



News n. 17 del 12 febbraio 2024
a cura dell'Ufficio del massimario

Sollevata q.l.c. sul “contributo di solidarietà” (anno 2023) sui profitti da produzione e distribuzione dei prodotti petroliferi.

T.a.r. per il Lazio-Roma, sez. II-ter, ordinanza 16 gennaio 2024, n. 773 – Pres. Mezzacapo, Est. Oliva

Tributi in genere - Contributo di solidarietà – Imprese che esercitano la produzione, importazione o distribuzione di prodotti petroliferi – Questione di legittimità costituzionale rilevante e non manifestamente infondata

E' rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 117 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), che ha previsto, a carico dei soggetti che producono o importano e rivendono energia elettrica e gas e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, importazione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, un contributo di solidarietà per il 2023. (1)

(1) I. – L'oggetto del giudizio è costituito da taluni atti amministrativi generali dell'Agenzia delle entrate – segnatamente la circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023, la risoluzione n. 15/E del 14 marzo 2023, nonché il provvedimento prot. n. 55523 del 28 febbraio 2023 - tutti relativi al contributo di solidarietà per il 2023, previsto dall'art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio per il 2023): “a carico dei soggetti 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, dai soggetti 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”.

La finalità della disposizione in esame è quella di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico sugli utenti (imprese e consumatori), andando a incidere

sugli operatori economici sia produttori (o importatori) sia distributori-prestatori, che, in ragione di tale aumento, si presume abbiano introitato maggiori entrate e profitti.

La finalità del ricorso, mediante impugnazione degli atti *de quibus*, è quella in concreto di espungere dall'ordinamento il suddetto contributo di solidarietà.

II – Questo il percorso motivazionale della ordinanza:

- a) l'introduzione nell'ordinamento dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022, che ha previsto il contributo di solidarietà in questione, ha determinato l'Agenzia delle entrate ad emanare gli atti oggetto e, *in primis*, va precisato che non sussiste alcun difetto di incidentalità, qualora la questione investa una disposizione avente forza di legge, che il rimettente deve applicare come passaggio obbligato, ai fini della risoluzione della controversia oggetto del processo principale (Corte cost. 31 luglio 2020, n.188, in *Giur. cost.*, 2020, 2035; Corte cost. 27 ottobre 2020, n. 224, in *Foro amm.*, 2021, 450; Corte cost. 23 marzo 2021, n.46, in *Foro amm.*, 2021, 1405); tale requisito, viene ravvisato nei casi in cui *“le doglianze mosse contro provvedimenti o norme secondarie non potrebbero altrimenti essere accolte che a seguito dell'eventuale accoglimento della questione di legittimità proposta nei confronti della disposizione di legge da quei provvedimenti applicata”* (così Corte cost. 24 gennaio 2017, n. 16, in *Giur. cost.*, 2017, 85);
- b) inoltre, la giurisprudenza costituzionale non pone in dubbio che il giudizio sulla rilevanza della questione passi per la valutazione della sussistenza della giurisdizione del giudice *a quo*; la Corte, infatti, non ha esitato (Corte cost. 23 febbraio 1994, n. 60, in *Giur. cost.*, 1994, 341) a dichiarare la manifesta inammissibilità della q.l.c. nei casi in cui la stessa era stata sollevata da un giudice non munito di giurisdizione;
- c) il giudizio viene ascritto dalla parte ricorrente alla giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo, davanti al quale è stata infatti proposta domanda di annullamento della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023 e dell'atto del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523 del 28 febbraio 2023;
- d) seppure le parti non pongono in dubbio la natura tributaria del contributo di solidarietà introdotto dall'art. 1, commi 115, 116 e 118, della l. n. 197 del 2022; tuttavia, la natura di imposta sui redditi del contributo, di cui all'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022, è stata messa in dubbio proprio dalla circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023, laddove (a pag. 4) precisa che: *“Il Consiglio dell'Unione europea, al riguardo, con il citato regolamento (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022, ha previsto al Capo III una «Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione», consistente, in particolare, nella previsione a livello unionale, per gli anni 2022 e/o 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio a carico delle imprese e delle stabili organizzazioni che operano in tali settori (...). Si tratta di una misura redistributiva, congiunta e coordinata – adottata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 122 del Trattato di funzionamento dell'Unione europea (...) deve ritenersi che il contributo straordinario sia una misura temporanea e straordinaria per l'anno 2023 non annoverabile nell'alveo delle imposte sui redditi”*;
- e) e, in calce alla nota 6, la circolare medesima testualmente afferma: *“Si evidenzia, al riguardo, che le misure adottate dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 122*

del TFUE rientrano tra quelle di cui al Titolo VIII, Capo 1, del TFUE, riguardanti la politica economica dell'Unione europea, e non tra quelle di cui al Titolo VII, Capo 2, concernenti le disposizioni fiscali”;

- f) tali affermazioni della circolare potrebbero indurre a ritenere che il contributo in questione non rivesta natura tributaria; al contrario, tuttavia, il collegio di prime cura ha ritenuto di poter aderire alla prospettazione di parte, circa natura giuridica di imposta, ai fini del riparto di giurisdizione, del contributo in esame; secondo la giurisprudenza costituzionale, una fattispecie impositiva deve ritenersi *“di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione [formale], laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: [...] decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; [...] non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese”* (ex multis: Corte cost. 20 luglio 2018, n. 167, in *Foro it.*, 2018, 1, 2966; in *Giur. cost.*, 2018, 1749, con nota di MASTROIACOVO, FEDELE; Corte cost. 26 aprile 2018, n. 89, in *Foro it.*, 2018, I, 2302; Corte cost., 14 dicembre 2017, n. 269, in *Foro it.*, 2018, I, 405, con nota di SCODITTI; in *Giur. cost.*, 2017, 2925, con nota di SCACCIA, REPETTO; Corte cost. 10 novembre 2017, n. 236, in *Giur. cost.*, 2017, 2394, con nota di BOGGERO); anche la giurisprudenza della Corte di cassazione è concorde nel ritenere che una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino i tre indefettibili requisiti su richiamati (Cass. civ., sez. un., 31 ottobre 2022, n. 32121, in *l'amministrativista.it*, 21 novembre 2022, con nota di MASTRO-IANNI);
- g) inoltre, i caratteri generali identificativi del tributo vanno individuati nei seguenti elementi tipizzanti: matrice legislativa; doverosità della prestazione, coattività delle somme in favore di ente pubblico; obligatorietà del pagamento; nesso con la spesa pubblica e il fabbisogno finanziario; orbene, dalla lettura dei commi da 115 a 119 dell'art. 1, legge n. 197 del 2022, secondo il giudice rimettente, è possibile rilevare la sussistenza dei requisiti appena rassegnati;
- h) acclarata la natura tributaria del contributo, sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo, in quanto, con riferimento a precedenti analoghi contenziosi involgenti atti amministrativi di attuazione dell'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 (cd. contributo di solidarietà anno 2022), il Consiglio di Stato, sez. VII, 29 marzo 2023, n. 3219 ha ritenuto che: *“[...] alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l'attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest'ultima risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. [...] gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi. [...] non è peraltro determinante stabilire se [...] il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate [...] abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale. In base al sopra citato art. 7, comma 1, cod. proc. amm. la giurisdizione generale di legittimità del Giudice amministrativo concerne infatti «provvedimenti» e «atti» delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico”;*

- i) peraltro, va ricordato che Cass. civ., sez. un., ordinanza 21 settembre 2021, n. 25479 (in *Giust. civ. Mass. 2021*) ha ritenuto ascrivibile alla giurisdizione del G.A. l'impugnazione: “[...] *avverso i regolamenti / gli atti amministrativi generali rispetto agli atti impositivi / riscossivi “individuali” che è del tutto legittimata, come già osservato, dall’art. 7, commi 1-4, cod. proc. amm., e, per converso, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, il quale appunto prevede che “Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all’oggetto dedotto in giudizio, salva l’eventuale impugnazione nella diversa sede competente”*”;
- j) per quanto riguarda la non manifesta infondatezza, viene rilevato, in primo luogo, che il contributo di solidarietà, introdotto dall’art. 1, commi 115 e seguenti della legge n. 197 del 2022 confligge, ai sensi dell’art. 117 Cost., con i vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e, nello specifico, dal regolamento UE 1854/2022;
- k) difatti, con il regolamento citato, l’UE, dopo aver dato atto che, a causa di situazioni eccezionali (quali la guerra e particolari condizioni meteorologiche), tutti gli Stati membri, sebbene in misura diversa, sono stati interessati dalla crisi energetica e che *“il netto aumento dei prezzi dell’energia sta contribuendo in modo sostanziale all’inflazione generale nella zona euro e rallenta la crescita economica dell’Unione”* (considerando 5), ha ritenuto necessario *“uno sforzo coordinato da parte degli Stati membri, in uno spirito di solidarietà, durante la stagione invernale 2022-2023”* per attenuare l’impatto dei prezzi elevati dell’energia e garantire che l’attuale crisi non comporti danni duraturi per i consumatori e l’economia (considerando n. 6);
- l) l’UE ha però spiegato che *“È necessaria una risposta unitaria e ben coordinata a livello dell’Unione”,* in quanto *“Misure nazionali non coordinate potrebbero incidere sul funzionamento del mercato interno dell’energia, mettendo in pericolo la sicurezza dell’approvvigionamento e determinando ulteriori aumenti dei prezzi negli Stati membri più colpiti dalla crisi”* (considerando 9);
- m) sulla base di tali premesse, il regolamento ha individuato le misure che gli Stati membri possono adottare e che consistono: i) nella riduzione del consumo di energia elettrica (considerando 10 e poi in dettaglio 16 e ss.); ii) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia rinnovabile (considerando 11 e poi in dettaglio 23 e ss); iii) in un contributo di solidarietà eccezionale temporaneo *“per le imprese e le stabili organizzazioni dell’Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinaria”* (considerando 12, 13 e 14 e poi in dettaglio 50 e ss), con la precisazione che tali sono le imprese e le organizzazioni, che generano almeno il 75 % di fatturato nel settore dell’estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria (art. 2 “Definizioni”, par. 1, n. 17);
- n) con riferimento in particolare a quest’ultima misura, nel caso di specie di maggiore interesse, la *ratio* dell’individuazione, a livello europeo, degli specifici destinatari del contributo eccezionale e temporaneo (ossia di imprese che svolgono, in sostanza, la parte prevalente dell’attività nei settori dell’estrazione e della raffinaria) risulta esplicitata in più passaggi nel regolamento; trattasi segnatamente di: i) *strumento adeguato per gestire gli utili eccedenti l’ordinario in caso di circostanze impreviste* (considerando 14); *senza modificare in modo sostanziale la struttura dei costi né aumentare gli investimenti* (considerando 50); per cui il *contributo di solidarietà*

temporaneo dovrebbe fungere da misura di redistribuzione (considerando 51); in altri termini, la peculiarità dei destinatari, che, a fronte dell'invarianza dei costi, hanno visto aumentare di molto i ricavi integra la ragion d'essere (l'ubi consistam) della misura stessa, che la rendono invero specifica, in quanto da applicarsi alle attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione (considerando 45);

- o) a fronte di siffatte indicazioni del regolamento UE, circa le ragioni del contributo di solidarietà e del suo ambito soggettivo (Capo III *"Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione"*), il legislatore italiano, con le norme qui in esame, ha inteso porre tale contributo, anche a carico di soggetti diversi da quelli individuati a livello europeo, a motivo delle loro specifiche dinamiche d'impresa, peraltro escludendo proprio le imprese, che svolgono l'attività di estrazione del petrolio, specificamente contemplate a livello sovranazionale;
- p) la divergenza emerge, con maggiore evidenza, avuto riguardo a quei soggetti, tra cui la società ricorrente, già destinatari della misura prevista dall'art. 15-bis del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4; come già osservato, il legislatore comunitario ha inteso introdurre due misure distinte, per finalità e presupposti invero non sovrapponibili, individuando nel tetto ai ricavi, pari a 180 €/MWh, *"la misura più appropriata per preservare il funzionamento del mercato interno dell'energia elettrica, in quanto consente di mantenere una concorrenza basata sui prezzi tra i produttori di energia elettrica che usano tecnologie diverse, in particolare per le energie rinnovabili"* (considerando 27);
- q) la scelta legislativa nazionale appare dunque al giudice rimettente contrastante con i vincoli derivanti dall'ordinamento UE, in quanto se, da un lato, la misura sovranazionale specificamente indicata per il settore estrattivo e di raffinazione non risulta adottata dall'Italia, a fronte delle previsioni del regolamento UE; dall'altro, risulta invece adottato – quale misura nazionale di contribuzione di solidarietà, qualificata come misura equivalente – un contributo straordinario ricadente in larga parte su un diverso settore (già destinatario di altre misure);
- r) non appare in proposito rilevante la circostanza che il regolamento *de quo* preveda la possibilità, per gli Stati membri, di adottare misure "equivalenti", poiché, nel disegno normativo europeo, il concetto di equivalenza sembra spiegare i suoi effetti soltanto nell'ambito del medesimo settore dell'estrazione e della raffinazione, caratterizzato dalle proprie dinamiche d'impresa, dovendo l'equivalenza, semmai, riguardare gli obiettivi della misura stessa, le finalità di utilizzo dei proventi, la base imponibile e l'aliquota del contributo (cfr. considerando 63, nonché l'art. 14, paragrafo 2, del regolamento: *"Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà."*);
- s) la rilevata natura tributaria del contributo di solidarietà in esame importa altresì la contrarietà delle previsioni in esame agli artt. 3 e 53 Cost.: in primo luogo, per contrasto con i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di ragionevolezza, quest'ultima intesa anche come congruenza delle previsioni adottate con l'obiettivo perseguito dal legislatore; in secondo luogo, confligge con il principio di capacità

- contributiva, e, al contempo, con il limite del potere impositivo dello Stato e del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche e comportando, per derivazione diretta, l'illegittimità di quelle norme, che istituiscono un trattamento differenziato tra situazioni uguali, ovvero un trattamento uguale per situazioni differenziate, laddove l'opzione normativa non sia sorretta da argomenti persuasivi;
- t) sul punto, va richiamato quanto affermato dalla Corte costituzionale, con riferimento al tributo di cui all'art. 81, commi 16, 17 e 18 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133 (che, per diversi profili ricorda il contributo qui in esame), laddove ha statuito che il sacrificio ai principi di eguaglianza e capacità contributiva recato da un tributo speciale e selettivo non dev'essere sproporzionato e non deve degradare in arbitraria discriminazione e quindi: *"la sua struttura deve raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice"*, così che 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, in Giur. cost., 2015, 585, con nota di NOCILLA);
- u) inoltre, le disposizioni di cui ai commi 115 e seguenti dell'art. 1 legge n. 197 del 2022 presentano diverse criticità, con riferimento alla definizione della base imponibile, non congruente, sotto vari profili, con la enunciata finalità di tassare gli incrementi di utili dipendenti dall'aumento dei prezzi dell'energia; ciò in quanto, il contributo è calcolato applicando un'aliquota del 50% alla quota del reddito complessivo IRES per il periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi IRES conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022;
- v) ma la base di calcolo del contributo di solidarietà per il 2023, alla quale applicare l'aliquota del 50%, è il risultato di un confronto fra il reddito IRES conseguito dal soggetto passivo nel periodo d'imposta antecedente al 1° gennaio 2023, quindi nel 2022 (per i soggetti con esercizio finanziario coincidente con l'anno solare), e la media dei redditi complessivi IRES maturati nei quattro periodi d'imposta precedenti;
- w) tuttavia, va osservato che il reddito, rilevante ai fini IRES, include, nella base di calcolo, anche voci che nulla hanno a che vedere con gli "extra-profitti" derivanti proprio dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici (si tratta in sostanza delle operazioni societarie sui fondi rischi, degli oneri o delle plusvalenze/minusvalenze da cessioni di partecipazioni, ovvero ancora, da eventi collegati all'operatività straordinaria delle imprese), operazioni tutte che individuano un incremento di reddito, che non ha alcuna connessione con l'incremento dei prezzi dell'energia;
- x) sul punto è significativo il fatto che il legislatore, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022, abbia introdotto, a mezzo dell'art. 1, comma 120, lett. c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197, un comma 3-bis, al citato art. 37, la norma secondo cui: *"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"*;

- y) la disciplina del contributo straordinario appare inoltre in contrasto con il principio di capacità contributiva, laddove non considera che una parte dell'incremento dei profitti realizzati nel 2022, rispetto alla media dei precedenti quattro anni, non è dovuta a una maggiore capacità di produrre reddito dell'operatore economico, ma dipende dalla ri-espansione dei consumi energetici, che nel corso degli anni 2020 e (in parte) 2021 si è contratta a causa della pandemia da Covid 19, cosicché una quota di quelli che vengono considerati "extraprofitti" – sia pure solo con riferimento ai criteri di calcolo della media rilevante – è semplicemente rappresentata dal ritorno al volume di affari *ante* Covid; si è dato pertanto rilievo ad un elemento che, in quanto dipendente da circostanze imprevedibili ed eccezionali, non è idoneo a fungere da riferimento per individuare e calcolare l'ipotetico "sovraprofitto", realizzato dalle imprese post emergenza;
- z) altro profilo di contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi nella circostanza che il contributo straordinario introdotto dalla legge n. 197 del 2022 colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione; ed, invero, la legge n. 197 del 2022 impone il pagamento del contributo, con riferimento ai redditi relativi ad un periodo (anno di imposta precedente al 1 gennaio 2023), i cui ricavi conseguiti nel corso del quale risultano, sia pure solo in parte (mesi di gennaio, febbraio, marzo ed aprile del 2022), già presi in considerazione per la determinazione del contributo straordinario per l'anno 2022;
- aa) appare, di conseguenza, evidente come, con riferimento al periodo 1° gennaio 2022-30 aprile 2022, gli utili di un medesimo soggetto, sia pure determinati sulla base di un criterio di calcolo parzialmente diverso, finiscono per essere assoggettati ad entrambi i contributi; tanto comporta (con riferimento ai quattro mesi sopra indicati) una duplicazione d'imposta, evidente alla luce della sostanziale sovrapposibilità degli scopi perseguiti dai due prelievi;
- bb) la evidenziata duplicazione, del resto, non trova correttivi in meccanismi di deducibilità del contributo, così comportando la sottoposizione degli operatori economici, incisi dalle due misure, ad un prelievo fiscale significativamente alto, la cui concreta incidenza sui redditi di impresa non appare rispettosa del principio di proporzionalità;
- cc) la sottoposizione di una medesima manifestazione di capacità contributiva a un duplice prelievo tributario va ravvisata, sotto diverso profilo e per i mesi da febbraio a dicembre 2022, con riferimento ai gestori degli impianti fotovoltaici incentivati e agli impianti rinnovabili in esercizio da prima del 2010, ai quali – ai sensi dell'art. 15-*bis* del d.l. n. 4/2022 (a decorrere dal 1° febbraio 2022 e fino al 30 giugno 2023) – è stato applicato un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dalla produzione dell'energia elettrica, attraverso un meccanismo di compensazione a due vie; il meccanismo di compensazione prevede il recupero da parte del GSE degli utili eccedenti il c.d. prezzo di riferimento fissato per ciascuna zona di mercato, così che la ricomprensione nella base di calcolo del contributo di solidarietà delle somme corrispondenti agli utili ritrasferiti al gestore, importa, in concreto, la sottoposizione a tassazione di un reddito inesistente;
- dd) va poi rilevato come ulteriori profili di contrasto della normativa in esame con gli artt. 3 e 53 della Costituzione devono ravvisarsi, con specifico riguardo ai titolari di

impianti rinnovabili, nella circostanza che, a fronte di costi fissi molto elevati e di un mercato concorrenziale di dimensione europea, da un lato, costoro vedono la concorrenza sul prezzo limitata dal meccanismo del tetto ai ricavi ad essi applicabile (*ex art. 15-bis d.l. n. 4/2022, ovvero ex art. 1, commi 30-38, legge n. 197/2022*), dall'altro, risultano altresì destinatari del tributo solidaristico nella medesima misura (calcolata sulla quota del reddito 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 di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022) prevista per i titolari degli impianti alimentati a carbone/gas, nonostante questi ultimi non scontino alcun tetto ai ricavi e non debbano rientrare, per caratteristiche tecnologiche, dei rilevanti costi fissi che caratterizzano le rinnovabili;

ee) ulteriore e distinto profilo di contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. investe, infine, la disposizione di cui al comma 118, per la quale *"Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive"*; la previsione, importando la sottoposizione a tassazione di una voce di costo che, per l'anno in cui si verifica il versamento, incide sull'utile societario e, di conseguenza, sul reddito d'impresa, si pone in contrasto con il consolidato orientamento della Corte costituzionale secondo cui i costi sostenuti nell'esercizio dell'impresa – se inerenti – devono essere deducibili ai fini del reddito d'impresa (in tal senso: Corte cost. 4 dicembre 2020, n. 262, in *Giur. cost.*, 2020, 3115).

III – Per completezza è possibile considerare:

ff) sulla natura tributaria dei prelievi straordinari:

ff1) Corte cost. 2 febbraio 2023, n. 11 (oggetto di News n. 35 del 10 marzo 2023 a cura dell'UM), sul prelievo su incentivi energia elettrica, la quale ha statuito che *"Sono infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 1, ultimo periodo, della legge della Regione Emilia-Romagna 23 dicembre 2011, n. 23 (Norme di organizzazione territoriale delle funzioni relative ai servizi pubblici locali dell'ambiente), sollevate, in riferimento agli artt. 23, 117, secondo comma, lettere s) ed e), e 119, secondo comma, Cost."*, nel caso di specie, la legge regionale ha consentito di detrarre, dai costi da imputare a tariffa a carico dell'utenza, anche i ricavi da incentivo per la produzione di energia da fonti rinnovabili percepiti dal titolare dell'impianto, in proporzione della quota di capitale progressivamente ammortizzata; la q.l.c., relativa alla asserita violazione dell'art. 117, 2° comma, lett. s), Cost., non è ritenuta fondata; in quanto tale questione attiene alla determinazione della tariffa regionale (la cosiddetta "tariffa al cancello"), che, nella fase finale del ciclo integrato dei rifiuti, deve essere versata a titolo di corrispettivo ai proprietari degli impianti di smaltimento dai soggetti che vi conferiscono i rifiuti urbani; la riduzione, a valle, della "tariffa al cancello", per effetto del censurato art. 16, comma 1, corrisposta dai comuni che utilizzano il termovalorizzatore, per lo smaltimento dei rifiuti urbani, determina, quindi, un minor peso dei costi da questi sostenuti e di conseguenza, per un principio di "vasi comunicanti", permette una riduzione, a monte, della TARI (tassa sui rifiuti) richiesta ai propri cittadini; si tratta dunque di una esternalità positiva; lo stesso, peraltro, può dirsi, su un altro piano, anche con riferimento a quegli impianti destinati, nella fase finale del ciclo dei rifiuti urbani, al riciclo, anziché alla produzione di energia

attraverso la termovalorizzazione; non può quindi considerarsi estranea alla *ratio* di queste specifiche forme statali di incentivi quella di potersi riferire, in una logica di comune vantaggio, a una pluralità di potenziali destinatari;

ff2) T.a.r. per il Lazio, sez. II, ord. 14 novembre 2022, n. 14918 (in *Dir. e giust.*, 2022, 25 novembre 2022, con nota di IEVOLELLA, nonché oggetto di News n. 25 del 17 febbraio 2023 a cura dell'UM cui si rinvia per approfondimenti), con riguardo alla c.d. *Sugar tax*, secondo cui *“È rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 661-676, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nella parte in cui ha assoggettato ad imposta sul consumo i soli prodotti rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione europea (ossia le bevande analcoliche) ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti, e non anche altri prodotti alimentari diversi dalle bevande ma parimenti contraddistinti dall'aggiunta di edulcoranti”*, nel caso di specie è stato rimarcato che la tassazione selettiva sulle bevande contenenti zuccheri aggiunti, che non riguardi anche le bevande contenenti dolcificanti di sintesi, sposterebbe le preferenze di consumo su queste'ultime, con ripercussioni sia sulla salute umana (per aumento del consumo di dolcificanti sintetici) che sull'economia (in relazione allo spostamento della domanda del mercato dagli zuccheri ai prodotti dolcificanti sintetici); inoltre, che l'art. 53, comma 1, Cost. viene sovente applicato dalla Corte costituzionale in maniera congiunta con l'art. 3 Cost., *“assumendo il principio di uguaglianza quale regola fondamentale ed autosufficiente di congruità che prevale su ogni altra regola attinente ai criteri di riparto dei carichi pubblici”*; per cui il legislatore *“deve operare il riparto del carico pubblico secondo i criteri di coerenza interna, non contraddittorietà, adeguatezza e non arbitrarietà assicurando che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale”* (così Corte cost., 15 novembre 2017, n. 240, in *Giur. cost.*, 2017, 2478, con nota di VERRIGNI);

ff3) Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10 (in *Foro it.*, 2015, I, 1502 con nota di ROMBOLI), con riferimento alla c.d. *Robin tax*, secondo cui: *“È incostituzionale l'art. 81, 16°, 17° e 18° comma, d.l. 25 giugno 2008 n. 112, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, 1° comma, l. 6 agosto 2008 n. 133, e successive modificazioni, nella parte in cui istituisce (a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007) un prelievo aggiuntivo, qualificato «addizionale» all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 75 d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 e successive modificazioni, pari al 5,5 per cento, da applicarsi alle imprese operanti in determinati settori, tra cui la commercializzazione di benzine, petroli, gas e oli lubrificanti, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente, ponendo a carico dei soggetti passivi il divieto di traslazione sui prezzi al consumo ed affidando all'Autorità per l'energia elettrica e il gas (poi divenuta Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico) il compito di vigilare e di presentare al parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sugli effetti del tributo”*, nel caso di specie, la Corte costituzionale ravvisa un contrasto della disciplina relativa al tributo, c.d. *Robin tax*, con gli art. 3 e 53 Cost., nella misura in cui: i) la norma *de qua* ha introdotto una maggiorazione d'aliquota di un'imposta (sull'IRES), che colpisce l'intero reddito dell'impresa, senza che sia previsto un meccanismo che consenta di tassare in modo separato e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla

posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura; ii) v'è un conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, le quali fondano la maggiorazione di aliquota al permanere di una determinata situazione di fatto e, allo stesso tempo, danno vita ad un'imposizione strutturale, la cui applicazione non è temporalmente limitata alla peculiare congiuntura; iii) non è garantita la finalità solidaristica voluta dal legislatore, considerata la possibilità che, a dispetto del divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo, il peso del tributo potrebbe essere, in definitiva, posto a carico dei consumatori, sotto forma di maggiorazione dei prezzi «con l'effetto di far ricadere l'inasprimento fiscale diretto verso operatori economici ritenuti avvantaggiati sui consumatori»;

gg) sulla q.l.c. relativa all'indeducibilità di tributi connessi a costi di produzione del reddito di impresa, cfr. Corte cost. 4 dicembre 2020, n. 262 (in *Foro it.*, 2021, I, 1 con nota di ROMBOLI): *“È incostituzionale l'art. 14, 1° comma, d.leg. 14 marzo 2011 n. 23, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, l. 27 dicembre 2013 n. 147, nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'imposta municipale propria (Imu) è indeducibile dalle imposte sui redditi d'impresa”*, nella specie la Corte ha ritenuto che la q.l.c. fosse fondata in riferimento agli art. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della coerenza e quindi della ragionevolezza; la censurata indeducibilità dell'IMU dall'imponibile dell'IRES si pone all'interno di un complesso sviluppo normativo, che ha condotto, ben al di là del fisiologico effetto di un'imposta patrimoniale, all'esito di un particolare aggravio della pressione fiscale a carico delle imprese proprietarie di immobili strumentali; nella sua formulazione essenziale *«[il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo»* (così Cass., sez. trib., 22 gennaio 2020, n. 1290, inedita): tale principio, da un lato, definisce e, dall'altro, delimita, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa, l'area dei costi che concorrono al reddito tassabile; da tale principio il legislatore non può arbitrariamente prescindere: questo infatti costituisce il presidio della verifica della ragionevolezza delle deroghe rispetto all'individuazione di quel reddito netto complessivo che il legislatore stesso ha assunto a presupposto dell'IRES; con riferimento all'IRES, una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del *«reddito complessivo netto»*, scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente; ciò è ampiamente sufficiente per l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli art. 3 e 53 Cost.; nel caso in esame, ad esempio, il mancato riconoscimento della deducibilità si riflette in un aggravio del tributo sui redditi causato soltanto dalla misura dell'IMU (divenuta, come si è visto, particolarmente incidente per le imprese), che potrebbe, di fatto, azzerare lo stesso reddito netto o che paradossalmente potrebbe, in via di diritto, essere incrementata esponenzialmente dal legislatore con il solo limite della capacità contributiva desumibile dall'imposta indeducibile, senza che si dia luogo a un fenomeno di doppia imposizione giuridica

(perché i presupposti di IMU e IRES sono diversi), rimane comunque fermo che in tal modo l'entità del prelievo IRES subito da ciascun soggetto risulta in realtà irragionevolmente determinata da un indice di capacità contributiva riferito a un presupposto diverso dal reddito netto; altra conseguenza della rottura del principio di coerenza è, nel caso di specie, l'indebita penalizzazione, rilevata dal rimettente, di quelle imprese che abbiano scelto (opzione non certo biasimabile, perché funzionale alla solidità dell'azienda) di investire gli utili nell'acquisto della proprietà degli immobili strumentali rispetto a quelle che svolgono la propria attività utilizzando immobili in locazione: solo queste ultime possono infatti dedurre tutti i costi (i relativi canoni), non essendo soggette, come invece le prime, all'IMU (indeducibile).

