



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di FIRENZE Sezione 2, riunita in udienza il 17/01/2024 alle ore 08:30 con la seguente composizione collegiale:

BOCCIOLINI LUIGI, Presidente

POMPEI PATRIZIA, Relatore

BERETTA ANGUISSOLA ALESSANDRO, Giudice

in data 17/01/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 614/2023 depositato il 10/07/2023

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. T8B0303000332023 IRES-ALTRO 2017

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T8B0303000332023 IRAP 2017

- sul ricorso n. 615/2023 depositato il 10/07/2023

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. T8B0303000352023 IRES-ALTRO 2018

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T8B0303000352023 IRAP 2018

- sul ricorso n. 616/2023 depositato il 10/07/2023

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. T8B0303000362023 IRES-ALTRO 2019

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T8B0303000362023 IRAP 2019

- sul ricorso n. 617/2023 depositato il 10/07/2023

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. T8B0303000372023 IRES-ALTRO 2020

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T8B0303000372023 IRAP 2020

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: come in atti

Resistente: come in atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Ricorrente_1 ha impugnato gli atti di cui ai procedimenti riuniti.

l'Agenzia delle Entrate, Provincia di Firenze, si è costituita, chiedendo il rigetto dei ricorsi.

Quindi i ricorsi riuniti sono stati decisi all'udienza del 17.1.2024

MOTIVI DELLA DECISIONE

I ricorsi sono infondati e vanno respinti.

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 (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).

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 omnicomprensiva, la ricorrente ha ricavato tale quota per differenza tra il corrispettivo corrisposto da Soc_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, laddove 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 ha formulato, quali motivi d'impugnazione, in via pregiudiziale, la nullità dell'avviso in quanto privo di valida sottoscrizione e, nel merito, la nullità dell'avviso per violazione dell'obbligo di motivazione, anche con riferimento alle sanzioni irrogate, essendo la motivazione omessa ed illegittima.

Il motivo di ricorso è infondato e va respinto.

In riferimento al primo punto dei motivi di ricorso, il Collegio evidenzia 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».

La società ricorrente, come osservato, eccepisce la nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 42 D.P.R. n. 600/1973, in quanto l'atto impugnato non è stato sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio ma da un suo delegato.

Lamenta l'impossibilità di accertare, da un lato, se il funzionario che ha sottoscritto l'atto fosse effettivamente delegato dal Capo dell'Ufficio; dall'altra, se il delegato sia provvisto dell'adeguata qualifica dirigenziale prevista dalla norma, vale a dire se sia "impiegato della carriera direttiva".

L'eccezione è priva di fondamento, in base alla documentazione depositata dall'Ufficio (all. 1-3).

La delega di firma, invero, risponde a mere esigenze di deconcentrazione del lavoro amministrativo e non crea particolari rapporti tra delegante e delegato.

In particolare, tale tipo di delega comporta semplicemente l'autorizzazione, concessa da un soggetto ad un

altro, di apporre la firma in calce ad un provvedimento che rimane proprio del delegante sotto il profilo dell'imputazione e non diventa di pertinenza di chi lo ha firmato per cd. delega, con la conseguenza che seguirà il regime giuridico degli atti del delegante, unico responsabile.

Dal complessivo quadro normativo di riferimento (art. 42 D.P.R. n. 600/73; Statuto dell'Agenzia delle Entrate - Deliberazione pubblicata sulla G.U. n. 42 del 20 febbraio 2001; Regolamento di amministrazione pubblicato nella G.U. n. 36 del 13 febbraio 2001) risulta che l'avviso di accertamento deve essere ordinariamente sottoscritto dal Direttore provinciale responsabile della Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate che emette l'atto.

L'art. 42 del D.P.R. n. 600/73 stabilisce, inoltre, che gli avvisi di accertamento sono sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, (co. 1), e che l'accertamento "... è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione ... di cui al presente articolo (co. 3)".

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.

A tal proposito occorre precisare che il C.C.N.L. delle Agenzie fiscali prevede un sistema di classificazione del personale articolato in tre aree: i funzionari appartenenti alla terza e più elevata area professionale « svolgono, nelle unità di livello non dirigenziale a cui sono preposti, funzioni di direzione, coordinamento e controllo di attività rilevanti.

Attualmente, quindi, il personale della "carriera direttiva" al quale si riferisce, ai fini della delega, il primo comma dell'art. 42 cit., appartiene alla terza area funzionale.

La sottoscrizione degli avvisi di accertamento può essere dunque effettuata: dal Direttore Provinciale; su delega del Direttore Provinciale, dal Direttore dell'Ufficio preposto all'accertamento (dirigente o funzionario terza area); da funzionari appartenenti alla terza area professionale.

L'Ufficio ha inoltre precisato che il Direttore Provinciale, Dott.ssa Nominativo_1, è dirigente di ruolo dal 21 settembre 2021, come risulta dall'elenco dei dirigenti che l'Agenzia delle Entrate (all. 1), per trasparenza, pubblica sul proprio sito web.

Tale qualifica risulta, anche, dallo stesso curriculum pubblicato on line sul sito web dell'Agenzia delle Entrate, nel quale la Dott.ssa Nominativo_1 è indicata quale "Dirigente".

La Dott.ssa Nom_1 ha regolarmente delegato la Dott.ssa Nom_2 alla sottoscrizione dell'atto contestato con apposito Ordine di Servizio n. 66 dell'8 novembre 2022 (all. 2 del fascicolo dell'Ufficio, p. 1 e pp. 10-11).

La Dott.ssa Nominativo_2 è funzionario di terza area, come documentato dal tesserino di riconoscimento allegato dall'Ufficio (all. 3).

L'eccezione sollevata dalla parte ricorrente è dunque infondata.

Sul punto dei motivi del ricorso relativo alla motivazione, il Collegio osserva che la ricorrente fonda la propria impugnazione su un presunto difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, motivazione che risulterebbe illegittima, contraddittoria, infondata ed apparente.

Al riguardo, va osservato che, 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.

Invero, è principio riconosciuto quello per cui, 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).

Nel ricorso introduttivo del presente giudizio, la società ricorrente manifesta di aver perfettamente compreso le ragioni della ripresa a tassazione: la circostanza che la società non condivida le ragioni del recupero non è, ovviamente, idonea ad inficiare la motivazione dell'avviso impugnato.

La questione dirimente posta, tuttavia, all'attenzione della Corte, attiene alla modalità di calcolo, ai fini IRES e IRAP, del reddito d'impresa derivante dalla produzione di energia elettrica mediante l'uso di biogas 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 (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 Soc_1 a fronte dell'immissione in rete dell'energia elettrica prodotta e non autoconsumata.

È lo stesso Soc_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, quali la circostanza che non esiste alcuna norma che preveda una modalità di calcolo della quota incentivo della tariffa omnicomprensiva, che il carattere incentivante della tariffa omnicomprensiva è dato dalla sua "fissità", che 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, inoltre, desumibile dalla relazione tecnica del MEF alla legge n. 208/2015, che recita che "... il prelievo fiscale debba essere limitato ai corrispettivi della vendita di energia, con esplicita esclusione della quota incentivo....".

Le sanzioni irrogate conseguono alla correttezza delle contestazioni alla contribuente, che non può ritenersi avere tenuto un comportamento incolpevole.

Pertanto, il ricorso non può trovare accoglimento.

Le spese, stante la complessità della materia trattata, sono compensate

P.Q.M.

Respinge il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Firenze, il 17.1.2024.

Il Giudice Estensore Dott.ssa Patrizia Pompei

Il Presidente Dott. Luigi Bocciolini