

# La natura (tributaria) del contributo straordinario sugli extraprofitti delle imprese energetiche, le criticità e i possibili dubbi di legittimità costituzionale\*

Aurora De Roma\*\*

\*Contributo sottoposto a *peer review* secondo i criteri della Rivista.

\*\*Dottoranda di ricerca in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Parole chiave: tassazione extraprofitti; contributo straordinario; imprese energetiche; principi costituzionali in materia tributaria; Regolamento (UE) 2022/1854.

Keywords: extra-profits taxation; extraordinary contribution; energy companies; constitutional principles on taxation; Regulation (EU) 2022/1854.

## Abstract

A seguito della comunicazione della Commissione Europea dell'8 marzo 2022, l'Italia, come altri Stati europei, tra cui la Spagna, il Belgio e l'Ungheria, per fronteggiare la crisi energetica determinata dal conflitto russo-ucraino, ha adottato una serie di misure, tra cui il contributo straordinario sugli extraprofitti nei confronti delle imprese che operano nel settore energetico, introdotto, dapprima, con l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022 e, successivamente, con la Legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022 n. 197).

Il presente lavoro è finalizzato, in primo luogo, ad esaminare la natura dei contributi in esame: nonostante il *nomen*, che probabilmente riflette sia la volontà del legislatore di configurarli come prelievi più spiccatamente solidaristici, sia la difficoltà di inquadrarli in altre forme di prelievo fiscale, si ritiene che essi abbiano natura tributaria. Al riguardo, basti pensare, per il contributo straordinario *ex art.* 37 del d.l. n. 21 del 2022, al rinvio alle

disposizioni in materia IVA e, per il contributo introdotto dalla Legge di bilancio 2023, al rinvio alle norme in materia di imposte sui redditi. A ulteriore conferma della natura tributaria, è sufficiente considerare le caratteristiche che contraddistinguono entrambi i prelievi: non si tratta, infatti, di corrispettivi sinallagmatici di una controprestazione, ma di prestazioni patrimoniali coattive, sancite per legge, la cui genesi prescinde dalla volontà degli obbligati. Sul punto, è possibile segnalare alcune pronunce della giurisprudenza amministrativa di merito, che, in riferimento al contributo *ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022*, ne hanno espressamente confermato la natura tributaria, sussistendo tutti gli indicatori correntemente indicati dalla dottrina e dalla giurisprudenza (sent. TAR Lazio-Roma n. 15278/2022).

In secondo luogo, una volta appurata la natura di tali prelievi, il presente lavoro si prefigge l'obiettivo di analizzarne gli elementi essenziali, ponendo in luce le potenziali criticità, con particolare riguardo: alla base imponibile; ai soggetti passivi individuati (non tutti gli operatori che hanno generato extraprofitto, ma solo quelli che operano nel settore energetico); alla scelta del lasso di tempo preso in considerazione per individuare la base imponibile. Infine, partendo dal presupposto che tali prelievi presentano le caratteristiche di un'imposta, è doveroso analizzarne i possibili profili di illegittimità costituzionale, in riferimento, in particolare, all'art. 53 Cost., individuando anche le affinità e le differenze rispetto alla *Robin Hood tax*, dichiarata incostituzionale con la sentenza n. 10 del 2015. Nella citata pronuncia, la Corte costituzionale lascia presagire la possibilità di introdurre un nuovo tributo che consenta di colpire gli extraprofitto, per un tempo limitato, purché le distinzioni settoriali poste in essere dal legislatore tributario non risultino arbitrarie o irragionevoli, in ossequio al dettato dell'art. 53 Cost. Sul punto, infatti, il giudizio di legittimità costituzionale si focalizza «sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (Corte Cost., sent. n. 111 del 1997).

### *Abstract*

*Following the European Commission's communication of 8 March 2022, Italy, like other European countries, including Spain, Belgium and Hungary, in order*

*to deal with the energy crisis caused by the Russian-Ukrainian conflict, adopted a series of measures, including the extraordinary contribution on extra-profits for companies operating in the energy sector, introduced, firstly, by Article 37 of Decree-Law No. 21 of 2022 and, subsequently, by the 2023 Budget Law (Law No. 197 of 29 December 2022).*

*The present work is aimed, first of all, at examining the nature of the contributions under review: despite the nomen, which probably reflects both the legislator's desire to configure them as more distinctly solidaristic levies and the difficulty of framing them within other forms of tax levies, it is believed that they are of a tax nature. In this regard, suffice it to think, for the extraordinary contribution ex Article 37 of Decree-Law No. 21 of 2022, of the reference to the provisions on VAT and, for the contribution introduced by the 2023 Budget Law, of the reference to the rules on income tax. As a further confirmation of the tax nature, it is sufficient to consider the characteristics that distinguish both levies: they are not, in fact, synallagmatic consideration of a counter-performance, but rather coercive patrimonial performances, sanctioned by law, the genesis of which is independent of the will of the obligated parties. On this point, it is possible to point out a number of rulings by the administrative courts of merit, which, with reference to the contribution ex Article 37 of Law Decree No. 21 of 2022, have expressly confirmed its tax nature, since all the indicators currently indicated by doctrine and case law exist (Lazio-Rome Regional Administrative Court ruling No. 15278/2022).*

*Secondly, once the nature of these levies has been ascertained, the present work aims to analyse their essential elements, highlighting their potential critical aspects, with particular regard to: the taxable base; the taxable persons identified (not all the operators that generated extra-profits, but only those operating in the energy sector); and the choice of the time period taken into consideration to identify the taxable base. Lastly, starting from the assumption that these levies have the characteristics of a tax, it is necessary to analyse their possible profiles of constitutional illegitimacy, with reference, in particular, to Article 53 of the Constitution, also identifying the similarities and differences to the Robin Hood tax, declared unconstitutional by Judgment No. 10 of 2015. In the aforementioned judgment, the Constitutional Court foreshadowed the possibility of introducing a new tax that would allow extra-profits to be hit, for a limited period of time, provided that the sectoral distinctions made by the tax legislator are not arbitrary or unreasonable, in compliance with the dictate of Article 53 of the Constitution. On this point, in fact, the judgement of constitutional legitimacy focuses «on the reasonable use, or otherwise, that the legislature itself*

*has made of its discretionary powers in tax matters, in order to verify the internal consistency of the structure of the tax with its economic premise, as well as the non-arbitrariness of the extent of the taxation» (Constitutional Court, Sentence No. 111 of 1997).*

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. La natura del contributo straordinario ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022 e del contributo di solidarietà introdotto dalla legge n. 197 del 2022; 3. Le principali criticità del contributo straordinario ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022; 4. Il nuovo contributo straordinario introdotto dalla Legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197); 5. Osservazioni conclusive.

## 1. Premessa

A seguito della comunicazione della Commissione Europea dell'8 marzo 2022, «RePowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili», che ha previsto «misure di emergenza» a favore di imprese e consumatori, statuendo che «gli Stati membri possono prendere in considerazione misure temporanee di carattere fiscale sui proventi straordinari», l'Italia, per fronteggiare la crisi energetica determinata dal conflitto russo-ucraino, ha adottato una serie di misure.

Tra queste, merita attenzione il contributo straordinario sugli extraprofiti nei confronti delle imprese che operano nel settore energetico, introdotto con l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, recante «Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina» (c.d. Decreto taglia prezzi o anche c.d. Decreto Ucraina *bis*).

Il Decreto aiuti (d.l. n. 50 del 2022 conv. in l. 15 luglio 2022, n. 91), in virtù della necessità di reperire le adeguate coperture per finanziare le altre misure contenute nel Decreto aiuti stesso, ha apportato alcune modifiche al testo originario della norma, tra cui l'aumento dell'aliquota del contributo straordinario dal 10% al 25% e l'estensione di un mese per l'intervallo temporale rilevante ai fini della base imponibile del contributo<sup>1</sup>. Quest'ul-

<sup>1</sup> Inizialmente, la base imponibile del prelievo era determinata in misura pari all'incremento del saldo delle operazioni attive e passive ai fini IVA del semestre compreso tra il 1° ottobre 2021 ed il 31 marzo 2022 rispetto al saldo delle operazioni attive e passive ai fini IVA del

timo, dovuto solo se l'incremento soddisfa la doppia condizione di essere superiore ad euro 5 milioni e superiore al 10%, esonera i soggetti di piccole dimensioni e/o i profitti considerati di natura ordinaria.

La Legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197) ha istituito, per l'anno 2023, un contributo di solidarietà straordinario, sotto forma di prelievo temporaneo, la cui base imponibile si determina applicando l'aliquota del 50% sulla quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) relativo al periodo d'imposta 2022, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi, determinati ai sensi dell'IRES, conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022. In tal modo, il legislatore italiano ha inteso dare attuazione agli artt. 14 e ss. del Regolamento (UE) n. 2022/1854, finalizzato a realizzare «un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia»<sup>2</sup>.

Indubbiamente, il legislatore, memore anche della sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015, ha tentato di mettere al riparo sia il contributo *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022 sia il contributo introdotto dalla Legge di bilancio 2023 da censure della Consulta, sottolineandone il carattere straordinario e la delimitazione nel tempo.

---

semestre compreso tra il 1° ottobre 2020 ed il 31 marzo 2021; l'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022 (c.d. Decreto aiuti) ha, invece, previsto che la base imponibile si determina in misura pari all'incremento tra il saldo tra le operazioni attive e passive ai fini IVA realizzate nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2021 ed il 30 aprile 2022 rispetto al saldo delle medesime operazioni del periodo compreso tra il 1° ottobre 2020 ed il 30 aprile 2021.

<sup>2</sup> In data 7 ottobre 2022 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea il Regolamento n. 2022/1854, contenente un pacchetto di interventi finalizzato a fronteggiare l'incremento del prezzo dell'energia. Tale Regolamento, in particolare, ha previsto un contributo di solidarietà temporaneo, avente carattere eccezionale, sugli utili eccedenti una certa soglia generati da attività nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione. Nello specifico, tale contributo si applica alle società e alle stabili organizzazioni residenti nell'UE – comprese quelle che fanno parte di un gruppo consolidato unicamente a fini fiscali – che generano almeno il 75% del loro fatturato nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al Regolamento (CE) n. 1893/2006. La base di calcolo del contributo – che ha natura temporanea – è pari alla quota dell'utile imponibile dell'esercizio 2022 e 2023 che eccede di oltre il 20% l'utile imponibile medio dei quattro esercizi precedenti (2018, 2019, 2020 e 2021). L'aliquota del contributo, che si applica in aggiunta alle imposte e ai prelievi ordinariamente previsti in ciascuno Stato membro, è pari al 33%. Il Regolamento n. 2022/1854 permette agli Stati membri di mantenere – in luogo del contributo di solidarietà europeo – le misure domestiche equivalenti e che perseguono le medesime finalità. Ciò è possibile solo se le misure nazionali condividano obiettivi simili, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo (considerando 63 ed art. 14 del Regolamento).

La c.d. *Robin Hood Tax*, introdotta dall'art. 81, commi 16 e ss., del d.l. n. 112 del 2008, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n.133, in un contesto analogo di aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, infatti, era stata censurata, nel 2015, dalla Consulta anche a causa del carattere permanente e non transitorio, che nel frattempo aveva assunto<sup>3</sup>.

Il legislatore, istituendo la *Robin Hood Tax*<sup>4</sup>, non solo aveva introdotto un prelievo sull'intero reddito d'impresa (non in grado, dunque, di colpire il solo extraprofitto), ma, non prevedendo un arco temporale predeterminato, commisurato al permanere della congiuntura economica, aveva anche disatteso la *ratio* stessa del tributo, consistente nel contrastare «l'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico», senza alcuna garanzia che anche nei periodi di imposta successivi si ripetessero le condizioni di mercato fonte di extraprofitto.

Partendo dal presupposto che «l'eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è [...] suscettibile senza dubbio di consentire al legislatore anche il ricorso a strumenti eccezionali»<sup>5</sup> e che «la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata

<sup>3</sup> Con ordinanza emessa il 26 marzo 2011, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia sollevò questione di legittimità costituzionale delle norme istitutive dell'addizionale introdotta nel 2008. Con sentenza n. 10 del 2015, la Corte costituzionale dichiarò l'illegittimità delle disposizioni istitutive dell'addizionale IRES, asserendo che la congiuntura economica caratterizzata da un eccezionale rialzo dei prezzi di prodotti energetici, insostenibile per gli utenti e idoneo ad incrementare sensibilmente i margini di profitto degli operatori dei settori interessati, può costituire «un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali "sovra-profitti" congiunturali». Tuttavia, «affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice». Ciò non avviene quando, come nel caso della maggiorazione dell'aliquota IRES prevista dal d.l. n. 112 del 2008, il tributo «si applica all'intero reddito di impresa, anziché ai soli "sovra-profitti"» e manchi una «delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione».

<sup>4</sup> Nello specifico, si trattava di un'addizionale IRES del 5,5 per cento da applicarsi ai soggetti operanti nei settori della ricerca e coltivazione di idrocarburi, della raffinazione di petrolio, della produzione e commercializzazione di prodotti petroliferi ed energia elettrica, che avessero conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro.

<sup>5</sup> Cfr. Corte Cost., sent. n. 223 del 2012 sulla riduzione delle indennità speciali giudiziarie e dei trattamenti economici di magistrati e dipendenti pubblici.

dai principi costituzionali»<sup>6</sup>, «...è compito dello Stato garantire, anche in queste condizioni, il rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, il quale, certo, non è indifferente alla realtà economica e finanziaria, ma con altrettanta certezza non può consentire deroghe al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale»<sup>7</sup>.

Partendo da tali premesse, una volta indagata la natura – tributaria – dei contributi oggetto di esame, è necessario verificarne la legittimità, *in primis* in termini di compatibilità con i principi di rango costituzionale e, in particolare, con l'art. 53 della Costituzione, esaminando le criticità che sembrano emergere.

## 2. La natura del contributo straordinario *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022 e del contributo di solidarietà introdotto dalla legge n. 197 del 2022

In riferimento al contributo *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022 sugli extraprofitti delle imprese energetiche, che sembra rievocare l'imposta straordinaria sui profitti di guerra<sup>8</sup>, condividendone la medesima finalità – colpire gli extraprofitti originati da eventi congiunturali favorevoli<sup>9</sup> – è necessario indagarne, preliminarmente, la natura.

<sup>6</sup> Corte Cost., sent. 23 dicembre 2019, n. 288 e sent. 19 novembre 2020, n. 262.

<sup>7</sup> Cfr. Corte Cost., sent. n. 223 del 2012.

<sup>8</sup> L'imposta straordinaria sui profitti di guerra istituita sia durante la prima guerra mondiale con d.l. 9 giugno 1918, n. 857, recante «Approvazione dei testi unici dei tributi diretti straordinari imposti durante la guerra», sia durante la seconda guerra mondiale, con l. 1° luglio 1940, n. 813, rubricata «Istituzione di una imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra», era applicata con un'aliquota progressiva sulla parte eccedente gli utili realizzati dalle attività commerciali o industriali per «non far sì che un evento drammatico come una guerra potesse risolversi in un affare per qualcuno». In questi termini, D. CANNATA, *Imposizione straordinaria sui sovraprofitti di guerra e definizione della nozione di 'sovraprofitto'*, in *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, Viterbo, 2014, p. 222. Sul punto, si veda L. EINAUDI, *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari, 1927.

<sup>9</sup> L'imposta straordinaria sui profitti di guerra, infatti, era contraddistinta dalla finalità di colpire gli extra-margini di guadagno dovuti alla congiuntura bellica, nella convinzione che tali proventi derivassero da speculazioni moralmente esecrabili. Tale imposizione, dunque, manifestava la sua duplice natura, essendo connotata sia da una matrice di ordine fiscale, sia da una matrice di ordine morale, non essendo concepibile che alcune categorie di soggetti lucrassero e conseguissero sovraprofitti, in conseguenza della guerra stessa.

Nonostante il *nomen* “contributo”, «indipendentemente dalla qualificazione che viene (...) attribuita nel diritto nazionale»<sup>10</sup>, si ritiene che esso abbia natura tributaria<sup>11</sup>.

Tale contributo presenta le caratteristiche di un tributo e, in particolare, di un’imposta di scopo, stante l’indicata destinazione specifica del gettito alle misure di contrasto della crisi<sup>12</sup>. Non si tratta di un corrispettivo sinallagmatico di una controprestazione, ma di una prestazione patrimoniale coattiva, sancita per legge – la cui genesi prescinde dalla volontà degli obbligati – concepita e orientata a concorrere alle spese pubbliche<sup>13</sup>.

In tal senso depongono una serie di fattori, tra cui: il richiamo, contenuto nel primo comma, a “un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario”; il riferimento esplicito, nel secondo comma, a “la base imponibile” del contributo stesso, la cui determinazione avviene attraverso un indice di capacità contributiva, quale il saldo tra operazioni attive e passive rilevanti ai fini IVA; il rinvio alle disposizioni in materia IVA, in quanto compatibili, per disciplinare l’accertamento, le sanzioni, la riscossione ed il contenzioso; nei *dossier* parlamentari, l’esplicito riferimento al contributo in esame come a una “imposta” e ai soggetti tenuti al versamento come ai “soggetti passivi” dell’imposta stessa.

Sul punto, è possibile segnalare anche alcune recenti pronunce della giurisprudenza amministrativa di merito, che ha confermato la natura tributaria del prelievo in esame, sussistendo tutti gli indicatori correntemente indicati dalla dottrina e dalla giurisprudenza: la matrice legislativa; la doverosità della prestazione verso l’ente; l’obbligatorietà della prestazione; il nesso diretto con la spesa pubblica; la circostanza che il contributo colpisca

<sup>10</sup> Corte di Giustizia, 18 gennaio 2017, causa C-189/15, IRCCS, punto 29. Il *nomen* di un prelievo non costituisce, infatti, un fattore decisivo per affermarne ovvero escluderne la natura tributaria. Sul punto, si veda L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

<sup>11</sup> Sostengono la natura tributaria del contributo in esame: M. EMMA - R. RINALDI, *Il contributo straordinario sugli extra-profitti energetici: lineamenti e problematiche*, in *Il fisco*, n. 24/2022, p. 2334; S. MARINI - G. MARINI, *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extra-profitti energetici*, in *Il fisco*, n. 39/2022, p. 3746; L. SALVINI, *Sugli Extraprofitti prelievo a rischio costituzionalità*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 marzo 2022, p. 14; S. DE MARCO, *Riflessioni in tema di tassazione degli utili extraprofitti delle imprese energetiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6/2022, p. 2093.

<sup>12</sup> L. SALVINI, *Il contributo straordinario contro il caro bollette a carico delle imprese energetiche*, in *Fiscalità dell’energia*, [www.fiscalitadellenergia.it](http://www.fiscalitadellenergia.it), 29.03.2022.

<sup>13</sup> In questi termini, R. IAIA, *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. “caro bollette” (art. 37 D.L. n. 21/2022)*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 24 giugno 2022.

un indice di capacità contributiva; la finalità del contenimento dell'aumento dei prezzi e delle tariffe<sup>14</sup>.

Tali considerazioni, relativamente alla natura tributaria del contributo straordinario sul c.d. "caro bollette", possono essere estese anche al contributo di solidarietà straordinario, introdotto dalla Legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197)<sup>15</sup>.

Acclarata, dunque, la natura tributaria dei contributi in esame, è necessario verificarne la legittimità, indagando la ragionevolezza o meno della scelta del legislatore, in riferimento sia ai soggetti passivi sia alla base imponibile.

### 3. Le principali criticità del contributo straordinario *ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022*

Sin dalla sua introduzione, il contributo straordinario sul c.d. "caro bollette" (art. 37 del d.l. n. 21 del 2022) ha sollevato molteplici criticità, in relazione ai soggetti passivi individuati, alla base imponibile ed all'arco tempo-

<sup>14</sup> Il TAR Lazio-Roma, nella sentenza n. 15278 del 2022, in riferimento al contributo straordinario *ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022*, ritiene che sussistano tutti gli elementi tipizzanti del tributo: «Nel caso in esame -come correttamente dedotto dalle parti- la ricorrenza dei requisiti appena rassegnati è, a parere del Collegio, evidente, in quanto:

- il prelievo è disposto da una norma avente forza di legge;
- non è dubitabile la definitività della prestazione patrimoniale, della quale non è prevista alcuna forma di restituzione o di ripetibilità, neppure parziale, in favore dei soggetti passivi: ai sensi del comma 5 dell'art. 37, il contributo è liquidato e versato per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, con le modalità di cui all'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e la possibilità del rimborso contemplata dalla norma riguarda, come d'ordinario, solo le eventuali eccedenze autoliquidate e versate dai soggetti passivi;
- non vi è alcuna controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo;
- quest'ultimo -almeno nelle intenzioni dell'impianto normativo, e senza che ciò costituisca giudizio sulle svariate censure proposte dalle imprese ricorrenti sul punto- si propone di colpire un indice di capacità contributiva, individuato dall'art. 37 comma 2 nell'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive riferite a un preciso e determinato lasso temporale;
- lo scopo del prelievo è compiutamente espresso nell'incipit del primo comma dell'art. 37, ed è costituito dal contenimento, per le imprese ed i consumatori, dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico».

<sup>15</sup> Al riguardo, l'art. 1 comma 119 della Legge di bilancio 2023 prevede che «ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi». Sul punto, R. IAIA, *La disciplina del contributo di solidarietà temporaneo nel settore energetico (art. 1, commi 115 ss., L. n. 197/2022) nella prospettiva sistematica e comparatistica*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 13.06.2023, p. 2.

rale preso in considerazione dal legislatore ai fini della determinazione della base imponibile stessa.

In riferimento ai soggetti passivi del tributo, essi non sono tutti gli operatori che hanno prodotto extraprofitto, ma solo quelli che operano nel settore energetico. Il prelievo solidaristico, infatti, trova applicazione nei confronti dei soggetti che, nel territorio dello Stato, esercitano, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, di gas metano o l'estrazione di gas naturale, dei rivenditori di gas metano, gas naturale o energia elettrica, dei soggetti che producono, distribuiscono o commerciano prodotti petroliferi nonché di quelli che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono detti beni nel territorio dello Stato da altri Stati UE<sup>16</sup>.

Sebbene, in merito all'individuazione dei soggetti passivi, altri Stati europei abbiano optato per scelte diverse<sup>17</sup>, in Italia l'applicazione del contributo in esame realizza una misura selettiva settoriale nei confronti delle imprese che operano nel settore energetico rispetto ad altri soggetti che, pur avendo realizzato sovraprofitto congiunturali, non sono assoggettati al contributo straordinario. La norma, inoltre, non sembra distinguere tra produttori di materie prime, che realizzano un margine di guadagno maggiore, rispetto ai distributori che subiscono l'aumento del costo di acquisto dei prodotti venduti, senza di fatto avere nessun riflesso sui margini di guadagno, determinando, in tal modo, una duplice discriminazione: l'una, interna, tra i soggetti operanti all'interno dello stesso settore che realizzano margini di guadagno differenti, l'altra, esterna, tra soggetti che operano in settori differenti e, seppur generando fonti di reddito diverso, realizzano comunque degli extraprofitto godendo di un vantaggio competitivo.

<sup>16</sup> L'art. 37, comma 1, d.l. n. 21 del 2022 esclude, espressamente, i soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti. Rientrano, invece, in questo novero anche i soggetti che partecipano ad un Gruppo IVA. Pertanto, il Gruppo IVA non è identificabile come soggetto interessato direttamente dal contributo straordinario ma ciascun partecipante in capo al quale si sono realizzati i presupposti.

<sup>17</sup> A titolo esemplificativo, in Ungheria, il contributo straordinario non si applica soltanto alle società del settore energetico, ma anche alle istituzioni finanziarie, alle società farmaceutiche, alle grandi catene di vendita al dettaglio, alle società di telecomunicazioni ed alle compagnie aeree che hanno prodotto extraprofitto. Per una disamina delle misure introdotte in Spagna, Ungheria, Romania e Belgio, si veda C. FONTANA, *La tassazione dei sovraprofitto delle imprese energetiche tra indirizzi europei, prospettive di riforma e persistenti dubbi di legittimità costituzionale*, in *Riv. Dir. Trib. Inter.*, n. 3/2022, p. 169.

Il carattere settoriale del contributo *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022 rende legittimo interrogarsi sulla ragionevolezza o arbitrarietà di tale scelta, anche in relazione al principio di capacità contributiva.

Al riguardo, la Corte costituzionale, nella sentenza n. 10 del 2015, prima di giungere a dichiarare l'illegittimità della *Robin Hood Tax*, si sofferma in maniera puntuale sulla funzione dell'art. 53 della Costituzione, quale specificazione settoriale del più ampio principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Legge fondamentale.

Secondo il pensiero della Corte, la sua applicazione consente, in astratto, una tassazione diversificata, purché questa non sia arbitraria.

La Consulta, in particolare, riconoscendo nella fattispecie tributaria esaminata una ipotesi di discriminazione qualitativa dei redditi «per il fatto che essa si applica solo ad alcuni soggetti economici operanti nel settore energetico e degli idrocarburi», ribadisce un rilevante principio di diritto già enunciato in altre sentenze<sup>18</sup>: «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria», richiedendosi piuttosto «un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al più alto compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà economica, politica e sociale». Per questo motivo, sarebbe legittima una diversificazione del sistema tributario in ragione delle aree economiche d'interesse e della tipologia dei contribuenti, se supportata da adeguate giustificazioni, tanto che «non si può escludere che le peculiarità del settore petrolifero si prestino in linea teorica, a legittimare uno speciale regime tributario».

In altri termini, «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione»<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Cfr. Corte Cost., sent. n. 341 del 2000; Corte Cost., sent. n. 223 del 2012.

<sup>19</sup> In merito alla sentenza n. 10 del 2015 della Corte Cost., si veda G. BIZIOLI, *L'incostituzionalità della Robin Hood tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, n. 5/2015, p. 1079 ss.; L. CARPENTIERI, *La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi; l'autogoverno degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2017, I, p. 223 ss.; G. MARONGIU, *Robin*

La Corte, dunque, afferma espressamente che non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza, purché tali differenziazioni non siano ingiustificate, arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate.

A tal proposito, partendo dal presupposto che il settore petrolifero e quello energetico – sempre ad avviso della Corte – sono di stampo «oligopolistico», essendo caratterizzati «da una scarsa competizione fra le imprese», con elevate barriere all'entrata e trattandosi di un mercato accompagnato da una «domanda anelastica», «non è del tutto implausibile ritenere che questo settore di mercato possa essere caratterizzato da una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale *ad hoc*».

Appurata, dunque, la possibilità, chiaramente ritenuta legittima dalla Corte costituzionale nella richiamata sentenza n. 10 del 2015, di prevedere una diversificazione del regime tributario per aree economiche o per tipologia di contribuenti – soprattutto in riferimento al settore petrolifero ed a quello energetico – purché supportata da adeguate giustificazioni, è la base imponibile<sup>20</sup> del contributo straordinario che desta maggiori perplessità.

Al riguardo, è necessario interrogarsi se, così congegnata, essa risulti o meno idonea ad intercettare puntualmente gli extraprofiti, legati ad una situazione congiunturale straordinaria.

La base imponibile del contributo solidaristico straordinario *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022 – rappresentata dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e passive, registrate nelle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), prendendo come riferimento il periodo che intercorre tra il 1° ottobre 2021 e il 30 aprile 2022 e confrontandolo con il saldo del periodo che va dal 1° ottobre 2020 fino al 30 aprile 2021 – appare piuttosto discutibile<sup>21</sup>, non essendo idonea ad intercettare l'extraprofitto congiunturale.

---

*Hood tax: taxation without 'constitutional principles'?*, in *Rass. trib.*, n. 5/2008, p. 1335 ss.

<sup>20</sup> La base imponibile del contributo in esame, in particolare, ricorda quella dell'IRAP, differenziandosene nella misura in cui non attribuisce rilievo al valore aggiunto in sé, ma ad un suo incremento qualificato. In questi termini, G. ZIZZO, *La costituzionalità dubbia dell'imposta sugli extraprofiti*, in *Il Sole 24 ore*, 30 giugno 2022.

<sup>21</sup> Cfr. B. SANTACROCE, *Caro energia, l'imponibile IVA non certifica gli extraprofiti*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 maggio 2022; M. EMMA - R. RINALDI, *Il contributo straordinario sugli extra-profitto energetici: lineamenti e problematiche*, op. cit., p. 2334. Gli A. sostengono che «è abbastanza evidente che la progettazione del Contributo, ed in specie la grossolana forfettizzazione della base imponibile basata sui dati IVA, per più ragioni, non restituisce in concreto la misura

Non solo, infatti, la base imponibile determinata dal saldo IVA ingloba, frequentemente, anche la remunerazione di altri fattori della produzione, quali, ad esempio, quelli riconducibili alle operazioni straordinarie, come l'acquisto o cessioni di partecipazioni (com'è noto, anche le operazioni esenti debbono essere indicate nella liquidazione periodica IVA, a meno che il contribuente non abbia richiesto l'esonero da adempimenti ai sensi dell'art. 36 *bis* del d.p.r. n. 633 del 1972), in aggiunta, le imprese soggette al pagamento del contributo *ex art. 37* potrebbero svolgere anche altre attività o servizi, i cui dati, non avendo una contabilità separata ai fini dell'I-VA, affluiscono nelle LIPE, contribuendo, di conseguenza, a determinare la base imponibile del contributo<sup>22</sup>.

Per altro, le ragioni per le quali il “saldo” tra le operazioni relative ai due periodi di riferimento può aver subito escursioni significative possono essere molteplici e non tutte indicative di un vantaggio speculativo realizzato sfruttando al meglio le alterate situazioni di mercato: l'incremento del saldo, ad esempio, può dipendere dall'incremento dei volumi, indipendentemente dall'aumento dei prezzi.

Di contro, le operazioni fuori campo IVA, ad esempio, pur incidendo sul differenziale positivo o negativo dell'extraprofitto, non sono incluse nella rilevazione delle LIPE.

Il principale problema risiede nel fatto che, stante le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione della base imponibile, i dati riportati nella LIPE devono essere assunti integralmente, senza rettifica alcuna e senza esclusioni di dati che potrebbero essere non rilevanti ai fini della determinazione del contributo<sup>23</sup>.

---

degli extraprofitto congiunturali che la norma intende tassare»; C. FONTANA, *La tassazione dei sovraprofitto delle imprese energetiche tra indirizzi europei, prospettive di riforma e persistenti dubbi di legittimità costituzionale*, op. cit., p. 173, ove l'A. ritiene che «Proprio i criteri di determinazione dell'imponibile rappresentano uno dei principali profili di criticità della disciplina in esame».

<sup>22</sup> Al riguardo, cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 23 giugno 2022, in cui è previsto espressamente che «Stante il tenore letterale della previsione di cui al comma 3 dell'articolo 37, nel caso in cui un soggetto svolga molteplici attività, di cui solo una (o più) rientrante in quelle indicate nella risposta n. 1.1, il dato a cui fare riferimento per verificare se il contributo straordinario sia dovuto e per la quantificazione della base imponibile è costituito dal complessivo importo delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA, desumibile dalle LIPE relative ai periodi 1° ottobre 2020 – 30 aprile 2021 e 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022. I dati riportati nelle LIPE, pertanto, in base a quanto previsto dalla norma, non possono essere emendati, estrapolando i valori riferibili alle attività non interessate dal contributo, ma devono essere assunti nella loro interezza, fermo restando che deve trattarsi di operazioni rilevanti ai fini IVA».

<sup>23</sup> Sul punto, la Legge di bilancio 2023, con la previsione di cui alla lettera c) del comma

Malgrado tali criticità, per altro prontamente rilevate dalla dottrina e dagli operatori del settore, l'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022 – nell'apportare alcune modifiche all'art. 37 – ha tralasciato di rettificare tale aspetto cruciale, lasciando sostanzialmente inalterata la modalità di determinazione della base imponibile. Quest'ultima, dunque, così come è stata concepita, non appare idonea a intercettare in modo mirato – ed esclusivo – gli extraprofitti su cui si giustifica l'introduzione del contributo straordinario, essendo utilizzati valori che non esprimono la redditività di una attività d'impresa e che non riescono ad isolare e quantificare l'effettivo incremento dei profitti generati dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici<sup>24</sup>.

In riferimento alla base imponibile, dunque, si intravede la stessa patologia della *Robin Hood Tax*<sup>25</sup>, censurata dalla Corte costituzionale, con

---

120 ha introdotto – tramite i nuovi commi 3-*bis* e 3-*ter* aggiunti nell'articolo 37 del decreto Ucraina – due rilevanti modifiche alla determinazione della base imponibile di cui ai commi 2 e 3 del medesimo articolo. In particolare, i soggetti tenuti al pagamento del contributo straordinario devono procedere alla rideterminazione della base imponibile, considerando che: «Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive, di cui al comma 3, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1» (nuovo comma 3-*bis*, introdotto nell'articolo 37 dall'articolo 1, comma 120, lettera c), della Legge di bilancio 2023); «Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive, di cui al comma 3, le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-*septies* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini dell'IVA» (nuovo comma 3-*ter* dell'articolo 37, introdotto dall'articolo 1, comma 120, lettera c), della Legge di bilancio 2023).

A seguito di tali modifiche, gli importi risultanti dalle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), utilizzati per la determinazione della base imponibile a cui applicare il contributo, devono essere rettificati, in aumento o in diminuzione, degli importi riferibili agli acquisti e/o alle cessioni di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali, qualora tali operazioni di cessione o di acquisto abbiano avuto come controparte un soggetto che eserciti un'attività di cui al comma 1 dell'articolo 37.

<sup>24</sup> Sul punto, D. STEVANATO, *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, in *IBL Focus*, 2022, p. 354. L'A. sostiene che «L'incremento nel valore aggiunto è un indicatore troppo grossolano, se da esso si vuole inferire il conseguimento di extraprofiti: lo stesso può infatti dipendere da una molteplicità di fattori».

<sup>25</sup> Corte Cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10. In siffatto contesto, la Consulta ha riscontrato la violazione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., sull'assunto che l'addizionale all'imposta sui redditi delle società, istituita nel 2008 a carico delle imprese del settore energetico: a) costituisse una maggiorazione di aliquota parametrata a tutto il reddito d'impresa e non ai soli "sovraprofiti"; b) fosse divenuta strutturale, pur essendo stata la sua istituzione dovuta alla situazione congiunturale di crisi economica e al contemporaneo rialzo del prezzo delle materie prime; c) non prevedesse meccanismi capaci di verificare che gli operatori non traslassero gli oneri fiscali sui consumatori. Sul punto, senza alcuna pretesa di esaustività, F. AMATUCCI, *La complessa verifica*

parole che risultano particolarmente attuali, mancando «del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di imponibile "suppletivo" connesso alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura»<sup>26</sup>.

La *Robin Hood Tax*, infatti, pur avendo quale *target* gli ipotetici extraprofitti derivanti da un favorevole andamento del prezzo delle materie prime, finiva, in realtà, per applicare un'aliquota maggiorata all'intero utile delle imprese raggiunte dalla misura, disinteressandosi di distinguere tra profitti ordinari, da tassare con l'aliquota-base dell'IRES, ed extraprofitti, cui applicare la maggiore aliquota. In tal modo, non si percepiva un meccanismo che consentisse di inasprire il prelievo soltanto sull'eventuale parte di reddito aggiuntivo, connesso alla posizione privilegiata dell'attività economica esercitata dai contribuenti al permanere della congiuntura favorevole.

Non era, quindi, come precisa la Corte costituzionale, «un'imposta sulla redditività».

In aggiunta, anche l'arco temporale preso in considerazione dal legislatore ai fini della determinazione della base imponibile del contributo *ex art.* 37 del d.l. n. 21 del 2022 (il periodo ottobre 2021 - aprile 2022 rispetto al periodo ottobre 2020 - aprile 2021) desta perplessità.

In primo luogo, esso non corrisponde alla durata annuale che è propria di un esercizio finanziario e che è assunto per le principali imposte (IVA, IRES, IRPEF) come arco temporale necessario per la determinazione delle imposte dovute.

In secondo luogo, tale raffronto, non consentendo di identificare con chiarezza quali siano gli extraprofitti realizzati rispetto alla soglia di redditi normali, appare del tutto illogico: il legislatore, infatti, non prende in considerazione un periodo di redditività fisiologica, ma, da un lato, un semestre contrassegnato dalla contrazione dei consumi e dei volumi delle vendite e, dall'altro, un semestre in cui gli eventuali sovraprofitti realizzati dalle imprese energetiche potrebbero essere scaturiti dal rientro in una situazione di normalità e dall'incidenza sui prezzi di vendita dovuta dalla crisi russo – ucraina.

---

*di legittimità costituzionale della Robin Hood Tax*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, IV, 2015; P. BORIA, *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax" e l'enunciazione di alcuni principi informativi del sistema di finanza pubblica*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2017, 3, I, p. 223; D. STEVANATO, "Robin Hood Tax": un'incostituzionalità a futura memoria, in *Dial. Trib.*, I, 2015, p. 50.

<sup>26</sup> Corte Cost., sent. n. 10 del 2015, par. 6.5.1. del «*Considerato in diritto*».

I sette mesi del primo arco temporale (1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021) erano, infatti, compresi nel cuore dell'emergenza pandemica, che ha determinato forti contrazioni di fatturato. Un «incremento di saldo» nell'analogo periodo successivo (1° ottobre 2021 - 30 aprile 2022) può essere frutto di un principio di ripresa economica, a fronte di mesi di profonda recessione congiunturale<sup>27</sup>.

#### 4. Il nuovo contributo straordinario introdotto dalla Legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197)

L'art. 1, commi da 115 a 119, della Legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197) ha istituito, per l'anno 2023, «al fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori» un contributo di solidarietà temporaneo, in attuazione degli artt. 14 e ss. del Regolamento (UE) n. 2022/1854<sup>28</sup>.

In riferimento ai soggetti passivi, il contributo in esame è previsto a carico degli operatori che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, da coloro che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea. Il contributo non è dovuto dai soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché dalle piccole imprese e dalle microimprese che esercitano l'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice ATECO 47.30.00<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> In questi termini, D. STEVANATO, *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, op. cit., p. 354.

<sup>28</sup> Tale contributo, come si legge dalla relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023, «costituisce, per l'anno 2023, una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia».

<sup>29</sup> In merito a tale ultimo punto, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 23 febbraio

La Legge di bilancio 2023 ha, inoltre, previsto una soglia di rilevanza al superamento della quale il nuovo prelievo trova applicazione. Esso, infatti, risulta dovuto se almeno il 75% dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività "rilevanti", rimuovendo, attraverso tale correttivo, uno degli aspetti più problematici del precedente contributo<sup>30</sup>. Quest'ultimo, infatti, caratterizzato da un ambito soggettivo eccessivamente ampio, finiva per comprendere, di fatto, anche soggetti che svolgevano in modo del tutto marginale e occasionale una delle attività considerate<sup>31</sup>. In tal modo, l'applicazione del contributo straordinario, ragionevolmente, risulta limitata alle sole società che svolgono le attività interessate in modo prevalente.

In riferimento alle modalità per la determinazione del contributo straordinario, la Legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197) ha introdotto una significativa modifica relativamente alla base imponibile, prevedendo che essa sia individuata nell'incremento del reddito complessivo conseguito nel 2022 rispetto alla media dei quattro anni precedenti e che l'aliquota di tassazione sia stabilita nella misura del 50%.

In particolare, il nuovo contributo straordinario per l'anno 2023 è determinato applicando l'aliquota del 50% sulla quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) relativo al periodo d'imposta 2022, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'IRES conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023. Qualora la media degli utili imponibili di tali quattro periodi d'imposta sia negativa,

---

2023, precisa che «stante le definizioni di "microimprese" e di "piccole imprese" previste dal decreto del Ministro delle attività produttive del 18 aprile 2005 sono, dunque, escluse dal pagamento del contributo di solidarietà le imprese – svolgenti l'attività riconducibile all'anzidetto codice ATECO – che nel medesimo esercizio rispettino i seguenti due requisiti dimensionali: - meno di 50 occupati; - fatturato annuo oppure totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro».

<sup>30</sup> Al riguardo, il legislatore nazionale si è ispirato al criterio adottato dal Regolamento (UE) n. 2022/1854 che considera assoggettati al contributo di solidarietà le «imprese o stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75% del loro fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio (...)».

<sup>31</sup> Sul punto, cfr. M. EMMA - R. RINALDI, *Il contributo straordinario sugli extra-profitti energetici: lineamenti e problematiche*, op. cit., p. 2334, i quali, in riferimento al contributo ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, condivisibilmente, sostengono che «ad esempio, una impresa che, non avendo optato ex art. 36 D.P.R. n. 633/1972 per la separazione delle diverse attività esercitate, potrebbe veder tassati dal Contributo anche eventuali maggiori profitti che nulla hanno a che fare con il settore energetico».

ai fini del calcolo del contributo di solidarietà temporaneo, l'utile imponibile medio è pari a zero.

Pertanto, il contributo non risulta dovuto dai soggetti il cui reddito complessivo IRES del 2022 eccede per meno del 10% la media dei redditi complessivi IRES del quadriennio precedente (2018-2021). Dunque, la modalità di determinazione della base imponibile del nuovo contributo diverge dalla modalità di calcolo del precedente contributo introdotto con l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022 per l'evidente riferimento al reddito complessivo IRES (anziché ai saldi risultanti dalle LIPE).

Sempre ai fini del calcolo del contributo, è stato, inoltre, introdotto un limite, specificando che l'ammontare dovuto non può in nessun caso essere superiore al 25% del valore del patrimonio netto del soggetto passivo alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

Infine, a differenza del contributo *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022, in relazione al quale era previsto che nessun importo era dovuto qualora l'incremento non eccedeva euro 5 milioni, la determinazione della base imponibile del contributo previsto dalla Legge di bilancio 2023 non è soggetta ad alcuna franchigia o limite assoluto.

Tuttavia, nonostante i miglioramenti apportati alla base imponibile del contributo straordinario previsto nella Legge di bilancio 2023, rispetto al precedente contributo, il legislatore, ancora una volta, non sembra aver tenuto conto del principale profilo che aveva condotto la Corte costituzionale alla declaratoria di incostituzionalità della c.d. *Robin Hood Tax* nella sentenza n. 10/2015, continuando a mancare «la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di imponibile "suppletivo" connesso alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura».

Per quanto, infatti, il fine perseguito dal legislatore sia quello di assoggettare al tributo in argomento gli utili eccedenti quelli ordinari<sup>32</sup>, in

---

<sup>32</sup> È quanto emerge, espressamente, anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023, che prevede: «In aderenza con le finalità poste dal regolamento UE di assoggettare al contributo in argomento gli utili eccedenti quelli ordinari, la norma prevede che il contributo di solidarietà si applichi «sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022».

ossequio alle finalità poste dal Regolamento (UE) n. 2022/1854, con riferimento alla base di calcolo, si riscontrano le medesime potenziali distorsioni, già evidenziate in relazione al contributo *ex art.* 37 del d.l. n. 21 del 2022.

Da un lato, il reddito complessivo risulta, infatti, influenzato da eventi diversi da quelli che hanno generato l'extraprofitto<sup>33</sup>; dall'altro lato, il patrimonio netto include anche voci avulse dall'attività esercitata<sup>34</sup>, che rischiano di falsare i dati di riferimento. Senza considerare, in aggiunta, che, potendo sussistere anche soggetti operanti in regime di contabilità semplificata, non è immediatamente disponibile, dai registri contabili, l'ammontare del patrimonio netto.

## 5. Osservazioni conclusive

Tralasciando l'ulteriore criticità – che accomuna il contributo straordinario *ex art.* 37 del d.l. n. 21 del 2022 ed il contributo previsto dalla Legge di bilancio 2023 – rappresentata dalla espressa ineducibilità dei tributi in esame ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP (nonostante la Corte costituzionale si sia già espressa sulla censurabilità di tale scelta, ai sensi dell'art. 53 Cost., in relazione all'IMU<sup>35</sup> e all'IRAP), il vero *punctum dolens* è il criterio prescelto per la determinazione della base imponibile.

Partendo dall'assunto che il principio di capacità contributiva *ex art.* 53 Cost. deve essere collocato nel contesto degli altri valori di rango costituzionale, nell'ottica di un loro coordinamento, e sul presupposto del primato della funzione solidaristica e redistributiva dell'art. 53 della Costituzione, l'introduzione di un contributo straordinario sugli extraprofiti può trovare

<sup>33</sup> Si pensi, a titolo esemplificativo, ai fondi rischi e oneri o alle plusvalenze/minusvalenze da cessioni di partecipazioni.

<sup>34</sup> Basti pensare, ad esempio, alle riserve da rivalutazione iscritte a seguito della rivalutazione volontaria *ex d.l.* n. 104 del 2020 solo dai soggetti OIC.

<sup>35</sup> Corte Cost., sent. n. 262 del 2020, in cui la Corte, relativamente all'IMU del periodo 2012, dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 (nell'originaria stesura) nella parte in cui dispone che «anche per gli immobili strumentali l'IMU è ineducibile dalle imposte sui redditi d'impresa», in relazione agli artt. 3, 41 e 53 Cost., evidenziandone la decisività nel giudizio promosso da una società di capitali operante nel settore immobiliare che aveva pagato il tributo locale su alcuni beni strumentali senza poterlo dedurre ai fini IRES. Trattandosi di un tributo non commisurato al reddito né oggetto di rivalsa, l'IMU va qualificato come «onere fiscale» disciplinato dall'art. 99 del TUIR e, consideratane la natura di fattore produttivo indispensabile per l'imprenditore, con piena deducibilità ai fini IRES.

legittimazione, atteso che la sua introduzione sottende la tutela di principi fondamentali attinenti la sfera economico-sociale. Al riguardo, partendo dalla sentenza n. 10 del 2015, che legittima una diversificazione del sistema tributario in ragione delle aree economiche d'interesse e della tipologia dei contribuenti, purché supportata da adeguate giustificazioni, si ritiene non sia contestabile la possibilità di prevedere un inasprimento dell'onere tributario per alcuni settori produttivi che, ad una valutazione discrezionale ma ragionevole, risultino in posizione di privilegio nell'attuale quadro economico, in quanto titolari di extraprofitto derivanti da eventi congiunturali.

Se, poi, si considera che il maggior gettito conseguito viene impiegato a favore di coloro che, invece, si trovano in una posizione peggiore, il contributo straordinario sugli extraprofitto potrebbe trovare la sua giustificazione nell'ambito dei principi costituzionali della eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, comma 2, e del limite dell'utilità sociale in funzione del quale può svolgersi una attività economica, *ex art. 41, comma 2, Cost.*, per i quali viene attivata la funzione extrafiscale e redistributiva dell'imposta.

Tuttavia, così come la *Robin Hood Tax* era contraria al principio di capacità contributiva in quanto, nonostante il fine dichiarato di assoggettare ad imposizione gli extraprofitto del settore, l'addizionale in esame veniva applicata all'intero profitto conseguito dalle imprese, allo stesso modo appare del tutto discutibile la modalità di determinazione della base imponibile del contributo *ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022*, risultando inadeguata ad intercettare in modo mirato – ed esclusivo – gli extraprofitto.

D'altra parte, anche la base imponibile del contributo straordinario introdotto dalla Legge di bilancio 2023 desta le medesime perplessità. Per quanto, da un lato, sia condivisibile la scelta del legislatore di non individuare la base imponibile del contributo nell'incremento del saldo determinato tra le operazioni attive e passive registrate nelle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), dall'altro lato, permangono, almeno in parte, le potenziali distorsioni già sollevate in riferimento al contributo *ex art. 37 del d.l. n. 21 del 2022*.

In conclusione, l'imposizione differenziata deve essere supportata da adeguate giustificazioni che devono tradursi, in modo ragionevole e proporzionale, nella struttura del tributo. Ed è proprio la struttura del tributo, nel momento in cui non consente di intercettare il c.d. sovraprofitto congiunturale – nonostante i miglioramenti introdotti dalla Legge di bilancio 2023 – che espone il tributo stesso alla censura di incostituzionalità, tenendo conto che il giudizio di legittimità costituzionale si focalizza «sull'uso

ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione»<sup>36</sup>.

Se, infatti, la Consulta ammette che «la previsione di aliquote differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi rientra pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva»<sup>37</sup>, è necessario che tale previsione consenta di distinguere, puntualmente, l'ordinaria base imponibile, tassabile a regime, rispetto alla base imponibile meritevole di una tassazione integrativa.

Sul punto, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, sez. 27, con cinque articolate ordinanze<sup>38</sup>, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale in relazione al contributo *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022 per plurimi profili di violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione. Tra questi, figura anche la genericità, l'indeterminatezza e l'irragionevolezza della base imponibile del contributo, del tutto inidonea ad intercettare gli extraprofitti congiunturali. La Corte di Giustizia Tributaria, riportando e facendo proprie, quasi integralmente, le argomentazioni delle ricorrenti, ha sottolineato come il contributo, ipoteticamente volto a colpire i sovraprofitti, si dimostrerebbe, di fatto, inadeguato allo scopo, perché del tutto inidoneo ad intercettare selettivamente tali grandezze economiche.

Dunque, è doverosa una riflessione conclusiva: se il legislatore ritiene che le imprese energetiche manifestino una maggiore capacità contributiva, a causa del conseguimento di maggiori guadagni del tutto immeritati – ossia di *windfall profit* o di *excess profit* quale conseguenza di circostanze fortuite, “portate dal vento”, che non riflettono alcun merito imprenditoriale – deve, necessariamente, individuare una base imponibile che effettivamente risulti idonea ad intercettare tale extraprofitto immeritato. Se, infatti, il fine perseguito è sottoporre ad imposizione maggiorata i redditi eccezionali, è opportuno definire puntualmente la soglia dei redditi normali, predisponendo «un rigoroso meccanismo che consenta di tassare separatamente (e più severamente) solo l'eventuale parte di profitto suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere

<sup>36</sup> Corte Cost., sent. n. 111 del 1997.

<sup>37</sup> Corte Cost. sent. n. 21 del 2005.

<sup>38</sup> CGT I Roma ordinanza n. 2437-27-2023.

di una data situazione (strutturale o congiunturale)»<sup>39</sup>. Indubbiamente, si tratta di un'analisi tutt'altro che semplice: non è agevole, infatti, individuare il *limen* tra redditività considerata fisiologica – riconducibile ad investimenti, capacità di innovazione, ricerca ecc. – e redditività patologica, dovuta unicamente ad eventi congiunturali.

Contrariamente, il rischio ravvisabile è colpire anche redditi “meritevoli”: ciò avrebbe un effetto disincentivante per la ricerca, l'innovazione, il progresso tecnologico, ecc. D'altra parte, anche nella stessa comunicazione «*RePowerEU*: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili» (a seguito della quale, in Italia, è stato introdotto il contributo straordinario sugli extraprofitti *ex art.* 37 del d.l. n. 21 del 2022) la Commissione Europea si sofferma sulla necessità che i Legislatori statali si adoperino per individuare, correttamente, «i rendimenti eccessivi» di matrice speculativa, attraverso il ricorso a «criteri ed eventi oggettivi e verificabili» atti ad escludere, dalla base imponibile, componenti strutturali dell'aumento dei prezzi delle risorse energetiche.

Stante la necessità di isolare l'extraprofitto, pur nella consapevolezza delle difficoltà che tale operazione implica, il legislatore italiano, nella previsione nel nuovo contributo introdotto nella Legge di bilancio 2023, avrebbe potuto quanto meno istituire un tributo così come strutturato dalle disposizioni degli artt. 14 e ss. del Regolamento (UE) 2022/1854. Sebbene il predetto Regolamento attribuisca espressamente agli Stati membri la duplice possibilità di istituire il tributo così come strutturato dalle disposizioni degli artt. 14 e ss. o, alternativamente, di creare un proprio tributo seguendo le “linee guida” sancite nel Regolamento europeo<sup>40</sup>, il legislatore italiano, optando per la seconda delle alternative illustrate<sup>41</sup>, prevedendo

<sup>39</sup> In questi termini, G. MORO, *Il contributo straordinario per il caro bollette: profili di legittimità costituzionale*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2022, p. 832.

<sup>40</sup> Si veda l'art. 14 del Regolamento n.1854/2022: «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 sono soggetti a un contributo di solidarietà obbligatorio, a meno che gli Stati membri non abbiano adottato misure nazionali equivalenti».

<sup>41</sup> Per completezza, è necessario sottolineare che anche altri Stati Europei, come l'Italia, hanno seguito la seconda delle alternative previste dal Regolamento (UE) n.1854/2022, optando per una propria definizione del tributo e prendendo le distanze, per quanto possibile, dal contributo europeo. Tra questi: la Francia, la Grecia ed il Portogallo. Sul punto, M. BETTONI, *Panoramica sul recepimento da parte degli Stati membri del Regolamento n. 1854/22 e profili critici (prima parte)*, in *Fiscalità dell'energia*, [www.fiscalitadellenergia.it](http://www.fiscalitadellenergia.it), 24.03.2023. Per quanto riguarda la Germania, la Spagna e l'Olanda, si veda M. BETTONI, *Panoramica sul recepimento degli Stati membri del Regolamento n. 1854/22 e profili critici (seconda parte)*, in *Fiscalità dell'energia*, [www.fiscalitadellenergia.it](http://www.fiscalitadellenergia.it).

ai fini della commisurazione dell'imponibile una franchigia del 10%, si è discostato dalla normativa europea. Oltre alle criticità, esaminate nel paragrafo 4, di cui la base imponibile del nuovo contributo introdotto dalla Legge di bilancio 2023 risulta affetta, la franchigia del 10% prevista dal legislatore italiano, a differenza del contributo europeo – che ha sancito «un confine rivelatore di “extraprofitti”, pari al 20% della media reddituale del quadriennio precedente il 2022»<sup>42</sup> – finisce per attrarre ad imposizione anche redditi che ne risultano esclusi in base al Regolamento europeo.

In definitiva, se la base imponibile non è idonea ad individuare ed isolare l'extraprofitto e “i rendimenti eccessivi” dovuti ad eventi congiunturali, tali imposte innovative, inevitabilmente, risultano difettose nella loro struttura, rischiando di essere in contrasto con i principi di cui all'art. 3 e 53 Cost., finendo, seppur ispirate da giuste intenzioni<sup>43</sup>, per tradursi in imposte “ingiuste”. Ed è proprio questo il rischio che sembra manifestarsi sia per il contributo *ex art. 37* del d.l. n. 21 del 2022 sia per il nuovo contributo introdotto dalla Legge di bilancio 2023.

---

fiscalitadellenergia.it, 16.06.2023.

<sup>42</sup> Cfr. R. IAIA, *La disciplina del contributo di solidarietà temporaneo nel settore energetico (art. 1, commi 115 ss., L. n. 197/2022) nella prospettiva sistematica e comparatistica*, op. cit.

<sup>43</sup> In questi termini, P. SUPINO, *Non solo l'Italia tassa i sovraprofitti energetici: le misure adottate o proposte negli altri Paesi europei*, in *www.fiscalitadellenergia.it*, 13.09.2022, p. 1.

