

## Profili di incostituzionalità del “contributo di solidarietà temporaneo per il 2023”: riflessioni

09/08/2023 - Valerio Villoresi

La Legge di bilancio 2023 (art. 1 c. da 115 a 119 L. 197/2022) ha previsto l'istituzione di un contributo di solidarietà temporaneo, a carico dei soggetti che nel territorio dello Stato, producono, importano, distribuiscono o vendono energia elettrica, gas naturale o prodotti petroliferi. Dopo il riassunto del quadro della disciplina, si analizzano anche le motivazioni che stanno portando alcune società a formulare istanza di rimborso.

### Premessa

Una Società contribuente che esercita **attività di commercio all'ingrosso** di &lt;&lt;coke di petrolio&gt;&gt; a cui è associato il generico codice ATECO 46.71.00, nel periodo d'imposta 1/01/2022 – 31/12/2022 ha effettuato **ACQUISTI** di **beni** e **servizi** per oltre € 420.000.000 dei quali € 350.000.000 extra UE (fuori campo di applicazione IVA ai sensi dell'art.7-bis DPR 633/72). Nel medesimo esercizio ha effettuato **VENDITE** di beni e servizi per oltre € 410.000.000 dei quali €345.000.000 extra UE (fuori campo di applicazione IVA). La Società pur ritenendo illegittimo il “**contributo di solidarietà temporaneo**” calcolato anche sugli utili realizzati extra UE su merci mai importate negli Stati comunitari ha versato l'importo di €2.480.000 con riserva di richiedere all'Erario la restituzione.

### Quadro normativo

#### *La normativa nazionale*

Ai sensi dell'art. 1 c. 115-119 L. 197/2022 i soggetti che, nel territorio dello Stato, producono, importano, distribuiscono o vendono **energia elettrica, gas naturale o prodotti petroliferi**. Il contributo è stato previsto dal legislatore al fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori. Il contributo è determinato applicando un'aliquota del 50% a una quota del maggior reddito conseguito dai suddetti soggetti passivi nel 2022 rispetto alla media dei quattro anni precedenti, in ragione dello straordinario aumento dei prezzi dell'energia. Il c. 116 dell'art. 1 Legge di bilancio 2023 individua la base imponibile del contributo di solidarietà e l'aliquota per la determinazione del contributo stesso. La norma prevede che il contributo di solidarietà si applichi con riferimento all'importo indicato al rigo RF63 del **modello “Redditi SC”**. Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'imposta **regionale sulle attività produttive**.

#### *La normativa comunitaria*

Il contributo di solidarietà temporaneo in esame costituisce, per l'anno 2023, una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del Reg. UE 1854/2022. L'art. 14 Reg. UE 1854/2022 prevede che gli utili eccedenti generati da imprese e stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione siano soggetti a un **contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio**, a meno che gli Stati membri non abbiano adottato misure nazionali equivalenti.

#### *La prassi ministeriale*

L'Agenzia delle Entrate con Circ. AE 23 febbraio 2023 n. 4/E del ha specificato l'ambito soggettivo di applicazione del **contributo straordinario** richiamando quanto previsto dal c. 115 dell'art. 1 Legge di bilancio 2023, individuando quali soggetti tenuti al pagamento le imprese che esercitano nel territorio dello Stato una o più delle seguenti attività:

- produzione di energia elettrica, produzione di gas metano, estrazione di gas naturale, per la successiva vendita;
- rivendita di energia elettrica, gas metano, gas naturale;
- produzione, distribuzione, commercio di prodotti petroliferi;

- importazione a titolo definitivo, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano, prodotti petroliferi;
  - introduzione nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano o prodotti petroliferi provenienti da altri Stati dell'Unione europea.
- Tuttavia, dopo aver chiaramente individuato i soggetti tenuti al pagamento precisa, a titolo indicativo e non esaustivo, i soggetti passivi tenuti al pagamento del contributo straordinario attraverso i seguenti **codici ATECO**:

- 06.20.00 “Estrazione di gas naturale”;
- 19.20.10 “Raffinerie di petrolio”;
- 19.20.20 “Preparazione o miscelazione di derivati del petrolio (esclusa la petrolchimica)”;
- 19.20.30 “Miscelazione di gas petroliferi liquefatti (GPL) e loro imbottigliamento”;
- 19.20.90 “Fabbricazione di altri prodotti petroliferi raffinati”;
- 35.11.00 “Produzione di energia elettrica”;
- 35.14.00 “Commercio di energia elettrica”;
- 35.21.00 “Produzione di gas”;
- 35.23.00 “Commercio di gas distribuito mediante condotte”;
- 46.71.00 “Commercio all'ingrosso di prodotti petroliferi e lubrificanti per autotrazione, di combustibili per riscaldamento”;
- 47.30.00 “Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione”.

## **Profili di illegittimità costituzionale**

### ***Genericità, erroneità dei presupposti, irragionevolezza del provvedimento impositivo***

La norma individua quali presupposti essenziali del contributo “i **soggetti passivi**” e i “**criteri di determinazione**” specificando la “**base imponibile**” e la “**aliquota**”. Ulteriori elementi caratterizzanti il perimetro del tributo sono il luogo di esercizio dell'attività (lo Stato), l'importazione “a titolo definitivo” delle merci petrolifere e l'introduzione delle merci da altri Stati – circoscrivendo l'ambito non all'intero Mondo ma all'Unione europea. Dall'indagine sui “**presupposti di fatto**” emerge che il legislatore ha circostanziato in modo puntuale la situazione di fatto a cui la legge associa l'obbligo di pagare il contributo straordinario sulla base di tre elementi: a) “la tipologia di attività”, b) il “luogo di provenienza delle merci”, c) “il luogo di esercizio dell'attività”. In merito al primo aspetto la Circ. AE 23 febbraio 2023 n. 4/E individua i soggetti passivi in base ai Codici ATECO che sono approssimativi, validi ai fini statistici. Infatti, nel caso in questione la Società contribuente esercita attività “commercio all'ingrosso di coke di petrolio” a cui è genericamente associato il Codice ATECO 46.71.00. I prodotti petroliferi ottenuti tramite raffinazione del petrolio greggio sono l'olio combustibile e la benzina mentre il Coke è considerato uno “scarto” di raffinazione. Non è quindi logico e ammissibile che vi sia una **disparità di trattamento** tra le **imprese** che commerciano coke e le imprese che commerciano altri prodotti di scarto ottenuti dalla raffinazione del petrolio (ad esempio i produttori e commercianti di plastica, asfalto, cherosene, oli lubrificanti, paraffina ecc.). Nell'elenco di cui alla citata prassi non compaiono infatti i Codici ATECO associati alle altre attività legate ai prodotti petroliferi ottenuti con gli scarti di lavorazione, come ad esempio:

- 19.20.20 “Preparazione o miscelazione di derivati del petrolio (paraffina)”;
- 19.10.09 “Fabbricazione di altri prodotti di cokeria”;
- 20.16.00 “Fabbricazione di materie plastiche in forme primarie.

Addirittura non compaiono le imprese che effettuano l'attività di intermediazione dei prodotti ottenuti dalla raffinazione del petrolio: 46.12.07 “Mediatori in combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici”.

È evidente come l'Agenzia delle Entrate abbia emesso una Circolare viziata da grossolani errori di **interpretazione** della volontà del legislatore perché ha arbitrariamente ampliato il novero dei soggetti passivi (individuandoli in base ai Codici ATECO), comprendendo chi esercita “commercio di combustibili di riscaldamento” (coke di petrolio) mentre ha escluso dal contributo straordinario altre imprese che producono e commercializzano altri prodotti di scarto ottenuti dalla raffinazione del petrolio (ad es. plastica, paraffina, zolfo ecc) . Le Circolari ministeriali non appartengono al novero

delle fonti del diritto per cui non possono in alcun modo contenere disposizioni aventi valore di norma giuridica in senso proprio (In questo senso: C.T. R. L'Aquila n. 37/9/07).

Ma c'è di più!

L'indagine sulle "finalità" chiarisce che il provvedimento vuole bilanciare gli interessi delle imprese e dei cittadini residenti della UE. In altre parole dalla lettura dei lavori preparatori si deduce che il contributo in esame vuole intercettare asseriti "extraprofitti" di cui le imprese del comparto dell'energia avrebbero beneficiato esercitano nel territorio dello Stato, l'**attività di produzione, distribuzione e commercio** di prodotti petroliferi, anche importando a titolo definitivo merci provenienti da altri Stati dell'Unione europea, beneficiando dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore verificatosi a causa della crisi internazionale conseguente all'invasione dell'Ucraina da parte della Russia a scapito di altri consumatori finali o imprenditori (che hanno ricevuto a loro volta indennizzi dallo Stato "per il caro bollette"). Si comprende l'irragionevolezza del provvedimento e l'eccesso di potere del legislatore che nei criteri di calcolo del contributo straordinario non ha previsto l'esclusione dei profitti relativi alle vendite delle merci acquistate e vendute Extra UE, facendo riferimento genericamente all'importo indicato al **rigo RF63 del modello "Redditi SC"** considerando il reddito complessivo della Società. Il **principio di ragionevolezza** delle leggi esige che le disposizioni normative contenute in atti aventi valore di legge siano adeguate o congruenti rispetto al fine perseguito dal legislatore. Si ha dunque violazione della ragionevolezza delle leggi, quando si riscontri come nel caso analizzato una contraddizione all'interno della disposizione legislativa. Il principio in esame costituisce dunque «un limite al potere discrezionale del legislatore», che ne impedisce un esercizio arbitrario.

Non è quindi possibile comprendere, nella sostanza, quale sia la manifestazione di **capacità contributiva** che l'imposta intende individuare e colpire. Tale incertezza si pone in contrasto sia con l'art. 23 Cost., che, prevedendo una chiara riserva di legge in relazione alle prestazioni patrimoniali, impone al legislatore di individuare gli elementi essenziali identificativi della prestazione tributaria, ivi incluso il presupposto cioè il fatto al verificarsi del quale la prestazione è dovuta, sia con gli artt. 3 e 53 Cost., dal momento che, pur rientrando nella discrezionalità del legislatore la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, che può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza, tale discrezionalità incontra il limite della non arbitrarietà. Così non sarebbe nel caso di specie, atteso che le regole dettate per la determinazione della **base imponibile** appaiono di per sé irragionevoli e tecnicamente errate, non consentendo di determinare e colpire una ricchezza che sia in qualche modo riconducibile ad una nozione economica di extraprofitto realizzato sulla base dei "**presupposti di fatto**" e delle "**finalità**" enunciati dal legislatore (importazione e commercio di prodotti petroliferi /merci all'interno della UE).

### ***Inidoneità della norma allo scopo***

Ove pure il contributo avesse realmente per obiettivo la tassazione dei sovraprofitti delle imprese energetiche realizzati all'interno della UE, la sua concreta articolazione tecnica si dimostrerebbe del tutto inidonea allo scopo. Infatti, il contributo grava su una platea indistinta e variegata di soggetti, molti dei quali non hanno beneficiato in nessun modo dell'ascesa dei prezzi in ambito comunitario perché gli utili sono stati realizzati al di fuori della UE. Appare sotto questo ulteriore profilo ancora più evidente la violazione delle norme costituzionali citate, atteso che il sacrificio ai **principi di eguaglianza e capacità contributiva** recato da un tributo speciale e selettivo non deve essere sproporzionato e non deve degradare in arbitraria discriminazione, in quanto "la sua struttura deve raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice". Pertanto, "se ... il **presupposto economico** che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione" (Corte Cost. 11 febbraio 2015 n. 10). Più specificamente, appare irragionevole il fatto che il contributo, gravando sul reddito imponibile complessivo comprende utili estranei alla definizione di "extraprofitto" come sopra specificato perché realizzati in paesi extra UE e quindi senza alcuno sfruttamento di una situazione di vantaggio derivante dall'aumento dei prezzi nei mercati UE.

Appare anche irragionevole la norma perché, oltre a non escludere gli utili extra-UE, non considera ciò che è ovvio, cioè, che non è l'aumento delle vendite ciò che genera una **capacità contributiva aggiuntiva** (come quella che la predetta norma vorrebbe colpire), ma semmai l'aumento dei margini.

La disposizione, irragionevolmente, non ha però distinto tra l'operatore che abbia effettivamente potuto fruire di margini più elevati, a parità di costi, grazie alla vertiginosa crescita dei prezzi delle materie prime energetiche, e l'operatore che, invece, abbia soltanto aumentato le proprie vendite. Quest'ultimo non esibisce alcuna capacità contributiva aggiuntiva che non sia già peraltro incisa dalle ordinarie imposte sui redditi e, soprattutto, non palesa una capacità contributiva differente da qualunque operatore economico, diverso da quelli che agiscono nei mercati delle fonti di energia, che abbia in quel dato periodo storico, superata la fase pandemica, aumentato i propri livelli produttivi. Assoggettare questo aumento ad un contributo straordinario sarebbe manifestamente ingiusto ed irrazionale, atteso che l'imposizione fiscale colpirebbe non un extraprofitto propriamente detto, ma il mero ordinario profitto realizzato dall'impresa, più elevato rispetto al periodo precedente solo in ragione di un incremento di volumi dovuto a ragioni contingenti.

### ***Violazione del principio di capacità contributiva***

La capacità contributiva è un principio fondamentale del diritto tributario, espressamente sancito dall'art. 53 Cost., che può avere due significati:

- dal punto di vista dello Stato, significa che le leggi tributarie non devono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva;
- dal punto di vista del contribuente, è una garanzia, in quanto il contribuente non può essere sottoposto all'imposizione, se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva.

Tuttavia, il c. 118 dell'art. 1 L. 197/2022 prevede l'indeducibilità del contributo straordinario ai fini IRES ed IRAP. Il principio di capacità contributiva non è rispettato perché la base imponibile **IRES** e **IRAP** non viene "nettizzata" di una spesa inerente. Vi è una doppia imposizione conseguente all'impossibilità di dedurre un costo dalla base imponibile IRES cosicché l'imposta non si applica sul reddito complessivo netto, così come previsto dall'art. 75 DPR 917/86. A tal proposito si ricorda che la Corte Costituzionale in tema di indeducibilità dell'**IMU** relativa agli immobili strumentali con Cass. 4 dicembre 2020 n. 262 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 14 c. 1 D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dalla L. 147/2013) a conferma del **principio di tassazione** del "reddito complessivo netto" ex art. 75 c. 1 TUIR, l'art. 99 TUIR prevede solo due esclusioni dalla regola della deducibilità: una attiene alle imposte per le quali è prevista la rivalsa (il cui peso non è sopportata dall'impresa), l'altra riguarda le imposte sui redditi. Nel caso in questione non si verte in nessuno dei due casi di esonero disciplinati dal legislatore.

## **Conclusioni**

La Società contribuente ha inoltrato Istanza di Rimborso del contributo straordinario; adducendo, in via pregiudiziale, l'inesistenza dell'obbligazione tributaria in capo alle società che esercitano commercio di Coke. Le Circolari Ministeriali, infatti, non possono in alcun modo contenere disposizioni aventi valore di **norma giuridica** cosa che è avvenuta individuando arbitrariamente il novero dei soggetti passivi con l'assimilazione ai Codici ATECO. In subordine è stato richiesto il rimborso anche per la palese violazione degli artt. 3, 23 e 53 Cost. Il rispetto dei **principi di "coerenza economica, congruità, inerenza e diretta imputazione dei costi** alle attività produttive di ricavi" legittima in ogni caso la pretesa di richiedere il rimborso delle imposte IRES e IRAP calcolate e versate sul predetto contributo in violazione del principio di capacità contributiva.

Art. 1 c. 115 L. 197/2022

Art. 1 c. 119 L. 197/2022

Art.7-bis DPR 633/72

Art. 75 DPR 917/86

Art. 99 DPR 917/86

Art. 14 Reg. UE 1854/2022

**Utente:** PVC STUDIO - mementopiu.it - 20.08.2023

---

© Copyright Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. 2023. Tutti i diritti riservati.