

TREMONTI AMBIENTE E INCENTIVI AL FOTOVOLTAICO:

IL LEGISLATORE INTERVIENE MA DIMENTICA I PRINCIPI COSTITUZIONALI

di Francesco Farri – 3 dicembre 2019

1

1. Si è già dato conto, in precedente commento, della *querelle* instaurata da un comunicato stampa emesso in data 22 novembre 2017 dalla S.p.A. GSE, società controllata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze deputata, tra l'altro, alla gestione delle procedure di erogazione degli incentivi alla produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile. Tale comunicato, in particolare, sosteneva che il diritto alla fruizione degli incentivi di cui al III, IV e V conto energia per il comparto fotovoltaico non spettava per i soggetti che si fossero avvalsi della detassazione di cui all'art. 6, commi 13 ss. della legge n. 388/2000 (cd. Tremonti ambiente). Successivamente alla pubblicazione del commento, il comunicato stampa in questione è stato annullato dal TAR del Lazio che, con sentenze 29 maggio 2019, n. 6784 e n. 6785, ne ha riscontrato la manifesta illegittimità, rilevando come le disposizioni di leggi e decreti vigenti "*depongono nel senso della cumulabilità dei benefici in argomento [la cd. Tremonti ambiente] anche in relazione ai conti energia successivi al II°, non risultando condivisibile la lettura a esse data dal Gestore*".

In tale contesto, interviene oggi il legislatore il quale, mediante l'articolo 36 del decreto legge n. 124/2019 (d'ora in poi, Decreto Fiscale), ha stabilito, al comma 2, che "*il mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei Servizi Energetici alla produzione di energia elettrica*" nel III, IV e V conto energia "*è subordinato al pagamento di una somma determinata applicando alla variazione in diminuzione effettuata in dichiarazione relativa alla detassazione per investimenti ambientali [cd. Tremonti ambiente] l'aliquota d'imposta pro tempore vigente*". L'articolo demanda, poi, all'Agenzia delle Entrate la fissazione delle modalità di comunicazione della volontà di procedere al pagamento di tale somma entro il 30.06.2020, secondo una procedura che l'articolo qualifica come "*definizione*" agevolata e che prevede l'impegno a rinunciare a eventuali giudizi "*aventi ad oggetto il recupero delle agevolazioni non spettanti in virtù del divieto di cumulo*" tra incentivi di cui ai conti energia successivi al II e detassazione Tremonti ambiente e, conclusivamente, l'estinzione di tali giudizi laddove la "*definizione*" sia perfezionata con pertinenti comunicazioni e pagamenti. L'ultimo comma dell'articolo ripete che resta fermo il diritto, già costituzionalmente garantito, di proseguire i contenziosi e tutelarsi in giudizio.

2. Presupposto della disposizione, esplicitato dalla relazione illustrativa, è l'esistenza di un "*divieto di*

2 *cumulo delle agevolazioni inerenti la produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici con la detassazione fiscale di cui all'articolo 6, commi da 13 a 19, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. "Tremonti ambiente")*". A dire della relazione illustrativa, che tale divieto sussista sarebbe stato "definitivamente chiarito" dal suddetto "comunicato stampa del 22 novembre 2017" del "Gestore dei Servizi Energetici (GSE)", il quale chiariva che, "nell'ipotesi di voler continuare a godere delle tariffe incentivanti del III, IV e V Conto Energia, è necessario che il Soggetto Responsabile rinunci al beneficio fiscale goduto" con la Tremonti ambiente.

Fine della disposizione normativa in questione è, dunque, esclusivamente quello di superare le "problematiche applicative" della rinuncia ai benefici fiscali goduti, condizione posta dal GSE per continuare a fruire degli incentivi di cui ai conti energia.

Senonché, così impostata, la disposizione in esame manifesta un duplice, evidente, profilo di incostituzionalità. Invero essa risulta, al contempo, intrinsecamente irrazionale perché errata nei presupposti e irragionevolmente retroattiva.

3. Sotto il primo profilo, essa presuppone che il quadro normativo attuale escluda la cumulabilità tra fruizione degli incentivi per la produzione di energia da impianti fotovoltaici di cui ai conti Energia successivi al II e detassazione di una parte aggiuntiva dei costi secondo il meccanismo della cd. Tremonti ambiente. Tale presupposto: è affermato esplicitamente dal testo di legge nel comma 4, che parla di "divieto di cumulo"; è insito nella strutturazione della norma come meccanismo di "definizione", che presuppone una qualche forma di irregolarità da parte del privato; e viene esplicitato a chiare lettere sia nella relazione illustrativa al decreto, sia nel dossier stilato dal Parlamento.

Senonché, come si è sopra illustrato, detto presupposto - ossia il divieto di cumulo - risulta obiettivamente fallace ed errato. Diversamente da quanto illustrato dalla relazione e dal dossier, infatti, sul tema della cumulabilità degli incentivi fotovoltaici con la cd. Tremonti ambiente, non si sono pronunciate soltanto la S.p.A. GSE e l'Agenzia delle Entrate (la quale ultima, peraltro e come è bene precisare, non ha preso posizione sul tema della cumulabilità, precisando unicamente che dal versante fiscale la fruizione degli incentivi non preclude di godere della Tremonti ambiente, mentre il tema qui in discussione è il viceversa, ossia se il godimento della Tremonti ambiente preclude il mantenimento degli incentivi); si è pronunciata anche la giustizia amministrativa (TAR Lazio, Roma, sez. III-ter, sentt. 29 maggio 2019, n. 6784 e n. 6785), che il legislatore mostra totalmente di non considerare e che ha accertato come il presunto divieto di cumulo tra incentivi di cui ai conti energia successivi al II e Tremonti ambiente - che la disposizione in commento

presuppone come pacificamente sussistente e agevola a risolvere - in verità non sussista e non sia mai sussistito.

In conseguenza di ciò, la disposizione di legge in commento contiene una norma la quale presuppone, da un lato, la vigenza di un atto amministrativo (il comunicato stampa del GSE) annullato dal giudice amministrativo e, come tale, allo stato totalmente improduttivo di effetti e, dall'altro lato, la ricostruzione di un quadro normativo (non cumulabilità di incentivi e Tremonti ambiente) totalmente diverso da quello effettivo e accertato come tale dal diritto vivente (cumulabilità di incentivi e Tremonti ambiente).

Tale situazione dà vita a una tipica manifestazione di irrazionalità della scelta legislativa e, come tale, rende la norma viziata da incostituzionalità per violazione dell'art. 3 Cost. Fin dalla sua prima giurisprudenza, infatti, la Corte Costituzionale ha precisato che il suo sindacato sulla razionalità intrinseca delle decisioni del legislatore è limitato e *“deve intendersi circoscritto alla verifica se il provvedimento legislativo sia inficiato da carenza assoluta di motivi logici e coerenti o da contraddizione palese sui presupposti”* (cfr., in questi termini, già Corte Cost., sent. n. 37/1969). Ebbene, si è qui di fronte a un caso paradigmatico di *“contraddizione palese sui presupposti”* che, come si è detto, emerge in tutta la sua chiarezza sia nel testo della disposizione, sia nell'intrinseca struttura della norma, sia nella *ratio legis* esplicitata nei lavori preparatori. Per quanto riguarda la struttura della norma, infatti, non vi è alcuna situazione da “definire” con un meccanismo para-condonistico qual è quello configurato dalla norma: si “definisce” una posizione in cui la parte privata ha commesso qualche irregolarità, mentre nel caso di specie è accertato dalla Giustizia Amministrativa che nessuna irregolarità è stata commessa da chi ha fruito sia degli incentivi che della Tremonti ambiente. Per quanto riguarda i lavori preparatori, si è già evidenziato come essi esplicitino che nella *mens legis* il presupposto dell'introduzione della disposizione consiste in ciò che il GSE avrebbe *“definitivamente chiarito”* che la fruizione della detassazione Tremonti ambiente non è compatibile con il diritto agli incentivi e che occorre “rinunciare” alla prima per fruire dei secondi. E tale presupposto, come si è detto, risulta espressamente smentito sempre dalla Giustizia Amministrativa.

Tale palese contraddizione sui presupposti, per di più, incide su altri diritti garantiti dalla Costituzione e dalle Convenzioni Sovranazionali stipulate dall'Italia, come in particolare il diritto alla certezza dei rapporti giuridici e il diritto all'integrità patrimoniale e libertà d'azione economica protetti, in particolare, dall'art. 6 e dall'art. 1, protocollo 1 della CEDU.

4. Ma non è tutto, in quanto la norma in esame ha una portata chiaramente retroattiva che si realizza in termini privi di ragionevolezza. Anzitutto, la sostanziale retroattività della norma appare evidente: essa, infatti, subordina il diritto al mantenimento degli incentivi fotovoltaici a una sostanziale sterilizzazione, ora per allora,

degli effetti tributari dell'avvalimento (in un tempo passato) della detassazione cd. Tremonti ambiente (norma, peraltro, da tempo abrogata). Si viene, quindi, a incidere su fatti passati (l'avvalimento della Tremonti ambiente) ponendo l'alternativa tra chiederne la rimozione (*rectius*, la sterilizzazione degli effetti giuridici) o assegnare ad essi effetti (la perdita del diritto agli incentivi) che, al momento in cui sono stati realizzati i fatti, non erano né previsti né prevedibili.

Come noto, la giurisprudenza costituzionale ha affermato che una norma retroattiva in materia di finanza pubblica può dirsi conforme a Costituzione soltanto laddove l'effetto di essa (nel caso di specie, la perdita dell'incentivo) fosse ragionevolmente prevedibile al momento della realizzazione del fatto passato cui essa opera riferimento (nel caso di specie, l'avvalimento della Tremonti ambiente) e laddove tale fatto passato continui a mantenere nel presente una forma di rilevanza economica anche in relazione alla brevità del lasso temporale intercorso (cfr., tra le stesse sentenze più favorevoli a consentire la retroattività, Corte Cost., n. 410/1995). Nel caso di specie, entrambi i presupposti difettano.

Per quanto attiene al primo requisito, quello della prevedibilità, è lo stesso TAR del Lazio a evidenziare che, prima del comunicato stampa del GSE del 22.11.2017, non vi era alcun motivo di prevedere che il sistema connettesse alla fruizione della Tremonti ambiente la perdita degli incentivi fotovoltaici: ciò emerge, d'altronde, in modo chiaro dalla ricostruzione del quadro normativo così come effettuata dal TAR nelle sentenze nn. 6784 e 6785 del 2019. D'altra parte, i contenziosi sul tema, cui operano riferimento la relazione e il dossier illustrativo, attengono nella larga maggioranza dei casi a un aspetto del tutto diverso rispetto a quello della compatibilità dell'incentivo con la Tremonti ambiente: essi riguardano, infatti, generalmente il problema della modalità di fruizione della Tremonti ambiente sotto il profilo tributario e, come esattamente specificato dall'Agenzia delle Entrate, tale questione non ha alcunché da spartire con quella posta a base del comunicato stampa del GSE presupposto dal provvedimento normativo di cui si discute.

Per quanto attiene al secondo requisito, quello della permanenza della rilevanza economica del fatto passato, va anzitutto osservato come il lasso di tempo intercorso tra esso e l'introduzione della norma retroattiva possa essere anche molto elevato, anche considerato che la norma in relazione alla quale il fatto di cui si discute poteva essere posto in essere è stata abrogata nel corso dell'anno 2012 (e, quindi, ben sette anni prima dell'introduzione della norma retroattiva di cui si discute). Inoltre, va tenuto presente che la diversità delle modalità di fruizione della Tremonti ambiente, a sua volta dipendente dalle diverse situazioni economiche e fiscali in cui i diversi soggetti si trovavano al momento dell'avvalimento di essa, rende oggettivamente impossibile la ricostruzione di un quadro unitario in relazione alla questione della permanenza della forza economica. Invero, mentre per alcuni operatori la vicenda economica relativa alla Tremonti ambiente continua

5 a protrarsi anche nel presente (si pensi al riporto della perdita determinata dall'inserimento in dichiarazione della detassazione), per altri la forza economica ad essa riferibile è ormai definitivamente esaurita (si pensi alle ipotesi di chi, nel periodo di inserimento della Tremonti ambiente, avesse un utile imponibile che la detassazione non è stata in grado di assorbire integralmente). Senonché, come evidente, non appare in alcun modo possibile differenziare il trattamento dei primi rispetto a quello dei secondi, poiché la differenza sostanziale in cui essi si trovano dipende da un fattore (ad esempio, l'essere il beneficiario in utile o in perdita) del tutto estraneo rispetto ai profili che vengono in rilievo ai fini della valutazione di legittimità costituzionale di cui si discute. In conseguenza di ciò, si deve concludere che non è possibile sostenere nel caso di specie che il fatto passato (avvalimento della Tremonti ambiente), su cui effetti la norma oggi in discussione vuole intervenire, protragga la sua rilevanza economica anche nel presente.

5. Né il problema della irragionevole retroattività della norma in questione potrebbe essere risolto riconfigurandola in termini di norma interpretativa. Invero, *"in conformità ad una costante giurisprudenza (cfr. da ultimo la sent. n. 233 del 1988), va riconosciuto carattere interpretativo soltanto ad una legge che, fermo il tenore testuale della norma interpretata, ne chiarisce il significato normativo ovvero privilegia una tra le tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo è espresso dalla coesistenza delle due norme (quella precedente e l'altra successiva che ne esplicita il significato), le quali rimangono entrambe in vigore e sono quindi anche idonee ad essere modificate separatamente"* (così, *ex pluribus*, Corte Cost., sent. n. 155/1990). Nel caso di specie, come evidente, non si tratta di interpretare una disposizione di legge incerta, bensì di coordinare tra di loro diverse disposizioni di legge, per cui la questione ricade chiaramente al di fuori del perimetro applicativo delle norme interpretative e rende in ogni caso la disposizione in questione soggetta ai limiti generali in tema di leggi retroattive, di cui si è sopra detto.

Piuttosto, un intervento pseudo-interpretativo del legislatore in materia, volto a forzare un'attenuazione della valutazione dei limiti costituzionali di retroattività della legge, configurerebbe una indebita intrusione del legislatore stesso nell'attività giurisdizionale. Invero, una norma interpretativa si pone in contrasto con i principi costituzionali laddove, pur essendo formulata con modalità generali e astratte, risulti diretta ad incidere sui giudizi in corso per determinarne gli esiti (*ex multis*, Corte Cost., n. 15/1995). E tale appare il fine della norma in questione la quale, dando per presupposta la correttezza della posizione del GSE sulla non cumulabilità tra Tremonti ambiente e incentivi, si presta a indurre i giudici a ritenere esistente in tal senso una effettiva volontà legislativa sebbene essa, come si è detto, non risultasse affatto dal tessuto legislativo precedente all'introduzione della norma in questione.

6 Il suddetto effetto di forzatura interpretativa prodotto dalla disposizione in commento non contrasta soltanto con il dettato costituzionale, ma anche con i principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Invero, nei contenziosi sui quali la norma in questione è destinata a incidere è parte un'amministrazione statale e, quindi, l'intervento da parte del legislatore per favorire le tesi di una delle parti in causa (in specie, il GSE o l'Agenzia delle Entrate) costituisce flagrante violazione del principio di parità delle armi processuali protetto dall'art. 6 della CEDU. Come chiarito dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (cfr., tra i molti, i casi *Raffinerie greche Stran e Stratis Andreatis c. Grecia*, *Papageorgiou c. Grecia*, *Vezone c. Francia*, *Maggio c. Italia*, *Agrati c. Italia*), infatti, “il principio di preminenza del diritto e la nozione di processo equo, consacrati dall'art. 6, si oppongono a tutte le ingerenze del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia aventi lo scopo di influenzare l'esito di una controversia”, dovendosi invece smentire che la pendenza di una molteplicità di contenziosi dall'esito incerto possa costituire valido motivo imperativo d'interesse generale volto a derogare al principio sopra esposto (cfr., in particolare, il caso *Raffinerie greche Stran e Stratis Andreatis c. Grecia*).

6. Dalle considerazioni sopra esposte deriva che l'art. 36 del decreto fiscale n. 124/2019 non merita di essere convertito in legge, siccome costituzionalmente illegittimo. Né meritano di essere legittimamente appostate a bilancio le maggiori entrate stimate per effetto dell'articolo stesso, a ciò ostando il principio di prudenza cui deve ispirarsi la redazione del bilancio, anche pubblico.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Scaccia G., *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano 2000

D'Andrea L., *Contributo ad uno studio sul principio di ragionevolezza nell'ordinamento costituzionale*, Milano 2000

Morrone A., *Il "custode" della ragionevolezza*, Milano, 2001

Carnevale P., *Legge di interpretazione autentica, tutela dell'affidamento e vincolo rispetto alla giurisdizione, ovvero del "tributo" pagato dal legislatore interprete "in materia tributaria" al principio di salvaguardia dell'interpretazione "plausibile"*, in *Giur. it.*, 2001

Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano 2005

Luciani M., *Il dissolvimento della nozione di retroattività. Una questione fondamentale del diritto intertemporale nella prospettiva delle vicende delle leggi di incentivazione economica, (prima parte)*, in *Giur. it.*, 2007, 1825 ss.

Modugno F., *La ragionevolezza nella giustizia costituzionale*, Napoli, 2007

Modugno F., *Ragione e ragionevolezza*, Napoli, 2009

Caponi R., *Giusto processo e retroattività di norme sostanziali nel dialogo tra le Corti*, in *Giur. cost.*, 2011, pp. 3753 ss.

Rescigno G.U., *Leggi di interpretazione autentica, leggi retroattive e possibili ragioni della loro incostituzionalità*, in *Giur. cost.*, 2012, 1072 ss.

Pinelli C., *“Valutazione sistematica” versus “valutazione parcellizzata”*: un paragone con la Corte di Strasburgo, in *Giur. cost.*, 2012, 4228 ss.

Massa M., *La “sostanza” della giurisprudenza europea sulle leggi retroattive*, in *Giur. cost.*, 2009, 4679 ss.

R. Caponi, *Retroattività delle leggi: limiti sostanziali v. limiti processuali nel dialogo tra le Corti*, in *Giur. cost.*, 2012, 4232 ss.

Bilancia F., *Leggi retroattive ed interferenza nei processi in corso: la difficile sintesi di un confronto dialogico tra Corte costituzionale e Corte europea fondato sulla complessità del sistema dei reciproci rapporti*, in *Giur. cost.*, 2012, 4235 ss.

Carnevale P., Pistorio G., *Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino dinanzi alla legge fra garanzia costituzionale e salvaguardia convenzionale*, in *costituzionalismo.it*, 2014

Pugiotto A., *Il principio d’irretroattività preso sul serio*, in *Quad. cost.*, 2017, 449 ss.

Padula C. (a cura di), *Le leggi retroattive nei diversi rami dell’ordinamento*, Napoli 2017

Farri F., *Tremonti ambiente e incentivi al fotovoltaico: errori del GSE e aporie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on line, 27 marzo 2018

Kofler G.W., Rust A., Halslehner W.C., *Time and tax : issues in international, EU, and constitutional law*, Aphen aan der Rijn 2019