

Le novità della legge di Bilancio 2023 relative al Contributo straordinario contro il caro bollette e la permanenza di evidenti profili di (il)legittimità costituzionale

Gianmarco Moro

I commi 120 e 121 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2023 (n. 197 del 29 dicembre 2022) hanno apportato significative modifiche alla disciplina del Contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'art. 37 del d.l. n. 21/2022; modifiche che, a ben vedere, paiono rettificare, in modo retroattivo, sia la platea dei soggetti passivi sia l'ammontare del Contributo dovuto (ancorché già versato).

Un primo correttivo ha interessato il comma 1 del richiamato art. 37 in cui il legislatore ha inserito un nuovo periodo con il quale ha inteso limitare l'applicazione del Contributo esclusivamente ai soggetti che esercitano in via prevalente le attività assoggettate al Contributo stesso: la misura diviene, dunque, applicabile nei confronti dei soli soggetti passivi che, nell'anno d'imposta 2021, hanno realizzato un volume di affari derivante *"almeno il 75 per cento... dalle attività"* di produzione di energia elettrica e/o gas metano o di estrazione di gas naturale ovvero dalle attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi.

Sott'altro profilo - e forse in misura più significativa - la citata legge di Bilancio 2023 ha configurato due autonome previsioni con le quali ha escluso dal concorso alla *"determinazione dei totali delle operazioni attive e passive"*:

- sia *"le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i [richiamati] soggetti"* (nuovo comma 3-bis dell'art. 37 cit.);

- sia *"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'art. 37 cit.).

Attraverso tali modifiche il legislatore ha, dunque, inteso estromettere dalla base imponibile del Contributo straordinario taluni elementi che, singolarmente considerati, non presentano alcuna afferenza agli extra-profitti che il medesimo Contributo è, quantomeno sulla carta, destinato a intercettare e, quindi, colpire ([\[1\]](#)).

Più in particolare, la prima delle due esclusioni appare diretta a correggere uno dei principali effetti distorsivi evidenziati in passato quale, soprattutto, la circostanza per cui talune componenti di per sé estranee alla logica del sovra-profitto (come, per l'appunto, le operazioni di natura finanziaria e, ad esempio, le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni) erano indistintamente (e del tutto inopinatamente) ricomprese nel computo del Contributo straordinario solo perché relative ad operazioni soggette ad IVA. Sennonché, si tratta di un correttivo che, di primo acchito - e stando al tenore letterale dell'intervenuta modifica normativa - non appare di per sé solo idoneo a "sanare" (uno de) i numerosi profili di illegittimità costituzionale avanzati con riguardo al disposto aggravio fiscale ([2]). Sotto tale profilo, merita infatti osservare come tale correttivo sembra raggiungere solo parzialmente l'obiettivo asseritamente perseguito, posto che esso parrebbe applicarsi solo e nella misura in cui la cessione e l'acquisto di azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali intercorrano tra i soggetti indicati all'art. 37, comma 1, del citato d.l. n. 21/2022. A supporto di tale conclusione sembra, del resto, deporre la Relazione Tecnica alla legge di Bilancio 2023, la quale, a ben vedere, consente di escludere dall'imponibile del Contributo le operazioni in questione solo ove esse siano, in concreto, realizzate tra *"i soggetti tenuti al pagamento del Contributo"*.

Quanto alla seconda esclusione apportata dalla legge di Bilancio 2023 - consistente, come detto, nell'estromissione dalla base imponibile del Contributo straordinario delle operazioni attive non soggette ad IVA perché prive del presupposto territoriale *"se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini dell'Iva"* - va evidenziato come essa denoti il recepimento sul piano normativo del c.d. "principio di simmetria" a più riprese espresso dall'Amministrazione finanziaria (v. circ. AdE n. 25/E/2022), secondo cui le operazioni attive IVA territorialmente non rilevanti possono essere escluse dai saldi IVA solo se, e nella misura in cui, esse si riferiscono ad operazioni passive IVA anch'esse territorialmente non rilevanti. Sennonché, anche tale correttivo, per come formulato, parrebbe del tutto inidoneo a superare (parte del) le sopra richiamate censure di incostituzionalità del Contributo straordinario. Sotto tale profilo, a ben vedere - e come, del resto, già osservato in dottrina ([3]) - la relativa illogicità parrebbe emergere sotto diversi aspetti, dei quali forse il più evidente è che la base imponibile del Contributo non richiede, quale presupposto legittimante, la perfetta simmetria tra operazioni IVA attive e passive (nelle LIPE di riferimento possono esserci gli acquisti, ma non le relative vendite; e viceversa).

Da ultimo, la medesima legge di Bilancio 2023 ha modificato il citato art. 37 del d.l. n. 21/2022, adeguando il periodo temporale che deve essere assunto per verificare la presenza di un saldo negativo a quello che deve essere assunto ai fini del calcolo di uno dei due

termini di raffronto del Contributo (*i.e.* 1° ottobre 2020 – 30 aprile 2021).

In conclusione, pur apprezzando gli sforzi riorganizzativi del legislatore, le modifiche al Contributo straordinario non sembrano aver posto concreto riparo alla maggior parte dei suoi tanti (ipotizzati) profili di illegittimità.

Quanto a tali richiamate censure, peraltro, esse non paiono destinate a venir meno (ma, anzi, sembra piuttosto che ci si appresti a formularne delle altre!) neanche con l'introduzione del nuovo contributo di solidarietà di carattere temporaneo per il 2023 (art. 1, commi da 115 a 119, della legge di Bilancio 2023), liberamente ispirato al contributo previsto dal Regolamento UE n. 1854/2022 e costruito – all'evidente fine di eliminare taluni dei principali difetti della originaria versione – come sovrainposta IRES che colpisce gli stessi soggetti passivi del Contributo straordinario. Ed infatti, senza qui addentrarsi in ulteriori digressioni, basti solo osservare come anche tale (nuovo) contributo non pare di per sé pienamente conforme ai canoni costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva, posto che esso sembrerebbe configurare, a carico dei soggetti passivi incisi, un'ipotesi di doppia imposizione fiscale. Va infatti considerato che il nuovo contributo si cumula col vecchio: entrambi colpiscono, a ben vedere, una base imponibile riferita all'esercizio 2022. E a ciò si aggiunga, ancora, un ulteriore effetto distorsivo: il Contributo straordinario non è deducibile ai fini IRES. Pertanto, il nuovo contributo – anch'esso indeducibile, configurando una fattispecie di sovrimposizione reddituale – tasserebbe un ipotetico sovraprofitto 2022 che contiene in sé anche l'ammontare indeducibile del vecchio contributo.

[1] Ne consegue che, stante l'applicazione retroattiva delle modifiche recate dalla legge di Bilancio 2023, laddove i contribuenti abbiano già corrisposto (anche a saldo) un importo a titolo di Contributo straordinario maggiore di quello effettivamente dovuto, quest'ultimi potranno chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione l'eccedenza (indebitamente) versata, compilando il *Quadro CS, Rigo CS1* del Modello IVA 2023 e, nello specifico, la *colonna 5* ("per indicare i versamenti effettuati in eccesso rispetto al contributo dovuto"), la *colonna 6* ("per chiedere il rimborso dei versamenti in eccesso") e la *colonna 7* ("indicando l'importo che si intende utilizzare in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d. lgs. n. 241 del 1997, a decorrere dal 31 marzo 2023") (cfr. sul punto AdE, Dichiarazione IVA 2023 – p.i. 2022, Istruzioni per la compilazione, pp. 65-66).

[2] Sul punto, cfr. [altro contributo su questo sito](#) nonché G. Zizzo, *La costituzionalità dubbia dell'imposta sugli extraprofitto*, in *Il Sole24Ore*, 30 giugno 2022; D. Stevanato, *Extraprofitto: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, in *IBL Focus*, 21 marzo 2022; R. Iaia, *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. caro bollette (art. 37 D.L. n. 21/2022)*, in *Riv. dir. trib.* 24 giugno 2022; F.S. Marini, G.

Marini, *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofitti energetici*, in *il fisco* n. 39/2022, 3745 ss.

[3] Cfr. L. Salvini, *Sugli extraprofitti scelta irragionevole: il nuovo prelievo si somma al vecchio*, in *Il Sole24Ore* del 22 dicembre 2022.