BonelliErede
with LOMBARDI

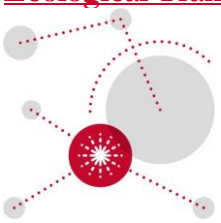
Focus Team Contenzioso tributario
Focus Team Energy & Ecological Transition
2 agosto 2022

Il "Contributo Caro Bollette" è definitivamente legge: restano problematiche operative e alcuni dubbi di legittimità

Focus Team Contenzioso tributario

Focus Team Leaders
Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
Tel. +39 02 771131

Focus Team Energy & Ecological Transition



Focus Team Leaders
Catia Tomasetti
catia.tomasetti@belex.com
Tel. +39 02 771131

1. Premessa

L'articolo 37 del Decreto Legge n. 21 del 21 marzo 2022[1] (il "**Decreto Energia**") ha introdotto il contributo straordinario contro il "caro bollette" (il "**Contributo**") al fine di assoggettare a tassazione i c.d. "extra-profitti" conseguiti dagli operatori del settore energetico[2] a fronte del recente incremento dei prezzi dell'energia.

Sebbene l'intento del Legislatore sia stato in linea di principio giustificabile nell'ottica di una virtuale "ridistribuzione" di una extra-ricchezza conseguita da una certa categoria di imprese per motivi congiunturali, il Contributo così configurato si presta a più di una critica (i) sia sul piano della concreta operatività (ii) sia su quello, più generale, dell'equità tributaria e della capacità contributiva.

Le modifiche apportate sia in sede di conversione del Decreto Energia che del Decreto Legge n. 50 del 17 maggio 2022 (il "**Decreto Aiuti**") non sembrano, tuttavia, aver accolto le numerose e motivate istanze degli operatori del settore[3], lasciando irrisolte alcune eccezioni, *in primis* quelle di possibile illegittimità costituzionale del Contributo.

---

[1] Decreto convertito in legge, con Legge n. 51 del 20 maggio 2022.

[2] Gli operatori soggetti al Contributo sono coloro che esercitano nel territorio dello Stato l'attività di produzione di energia elettrica, estrazione di gas metano e di gas naturale, la successiva rivendita dei medesimi, nonché produzione, distribuzione e rivendita di prodotti petroliferi. La Circolare n. 22 del 23 giugno 2022 dall'Agenzia delle Entrate individua più precisamente i soggetti tenuti al pagamento del Contributo tra coloro che svolgono le attività indicate dai 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. Va peraltro notato come tale Circolare individui le seguenti attività "in linea di massima", facendo desumere che l'elenco abbia una portata meramente esemplificativa.

[3] Le numerose eccezioni al Contributo hanno trovato espressione anche in alcune pronunce cautelari depositate al TAR del Lazio per richiedere la sospensione del pagamento dell'acconto. Al

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

Parimenti, gli interventi dell'Agenzia delle Entrate -in particolare con la Circolare n. 22 del 23 giugno 2022 (la "**Circolare**")- per quanto sicuramente chiarificatori di temi importanti, come il presupposto soggettivo e oggettivo e un'identificazione più puntuale degli operatori tenuti al pagamento del Contributo, non sono tuttavia riusciti a fare completa chiarezza su taluni aspetti operativi.

Facendo seguito ai nostri precedenti approfondimenti[4], si vuole qui focalizzare l'attenzione sugli aspetti di maggiore criticità del Contributo e potenziale interesse per gli operatori, posto che **con la conversione in legge del Decreto Aiuti dello scorso 15 luglio la disciplina del Contributo è ora definitivamente approvata**[5].

2. Determinazione del Contributo

2.1. La base imponibile

La base imponibile del Contributo è rappresentata dall'incremento del saldo netto delle operazioni attive e passive effettuate tra il 1° ottobre 2020 e il 30 aprile 2021, rispetto al medesimo saldo netto maturato tra il 1° ottobre 2021 e il 30 aprile 2022 (i "**Periodi di Riferimento**"). Questo incremento è tassato con un'aliquota fissa pari al 25%[6].

Non sono soggette al pagamento del Contributo le imprese che hanno registrato un incremento tra i due periodi di riferimento:

i. inferiore a 5 milioni di euro; e, in ogni caso
ii. inferiore al 10%.

Con la conversione del Decreto Energia è stato anche chiarito che, nel caso in cui il saldo riferibile al periodo tra il 1° ottobre 2020 e il 31 marzo 2021 risulti negativo, ai fini del calcolo della base imponibile per tale periodo deve essere assunto un valore di riferimento pari a zero[7].

Autori

Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
Tel. +39 02 771131

Giulio Mazzotti
giulio.mazzotti@belex.com
Tel. +39 02 771131

Simone Schiavini
simone.schiavini@belex.com
Tel. +39 02 771131

Alberto Cominetti
alberto.cominetti@belex.com
Tel. +39 02 771131

riguardo, il TAR si è pronunciato sull'insussistenza di un possibile *periculum in mora*, facendo leva sul fatto che si sarebbe trattato del versamento di un acconto che, pur nella sua indubbia rilevanza, rappresenterebbe un onere provvisorio comunque rimediabile. Il Tribunale amministrativo non entra nel merito della questione, lasciando impregiudicata qualsiasi valutazione di merito e di rito. La decisione sul merito è stata rinviata al prossimo 8 novembre.

[4] Si veda la precedente newsletter relativa a "*Il c.d. Decreto Energia e il contributo contro il caro bollette*" del nostro Focus Team Energy & Ecological Transition del 23 marzo 2022 disponibile qui.

[5] Si veda la precedente newsletter relativa a "*Legge di conversione del c.d. "Decreto Aiuti" e le principali novità in materia di autorizzazioni di impianti alimentati da fonti rinnovabili*" del nostro Focus Team Energy & Ecological Transition del 25 luglio 2022 disponibile qui.

[6] Originariamente l'articolo 37 del Decreto Energia disponeva che, ai fini del calcolo della base imponibile del Contributo fosse rilevante il saldo netto tra le operazioni attive e passive realizzate dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022 rispetto al medesimo saldo netto realizzato tra il periodo il 1° ottobre 2020 e il 31 marzo 2021; inoltre l'aliquota del Contributo era pari al 10%.

[7] La differenza tra i periodi di riferimento indicati ai fini del calcolo della base imponibile del Contributo e le conseguenze di un saldo negativo evidenzia un non perfetto coordinamento tra la Legge di conversione del Decreto Energia e il Decreto Aiuti, che non risulta essere stato corretto neppure in sede di conversione del Decreto Aiuti.

Operativamente, per calcolare il saldo netto delle operazioni attive e passive il contribuente dovrà utilizzare i dati contenuti nelle comunicazioni delle liquidazioni IVA periodiche (le "**Comunicazioni LIPE**"). La Circolare precisa che la norma non consente alcuna "correzione" o modifica degli importi così come risultanti dalle Comunicazioni LIPE: non sembra dunque possibile includere operazioni diverse da quelle rilevanti ai fini delle stesse Comunicazioni LIPE e questo può creare alcuni effetti potenzialmente distorsivi nel meccanismo applicativo e verosimilmente non desiderabili sul piano della *ratio* normativa.

In caso di adesione al c.d. "Gruppo IVA", la Circolare specifica che il Contributo è a carico di ciascuno dei soggetti che vi abbiano aderito, purché questi esercitino singolarmente una o più delle attività rilevanti (ricostruendo in tal caso le operazioni come se il singolo soggetto aderente al gruppo avesse operato *stand alone*). Da questa precisazione, peraltro, si trae indirettamente un'importante conclusione, ossia che il Contributo va considerato e calcolato **con riferimento alla singola società, senza che per questo rilevino in alcun modo l'appartenenza a un gruppo** ovvero relazioni con altre imprese collegate.

Infine, il Contributo non è deducile ai fini dell'IRES e dell'IRAP, come espressamente previsto dal comma 7 dell'articolo 37 del Decreto Energia così come convertito nella Legge n. 51 del 20 maggio 2022.

2.2. Adempimenti dichiarativi e versamento del Contributo

Gli adempimenti dichiarativi sono stati disciplinati col Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 221978 del 17 giugno 2022, in cui è stabilito che i dati rilevanti ai fini del Contributo dovranno essere indicati nella dichiarazione IVA 2023. Ulteriori dettagli operativi saranno contenuti nelle istruzioni della dichiarazione IVA 2023, attese per la fine del presente anno.

Ai fini del versamento, le imprese devono pagare tramite F24[8] il 40% del Contributo, a titolo di acconto, entro il 30 giugno ed entro il 30 novembre il saldo pari alla differenza.

3. Criticità operative del Contributo

3.1. Accise

Come chiarito dalla Circolare, le accise -in quanto tali- non devono essere tenute in considerazione ai fini del calcolo della base imponibile del Contributo, sebbene rappresentino un onere rilevante e di diretto impatto sul valore netto della produzione per le imprese del settore energetico[9].

---

[8] Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 221978 del 17 giugno 2022.

[9] Si tenga presente -come noto- che le accise costituiscono un onere rilevante nell'ambito dell'attività di produzione e commercializzazione dei prodotti energetici, che quindi impatta una moltitudine degli operatori soggetti al Contributo. Tra questi, a titolo esemplificativo e molto in generale,

Questa scelta può determinare un primo effetto distorsivo, infatti:

- da un lato, l'impresa soggetta alle accise può esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del compratore, tramite un corrispondente aumento del prezzo dei prodotti; tale maggior prezzo è rilevante ai fini IVA, concorre alla determinazione dell'ammontare complessivo di operazioni attive nelle Comunicazioni LIPE e nella dichiarazione IVA e, di conseguenza, anche all'ammontare di operazioni attive soggette al Contributo;
- dall'altro lato, al contrario, le accise pagate all'Erario, non costituendo un'operazione rilevante ai fini IVA e -non figurando nelle Comunicazioni LIPE- non concorrono all'ammontare delle operazioni passive ai fini del calcolo del Contributo.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare ha affermato come **non sia possibile escludere in via interpretativa la componente di prezzo delle accise dalle operazioni attive né d'altro canto includere le accise versate all'Erario tra quelle passive**.

L'effetto finale, in termini di determinazione del Contributo, risulta potenzialmente distorsivo oltre che asistematico: in caso di incremento dei volumi di vendita tra i Periodi di Riferimento, infatti, il Contributo si applicherebbe su una base imponibile in cui a un determinato componente attivo (l'accisa sul cessionario) non corrisponderebbe un componente passivo della medesima natura (l'accisa sostenuta verso l'Erario).

3.2. Operazioni extra-territoriali

Per un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ai fini IVA non sono rilevanti le operazioni c.d. "extra-territoriali", *ex* articoli da 7 a 7-*septies* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Decreto IVA), come ad esempio gli acquisti di beni mobili situati al di fuori dell'UE che non si qualificano come importazioni (le "**Operazioni Passive Non Rilevanti**"), le cessioni di beni mobili che non si trovano in Italia o le prestazioni di servizi a favore di soggetti passivi non stabiliti in Italia (le "**Operazioni Attive Non Rilevanti**").

Queste operazioni, tuttavia, scontano un diverso trattamento ai fini delle dichiarazioni periodiche, infatti:

i. le Operazioni Passive Non Rilevanti non sono indicate nelle Comunicazioni LIPE;
ii. invece, le Operazioni Attive Non Rilevanti sono riportate nelle Comunicazioni LIPE.

Per questo, il saldo netto delle operazioni attive e passive nei Periodi di Riferimento -rilevante ai fini della determinazione del Contributo- risulterebbe da un lato incrementato dalle Operazioni Attive Non Rilevanti;

---

sono tenuti al versamento delle accise: gli operatori che producono energia elettrica da fonti rinnovabili con potenza superiore a 20 kW, gli operatori che producono energia elettrica da fonti fossili, i produttori di benzina, gas naturale, oli combustibili e carbone.

dall'altro lato, però, in maniera "asimmetrica[10]", il medesimo saldo netto non subirebbe una riduzione per le Operazioni Passive Non Rilevanti.

Tuttavia, al riguardo la Circolare n. 25 dell'11 luglio 2022 ha precisato che le Operazioni Attive Non Rilevanti non concorrono alla determinazione della base imponibile del Contributo, a condizione che (e nella misura in cui), "*gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini IVA e, pertanto, per la mancanza del requisito della territorialità, non siano computabili nelle LIPE*". Lo sforzo interpretativo dell'Agenzia delle Entrate -al fine di mantenere una certa "simmetria" nel computo della base imponibile del Contributo- è senz'altro apprezzabile, in quanto permette un bilanciamento economico tra componenti attivi e componenti passivi che concorrono al Contributo[11].

3.3. Meccanismo di compensazione a due vie

Come noto, l'articolo 16 del Decreto n. 4 del 27 gennaio 2022 ("il **Decreto Sostegni-ter**"), ha istituito un meccanismo di compensazione a due vie per i produttori di energia "rinnovabile" (il "**Meccanismo di Compensazione**"). La base imponibile del Meccanismo di Compensazione è data dalla differenza tra (i) un prezzo di riferimento indicato nel Decreto Sostegni-ter e (ii) il prezzo di mercato dell'energia elettrica nel periodo compreso tra l'1 febbraio 2022 e il 31 dicembre 2022[12].

Le imprese produttrici di energia elettrica da fonte rinnovabile risultano quindi soggette a un doppio prelievo, quantomeno in relazione agli extra-profitti realizzati nel periodo compreso tra l'1 febbraio 2022 e il 30 aprile 2022: a oggi, peraltro, non è possibile far confluire quanto versato a titolo di Meccanismo di Compensazione tra le operazioni passive rilevanti ai fini del calcolo della base imponibile del Contributo, dato che il Meccanismo di Compensazione si dovrebbe qualificare come irrilevante ai fini IVA e, dunque, non confluire nelle Comunicazioni LIPE.

Anche la Circolare sembra confermare questa conclusione, dove afferma l'impossibilità di effettuare modifiche rispetto agli importi indicati nelle Comunicazioni LIPE. **La penalizzazione complessiva per il settore rischia, quindi, di essere particolarmente pesante, probabilmente anche al di là di un'equa tassazione dei c.d. "extra-profitti", per quanto maturati.**

---

[10] È evidente che gli adempimenti formali e le modalità di rappresentazione delle operazioni nelle Comunicazioni LIPE possono incidere in maniera anche irragionevole sulla determinazione della base imponibile del Contributo nel caso in cui un soggetto passivo che opera in Italia nel settore energetico acquisti e ceda prodotti in Paesi non appartenenti all'UE tra il 1° ottobre 2021 e il 30 aprile 2022, senza procedere a un'importazione di tali prodotti.

[11] Diversamente si sarebbe potuta ipotizzare finanche una possibile censura sul piano comunitario qualora, anche indirettamente, si fosse creato un diverso trattamento in situazioni analoghe tra acquisti da altri Stati membri dell'UE (non rilevanti nelle Comunicazioni LIPE) e acquisti interni (invece pienamente rilevanti ai fini delle Comunicazioni LIPE e quindi del computo del Contributo).

[12] Si veda la precedente newsletter relativa a "*Il Decreto Legge "Sostegni Ter" e i profili fiscali delle misure a contrasto dell'aumento dei prezzi dell'elettricità per le imprese"* del nostro Focus Team Energy & Ecological Transition del 9 febbraio 2022 disponibile qui.

3.4. *Derivati*

Le imprese energetiche stipulano ordinariamente derivati di copertura per stabilizzare l'andamento del prezzo delle materie prime, energia stessa *in primis*.

Questo fa sì che quando il prezzo dei prodotti energetici sale -come appunto successo negli ultimi mesi- non è certo che l'impresa maturi effettivamente extra-profitti, in quanto quest'ultima è tenuta a versare alla controparte (solitamente un istituto di credito) il differenziale tra il prezzo concordato e il prezzo attuale della materia prima oggetto di copertura (per esempio, sulla base di contratti *futures*).

I differenziali monetari derivanti dai contratti derivati sono stati considerati a lungo esclusi dal campo di applicazione dell'IVA[13]. Recentemente l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 1 del 3 gennaio 2022 (la "**Risoluzione n. 1/2022**"), ha però affermato che i differenziali monetari da derivati siano da considerare rilevanti ai fini IVA, per quanto in regime di esenzione.

Seguendo tale posizione sembrerebbe quindi possibile -oltre che ragionevole- considerare i derivati nella base imponibile del Contributo.

4. Possibili profili di incostituzionalità

La struttura e la finalità del Contributo ricordano, in parte, le caratteristiche della c.d. "*Robin Hood Tax*" ("**Rht**"), dichiarata incostituzionale nel 2015[14].

Pur nelle difficoltà di introdurre un prelievo settoriale *ad hoc*, **il Legislatore ha quindi cercato di delineare il Contributo in modo da superare i principali profili di incostituzionalità della Rht**:

i. il primo aspetto critico della Rht era connesso al fatto che la sua applicazione non era limitata nel tempo e riconducibile a un evento straordinario, ma si trattava di una sovraimposta dell'IRES "a regime", applicabile in ogni periodo nei confronti dei produttori di energia (aspetto ritenuto in contrasto col principio di uguaglianza). Con il Contributo, invece, il Legislatore ha previsto un prelievo *una tantum* che, almeno da questo punto di vista, a oggi non dovrebbe essere suscettibile di censure di costituzionalità;

ii. il secondo aspetto passibile di censure costituzionali della Rht era rappresentato dal meccanismo di formazione della base imponibile, che non aveva a oggetto solo gli "extra-profitti" generati dalle imprese operanti nel settore, ma l'intero reddito imponibile rilevante ai fini IRES.
Sotto questo secondo profilo, il Contributo parrebbe presentare ancora delle criticità: infatti, la base imponibile del

[13] Cfr. Risoluzione 16 luglio 1998 n. 77.
[14] Cfr. Sentenza n. 10 del 11 febbraio 2015.

Contributo è determinata prendendo in considerazione le operazioni "rilevanti a fini IVA", che includono anche operazioni che in realtà poco (o niente) hanno a che fare con "extra-profitti" determinati dal caro-energia, come ad esempio i proventi derivanti dalla cessione di partecipazioni o di *asset* effettuate -per pura coincidenza- nel periodo di riferimento. Ciò determinerebbe un' "irragionevole" imposizione dei soggetti tenuti al Contributo, per difetto dell'effettiva capacità contributiva su cui questo insisterebbe.
Questa criticità assume evidenza ancora più significativa, ove si consideri che il presupposto soggettivo di applicazione del Contributo è particolarmente ampio, anche secondo le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate nella Circolare.
Quest'ultima ha infatti specificato che il Contributo si applica anche qualora l'impresa svolga una delle attività rilevanti[15] in via "residuale" (e dunque non solo quando costituisce l'attività principale): in questo caso, a maggiore ragione, la tassazione degli "extra-profitti" assumerebbe caratteri potenzialmente distorsivi, posto che -senza correttivi di sorta- la base imponibile sarebbe irragionevolmente condizionata dalla preponderanza di operazioni diverse da energetiche e quindi, sì rilevanti ai fini IVA ma del tutto scollegate dall'andamento congiunturale che il Contributo mirerebbe a "contemperare".

Infine, sempre sul piano della possibile "irragionevolezza" dell'imposizione del Contributo -considerando quanto sopra rappresentato- sembrano poi potersi individuare altri aspetti da valutare attentamente in tema di costituzionalità:

i. *in primis*, la mancata esclusione dalla base imponibile del Contributo della componente di prezzo derivante dall'esercizio del diritto di rivalsa sulle accise ovvero, per altro verso, l'inclusione tra le operazioni passive rilevanti delle accise versate all'Erario;
ii. *in secundis*, l'irrilevanza del Meccanismo di Compensazione ai fini del calcolo della base imponibile del Contributo, fatto questo che determinerebbe un'extra-tassazione per gli operatori energetici da fonti rinnovabili davvero onerosa.

Alla luce di quanto sopra e considerate le diverse rimostranze da parte degli operatori del settore energetico -non accolte nel corso dell'*iter* legislativo -appare quindi verosimile attendersi l'inizio di contenziosi che portino a sollevare eccezioni di costituzionalità sul Contributo in esame.

[15] Si veda la precedente nota 2.

Focus Team Contenzioso tributario

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con *focus* sul contenzioso tributario

Andrea Silvestri
Tributario

Stefano Brunello
Tributario

Matteo Fanni
Tributario

Laura Salvaneschi
Contenzioso

Francesco Sbisà
Penale

Andrea Manzitti
Tributario

Emanuela Spinelli
Penale

Giulio Mazzotti
Tributario

Focus Team Energy & Ecological Transition

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con *focus* sull'energia e sulla transizione ecologica.

Catia Tomasetti
Bancario e Finanziario

Niccolò Baccetti
Societario

Riccardo Bicciato
Bancario e Finanziario

Elena Busson
Societario

Paolo Daino
Societario

Gabriele Malgeri
Bancario e Finanziario

Chiara Mancini
Contenzioso

Giuseppe Manzo
Societario

Massimo Merola
Diritto Europeo e Antitrust

Andrea Silvestri
Tributario

Roberto Flammia
Bancario e Finanziario

Livia Cocca
Societario

Giovanna Zagaria
Bancario e Finanziario

Giulio Mazzotti
Tributario