la consegna di un P.V.C. relativo alle annualità 2016-2021. In particolare, i militari hanno contestato alla società l'errata determinazione della base imponibile sottoposta a tassazione ai fini IRES e IRAP. In pratica, poiché la norma fiscale, **L. n. 266/2005** (Legge finanziaria 2006), esclude dalla tassazione una "quota incentivo", **non rinvenibile nella tariffa onnicomprensiva,** la ricorrente ha ricavato tale quota per differenza tra il corrispettivo corrisposto da Società_1 (ossia la tariffa omnicomprensiva pari ad € 0,28 per KWh) e la media dei prezzi di mercato dell'energia elettrica e l'ha esclusa dai ricavi su cui applicare il coefficiente di redditività, facendovi concorrere solamente la componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta.

Sulla base della normativa e della prassi amministrativa, la Guardia di Finanza ha invece ritenuto che l'**intero importo della tariffa omnicomprensiva** dovesse concorrere all'ammontare su cui applicare il coefficiente di redditività.

La ricorrente si costituisce in giudizio con tempestivo ricorso impugnando l'avviso di accertamento, eccependo:

a) in via pregiudiziale, la nullità dell'avviso in quanto privo di valida sottoscrizione;
b) in diritto, la nullità dell'avviso per violazione dell'obbligo di motivazione,
c) in diritto, nullità dell'avviso per violazione dell'obbligo di motivazione in relazione alle sanzioni irrogate, essendo la motivazione omessa ed illegittima.

L'Ufficio si costituisce in giudizio con articolate controdeduzioni e contesta quanto ex adverso dedotto, eccepito, allegato e richiesto, per cui chiede il rigetto del ricorso.

La ricorrente in data 17 aprile 2023 presenta una memoria illustrativa con la quale, nel ribadire i motivi del ricorso, presenta altra documentazione a supporto delle sue motivazioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio, esaminate le varie tesi proposte dalle parti, ritiene che non sussistano valide argomentazioni per l'accoglimento del ricorso, che va respinto.

In riferimento al punto a) dei motivi del ricorso, il Collegio ritiene che l'**art. 42 del D.P.R. n. 600/73** stabilisce che gli avvisi di accertamento sono «*sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*» e che «*l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione … di cui al presente articolo*». Viene quindi previsto solo che l'atto sia sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio o da un funzionario dallo stesso delegato, senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegato.
Tanto premesso il Direttore Provinciale, Dott.ssa Nominativo_1, è dirigente di ruolo dal 21 settembre 2021, e la stessa ha regolarmente delegato la Dott.ssa Nominativo_2, funzionario di terza area, alla sottoscrizione dell'atto contestato con apposito Ordine di Servizio n. 66 dell'8 novembre 2022, per cui, secondo il Collegio l'eccezione sollevata dalla ricorrente è infondata.

Sul punto b) dei motivi del ricorso, il Collegio ritiene che la ricorrente fonda la propria impugnazione su un presunto difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, motivazione che risulterebbe "*illegittima, contraddittoria, infondata e apparente*". Tale motivo di diritto viene articolato in più punti, riguardanti tutti, sotto vari profili, l'applicazione della normativa rilevante per la fattispecie *de quo* e, in particolare, dell'art. 1, co. 910, L. n. 208/2015.

In via preliminare si evidenzia che le argomentazioni enucleate dalla società ricorrente non hanno nulla a che vedere con l'obbligo di motivazione degli atti impositivi sancito dalla legge, come chiarito dal consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità formatosi in materia.

Al riguardo, con le sentenze n. 11070/*2006, n. 21571/2004, n.11997/2003, n.17762/2002, e n. 658/2000)* la Corte di Cassazione ha precisato che: «*il requisito motivazionale dell'accertamento esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva*». Pertanto, ove l'accertamento specifichi detti estremi del rapporto sostanziale, lo stesso deve ritenersi correttamente motivato.

In buona sostanza si è riconosciuto che, poiché l'avviso di accertamento ha carattere di *provocatio ad opponendum*, l'obbligo di motivazione resta soddisfatto tutte le volte che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente *an* e *quantum debeatur* (*ex multis*, Cass. sent. n. 3197/2018, n.16836/2014; C.T.R. Lombardia, Sez. III, 7/11/2019; C.T.R. Lazio, Sez. XIX, 5/11/2019; C.T.R. Lazio, Sez. XXI, 5/2/2016).

Ciò posto, una smentita non superabile dell'eccepito difetto di motivazione la si ritrova proprio nel ricorso introduttivo del presente giudizio, dove la società ricorrente offre la prova di aver perfettamente compreso le ragioni della ripresa a tassazione: la circostanza che la società non condivida – ovviamente – le ragioni del recupero non è di per sé idonea ad inficiare la motivazione dell'avviso impugnato.

La fattispecie principale, però, posta all'attenzione di Codesta Corte, attiene alla modalità di calcolo, ai fini IRES e IRAP, del reddito di impresa derivante dalla produzione di energia elettrica mediante l'uso di biogas da parte da parte della ricorrente, società agricola.

La questione che si pone è se una "*quota incentivo*" da scomputare ai fini della determinazione del reddito imponibile sia individuabile anche nella **tariffa omnicomprensiva**, una misura incentivante prevista dall'art. 2, co. 145, L. n.244/2007, per cui la società ricorrente – che vende l'energia prodotta al Società_1 – ha optato.

La disciplina dettagliata della tariffa omnicomprensiva è contenuta nel D.M. Sviluppo Economico del 18 dicembre 2008, il quale stabilisce anche l'importo della tariffa in base alla fonte utilizzata, importo che resta **fisso** per quindici anni: l'incentivo è determinato moltiplicando il valore della tariffa espresso in eurocent/KWh (pari a €0,28 per KWh in caso di biogas) per l'energia elettrica immessa in rete.

Idealmente, il valore economico della tariffa omnicomprensiva incorpora, seppur non in maniera esplicita, sia una quota incentivante che un corrispettivo per la vendita dell'energia (per questo motivo è definita "omnicomprensiva"): in altre parole, il produttore che beneficia

della tariffa omnicomprensiva non ha diritto di vendere l'energia prodotta, quindi rinuncia a qualsiasi ulteriore corrispettivo economico.
Le due quote sono meramente "ideali", non sono fra di esse distinguibili, tant'è che la tariffa omnicomprensiva si configura come un **corrispettivo unitario** che il soggetto cedente percepisce dal Società_1 a fronte dell'immissione in rete dell'energia elettrica prodotta e non auto consumata.

È lo stesso Società_1, massima autorità nel settore delle fonti rinnovabili, a definire la tariffa omnicomprensiva come un «*[…] corrispettivo che, senza distinzione della componente prezzo da quella incentivo, viene corrisposto agli utenti a fronte dell'energia rinnovabile (diversa dal fotovoltaico), da questi prodotta non consumata e immessa in rete*».

La circostanza che nella tariffa omnicomprensiva non sia individuabile un'autonoma quota incentivo scomputabile ai fini della determinazione del reddito imponibile è dimostrata da plurimi fattori che di seguito si ricapitolano:

a) **non esiste alcuna norma che preveda una modalità di calcolo della quota incentivo della tariffa omnicomprensiva**;
b) **il carattere incentivante della tariffa omnicomprensiva è dato dalla sua "fissità"**,
c) **la tariffa omnicomprensiva non è sottoposta a ritenuta alla fonte del 4% di cui all'art. 28 D.P.R. n. 600/1973**.

Ne consegue che concorre alla formazione dell'imponibile IRES ed IRAP l'intero ammontare della tariffa omnicomprensiva, non essendo normativamente prevista una quota incentivo scomputabile, come confermato anche dalla C.T.R. Lombardia, con sent. n. 45/14/2022.
Il calcolo effettuato dalla società ricorrente per determinare *a contrario* la quota incentivo da scomputare (ossia *tariffa omnicomprensiva - prezzo medio di mercato dell'energia elettrica*) non trova, dunque, nessun riscontro normativo.
La conferma della esclusione dalla tassazione della <<quota<incentivo>> all'interno della <<tariffa omnicomprensiva>> è anche desumibile dalla relazione tecnica del MEF alla legge n. 208/2015 allorquando recita <<….*che il prelievo fiscale debba essere limitato ai corrispettivi della vendita di energia, con esplicita esclusione della quota incentivo*….>.

Alla luce delle motivazioni sopra esposte, il Collegio ritiene che il ricorso non sia fondato nel merito, e quindi respinto, restando assorbiti gli altri motivi di doglianza. Le spese per la difficoltà della materia trattata sono compensate.

P.Q.M.

La Corte della Giustizia tributaria di 1° grado di Firenze rigetta il ricorso. Spese compensate.
Firenze, li 21 settembre 2023.

Il Relatore	Il Presidente
(Domenico Ciaramella)	(Francesco Antonio Genovese)