



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 9, riunita in udienza il 17/12/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

LOCATELLI GIUSEPPE, Presidente

DI MARIO ALBERTO, Relatore

GENTILI CLAUDIA, Giudice

in data 17/12/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1554/2024 depositato il 23/05/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Pavia

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Resistente_1 Societa' Agricola - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 305/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado PAVIA sez. 3 e pubblicata il 24/11/2023

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V02F600652/2022 IRAP 2016

- sull'appello n. 1555/2024 depositato il 23/05/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Pavia

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Resistente_2 - CF_Resistente_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 306/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado PAVIA sez. 3 e pubblicata il 24/11/2023

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01F600974/2022 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01F600974/2022 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01F600974/2022 IRPEF-ALTRO 2016

- sull'appello n. 1556/2024 depositato il 23/05/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Pavia

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Resistente_3 - CF_Resistente_2

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 307/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado PAVIA sez. 3 e pubblicata il 24/11/2023

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01F600975/2022 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01F600975/2022 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01F600975/2022 IRPEF-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 790/2024 depositato il 19/12/2024

Richieste delle parti:**Ricorrente/Appellante:****Resistente/Appellato:****SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La società ricorrente esercente l'attività agricola e connessa attività di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili agro forestali, attraverso un impianto di biogas ha prodotto ricorso avverso l'avviso di accertamento numero T9V02F600652/2022 emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Pavia (nel prosieguo l'Agenzia), con il quale, per l'anno d'imposta 2016, ha accertato maggiori ricavi per € 184.155,00, che non soltanto ha incrementato l'imponibile Irap, cui la ricorrente è soggetta ex lege, ma, per trasparenza, ha anche incrementato i redditi ai fini Irpef dei due soci, rispettivamente per € 92.078 ciascuno, atteso essere paritaria la loro partecipazione alla Società in epigrafe.

La contestazione era legata al trattamento fiscale a cui assoggettare i proventi derivanti dalla cessione dell'energia elettrica prodotta ed, in particolare, alla ripresa a tassazione della "quota incentivo" relativa alla tariffa onnicomprensiva, esclusa dal contribuente nel calcolo del reddito relativo alla cessione dell'energia elettrica prodotta.

Con il ricorso introduttivo del giudizio la società contribuente chiedeva l'integrale annullamento dell'avviso per violazione e falsa applicazione dell'articolo 1, c. 423 della Legge n. 266/2005, come modificato dall'articolo 1, c. 910 della Legge n. 208/2015: secondo la società contribuente l'importo da sottoporre a tassazione, in base alle norme di legge richiamate, dovrebbe essere calcolato al netto della quota incentivo ed il prezzo di cessione di cui alla tariffa di cui alla del. AEEG n. 280/07 art. 6 e 7 è stabilito in un prezzo medio di € 0,042/kWh.

Con analogo ricorso il socio Resistente_3 ha impugnato l'avviso di accertamento n. T9V01F600975/2022 (maggior reddito imputato per trasparenza pari a Euro 92.078,00).

Con analogo ricorso il socio Resistente_2 ha impugnato l'avviso di accertamento n. PF T9V01F600974-2022 (maggior reddito imputato per trasparenza pari a Euro 41.559,00).

Le sentenze impugnate hanno accolto i ricorsi con la seguente motivazione: *Segnatamente, la Corte rileva come il testo della normativa speciale di riferimento distingue proprio tra parte incentivante e parte prezzo, nell'ambito della T.O., inoltre rileva come occorra considerare che la opzione della tariffa incentivante determina, in capo all'operatore economico, i tipici fattori di rischio dell'investimento, con l'accesso al libero mercato, in un settore peraltro che merita sostegno come quello delle fonti rinnovabili; infine, la parte del corrispettivo, relativa all'incentivo, correttamente non viene in considerazione ai fini della determinazione dell'imponibile, in quanto la stessa trova già la propria collocazione nel rapporto con Società_1, ossia nell'investimento del privato in settore energetico rinnovabile, in linea con le esigenze sentite dalla collettività di produzione e commercio di energia a costi ambientali maggiormente sostenibili. Attesa tuttavia la complessità della materia ed il relativo dibattito giurisprudenziale in corso, le spese si*

compensano tra le pari in causa.

Propone appello l'ufficio per i seguenti motivi. Violazione del comma 1bis dell'art. 22 del d.l. n. 66/2014. Secondo l'ufficio i Giudici della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado non hanno considerato che nella tariffa onnicomprensiva – quella scelta dalla società contribuente – non esiste una “quota incentivo” trattandosi appunto di una tariffa determinata legislativamente che comprende tutte le componenti legate alla cessione dell'energia elettrica, componenti inscindibili e indistinguibili.

Resistono i contribuenti affermando che la Legge 266/05 art. 1 comma 423 specifica che il reddito va assoggettato a tassazione con esclusione della quota incentivo; la “Guida TO” pubblicata dal Società_1 che afferma che la tariffa onnicomprensiva “è erogata sulla produzione netta di energia immessa in rete e prevede il riconoscimento della componente incentivante e della componente derivante dalla vendita dell'energia sul mercato da parte del Società_1”; l'articolo 6 del DL 34/2023 prevede espressamente per il 2022 l'esclusione della tassabilità della quota incentivo.

All'udienza odierna la causa è stata trattenuta dal Collegio per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Gli appelli RG. N. 1554/2024, n. 1555/2024 e n. 1556/2024 vanno riuniti per connessione oggettiva.

2. Gli appelli sono infondati.

2.1 Secondo l'art. 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005 *“la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario. Per la produzione di energia, oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato, ai fini IRPEF ed IRES, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442”*.

2.2 Venendo al caso di specie, come evidenziato dalla sentenza impugnata e non contestato in appello, per ogni chilowattora (anche kwh) di energia elettrica venduta, dai relativi produttori, alla Società_1 Spa e dalla stessa immessa in rete, viene corrisposto, ai medesimi produttori, un compenso fisso di € 0,28 denominato tariffa onnicomprensiva (anche TO). Avendo la società ricorrente chiesto alla Società_1 l'applicazione della TO, pari come è stato detto a € 0,28 per kwh, ha incassato dalla stessa Società_1 € 1.538.614,18 (5.495.050 kwh per 0,28 €). Ottenuto il risultato di detta moltiplicazione, calcolatone il 25% (percentuale prevista sempre dal detto articolo 22 comma I bis del DL 66/2014), si ottiene il ricavo da tener presente nella relativa dichiarazione dei redditi.

In termini numerici il calcolo è: $5.495.050 - 2.400.000 = 3.095.050$ kwh che moltiplicato per 0,28 dà € 866.614,00. Il 25% del quale, pari a € 216.653,00, è l'importo che la ricorrente, per l'Agenzia, avrebbe dovuto dichiarare come ricavi.

La società ricorrente, invece di moltiplicare i suesposti 3.095.050 kwh per 0,28 euro, li ha moltiplicati per 0,042 euro, ottenendo come risultato € 129.992,00, il cui 25% di cui prima, dà come risultato € 32.498,00 che ha dichiarato. La ricorrente ha usato detto moltiplicatore 0,042 euro, in quanto prezzo medio zonale, estratto dalle tabelle della detta Società_1 per l'anno 2016 valorizzando in questo modo l'energia elettrica venduta

alla stessa Società_1, tenendo fuori la componente incentivo.

2.3 Dal quadro normativo citato risulta che la tariffa di 0.28 €. è onnicomprensiva , proprio in quanto comprende due quote, una incentivante ed una di valorizzazione dell'energia elettrica, come si desume dalla lettera della norma citata, che richiama la quota incentivante.

La tariffa onnicomprensiva si compone di due parti: una costituita dal "prezzo", volta a remunerare il produttore agricolo per la vendita di energia e l'altra costituita dall' "incentivo" che rappresenta l'onere a carico della finanza pubblica riconosciuto al produttore per incentivare la produzione di energia pulita.

Che la tariffa onnicomprensiva sia composta da una quota prezzo e da una quota incentivo si desume dalla lettura dell'articolo 3 del DM 18/12/2008 rubricato "meccanismi incentivanti" e dal comma 4 dell'articolo 16 che tratta delle modalità di "determinazione dell'incentivo".

Il nuovo comma 423 della Legge 266/2005 citato, dispone che *"il reddito si determina applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n . 442".*

Ne consegue che il reddito imponibile dei produttori di energia in questione viene calcolato applicando un coefficiente di redditività del 25 per cento all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sull'IVA, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta e con esclusione della quota incentivo.

Occorre quindi scomporre ,ai fini della tassazione, la tariffa onnicomprensiva e quindi il metodo usato dal Contribuente di estrapolare dal corrispettivo la quota energia secondo i valori del "prezzo zonale" calcolato dal Società_1 per la cessione dell'energia, risulta corretto e rispondente alla disciplina fiscale in questa materia, consentendo di sottoporre a tassazione la quota di valorizzazione dell'energia alla stessa stregua di chi sceglie l'altra forma di commercializzazione dell'energia prodotta nell'esercizio di un'attività agricola.

Da ultimo, a conferma di tale interpretazione, occorre rammentare il D.L. n. 34/2023 il quale, all'art. 6, pur dettando una norma di deroga per un anno specifico, conferma, indirettamente, l'assoggettabilità a tassazione, ordinaria o agevolata, della sola quota prezzo, con la conseguente esclusione della quota incentivo in quanto ripete la distinzione.

3. In definitiva quindi gli appelli riuniti vanno respinti.

4. L'incertezza normativa e giurisprudenziale in merito giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado rigetta gli appelli riuniti dell'Ufficio.

Spese compensate.

IL RELATORE

IL PRESIDENTE

A. Di Mario

G. Locatelli