

Contributo sugli extraprofiti del settore energetico 2024 - art. 6, D.L. 18 ottobre 2023, n. 145

Francesco Moretti

L'art. 6, comma 5 del d.l. 18 Ottobre 2023, n. 145 (c.d. Decreto anticipi) entrato in vigore il 19 Ottobre 2023 e successivamente convertito in legge 15 dicembre 2023, n.191 ha istituito quello che - dal tenore letterale della norma - viene definito un "*ulteriore contributo di solidarietà per il solo anno 2024*", a carico dei soggetti che si avvalgono della facoltà di escludere dalla base imponibile del Contributo di solidarietà di cui ai commi da 115 a 119 dell'articolo 1 della legge n. 197/2022, la distribuzione, o comunque l'utilizzo nel periodo d'imposta 2022, di riserve accantonate in sospensione d'imposta o destinate alla copertura di vincoli fiscali.

Scendendo nel dettaglio della norma, i commi 1 e 2 dell'articolo 6 del Decreto Anticipi ripristinano integralmente il contenuto dell'articolo 5, commi 1 e 2, del d.l. n.34/2023 in precedenza abrogato dall'articolo 22, comma 1 del d.l. n.61/2023 (c.d. Decreto alluvioni).

Pertanto, la base di determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini del calcolo del Contributo di solidarietà, relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, torna a prevedere l'esclusione:

- (comma 1) degli utilizzi delle riserve di patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR (previste dalla disciplina delle c.d. "deduzioni extracontabili"), nel limite del 30% del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022;
- (comma 2) dal calcolo della media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 degli utilizzi di riserve del patrimonio netto che abbiano concorso al reddito nei suddetti quattro periodi di imposta, sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023.

Il menzionato articolo 22, comma 1 del Decreto alluvioni nell'abrogare l'art. 5 commi 1 e 2, del d.l. n.34/2023 aveva previsto un assoggettamento integrale al contributo delle riserve in sospensione d'imposta ed un termine ultimo per il versamento alla data del 30 novembre 2023.

Per mezzo dei neointrodotti commi 4 e 5 dell'art.6 del Decreto anticipi possono ora prospettarsi due differenti alternative.

Nell'ipotesi in cui (comma 4) il contribuente abbia già provveduto al versamento del Contributo straordinario 2023 secondo le modalità di cui alla precedente disciplina - con inclusione delle riserve in sospensione nella base imponibile - non si fa luogo alla restituzione delle somme già versate.

Diversamente (comma 5) il contribuente può decidere di avvalersi delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 6 e pagare il contributo di solidarietà per l'anno 2024 *"pari al beneficio che si ottiene per effetto dell'applicazione dei citati commi 1 e 2, da versarsi in due rate di pari importo entro il 30 maggio e il 30 ottobre 2024"*.

Quello che viene definito come Contributo di solidarietà 2024, pertanto, altro non è che un differimento al 2024 dell'assoggettamento a tassazione delle riserve in sospensione d'imposta che il contribuente avrebbe dovuto includere, *post* Decreto alluvioni, nella base imponibile del contributo di solidarietà 2023.

In ragione di ciò può affermarsi come l'art.6 del Decreto anticipi non muti, nella sostanza, quello che è il criterio di determinazione della base imponibile del Contributo di solidarietà così come determinato a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 22 del Decreto alluvioni. In entrambi i casi le riserve in sospensione d'imposta concorrono alla determinazione della contribuzione straordinaria, con l'unica differenza che nel caso del neointrodotta art. 6 del Decreto anticipi il pagamento del differenziale di maggior Contributo determinato sulle riserve viene traslato sull'anno 2024.

Da qui due diversi ordini di considerazioni.

In primo luogo, nella norma e nei lavori preparatori non è ravvisabile lo scopo della contribuzione 2024.

In secondo luogo, l'assoggettamento in sé a contribuzione straordinaria delle riserve in sospensione d'imposta rappresenta un possibile elemento di conflitto con la normativa costituzionale e unionale.

1. Prendendo in analisi il primo aspetto, nel testo del Decreto anticipi non si individua una disposizione che enunci lo scopo sotteso alla contribuzione

straordinaria per l'anno 2024.

Nella relazione tecnica ai commi 1 e 2 dell'art. 6 viene previsto che nella nota di aggiornamento al Def le entrate derivanti dal versamento del Contributo straordinario si sono rivelate di importo superiore rispetto alle previsioni effettuate *ex ante* e, si aggiunge, le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 *"non sono suscettibili di determinare effetti negativi su saldi di finanza pubblica"*.

Altrimenti detto, l'importo del contributo di solidarietà già versato all'Erario prima della reintroduzione dei commi 1 e 2 dell'art.6 si sarebbe rivelato superiore alle attese e, in aggiunta, la reintrodotta esclusione dalla base imponibile del contributo delle riserve in sospensione d'imposta non determinerebbe un effetto negativo in termini di gettito.

Nella relazione tecnica al comma 5 della norma vi è poi la quantificazione economica del c.d. contributo 2024 - con inclusione delle riserve - che apporterebbe un vantaggio pari ad ulteriori 450 milioni di euro per l'anno 2024.

Nei lavori preparatori, pertanto, non si ravvisa l'eventuale scopo della contribuzione 2024, dovendosi escludere anche un'eventuale necessità di destinazione a risorse pubbliche.

Situazione diversa ha contraddistinto il precedente intervento normativo dell'articolo 22, comma 1 del d.l. n.61/2023 (Decreto alluvioni) che nell'abrogare l'articolo 5, commi 1 e 2, del d.l. n.34/2023 indicava come finalità del maggior gettito - derivante dall'assoggettamento a contribuzione straordinaria delle riserve - quella di far fronte all'emergenza provocata dagli eventi alluvionali.

Lo stesso *dossier* del Senato sul neo-introdotta art.6, comma 5 richiama lo scopo del precedente Decreto alluvioni consistito nel finanziamento all'emergenza successiva all'alluvione del 1° maggio 2023 e le disposizioni urgenti per la ricostruzione nei territori colpiti dal medesimo evento.

Nella relazione tecnica del precedente art. 22 del Decreto alluvioni veniva espressamente previsto che le risorse complessivamente stanziare per l'emergenza alluvionale erano pari al maggior Contributo di solidarietà determinato includendo le riserve nella base imponibile.

In conclusione può affermarsi che il Contributo di solidarietà 2024 è privo di scopo e il maggior gettito (auspicato) derivante dall'assoggettamento a tassazione nell'anno 2024 delle

riserve in sospensione d'imposta non trova corrispondenza in finalità di interesse pubblico.

2. Di diverso tenore la valutazione sulla legittimità, in sé, dell'assoggettamento al Contributo straordinario, anche se con effetto economico postergato al 2024, delle riserve in sospensione d'imposta.

Una corretta interpretazione improntata ai principi costituzionali e comunitari dell'art. 1, commi 115 e ss. della legge n.197/2022 imporrebbe che siano esclusi dalla base imponibile del Contributo gli utilizzi delle riserve di patrimonio netto in sospensione d'imposta.

L'articolo 5 del d.l. n. 34 del 30 marzo 2023 aveva sancito l'esclusione, dalla base di determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini del calcolo del Contributo, degli utilizzi di riserve di patrimonio, dando così razionalità al prelievo che, essendo indirizzato a colpire i cosiddetti extraprofitti realizzati nell'anno 2022, non doveva incidere i redditi riferibili ad esercizi diversi e antecedenti al 2022.

Da qui le seguenti riflessioni sugli effetti distorsivi derivanti dal riassoggettamento a tassazione dell'utilizzo delle riserve in sospensione d'imposta.

I redditi ai fini dell'imposizione a contribuzione straordinaria si devono considerare maturati nell'anno di distribuzione delle riserve ai soci ma, pur devolute - in caso - nel 2022, traggono origine da rivalutazioni e riallineamenti sensibilmente anteriori. Pertanto, si può obiettare come il loro ammontare sia ben lungi dall'essere stato determinato dall'*"eccezionale aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico"* così come recita l'art. 1, comma 115 della legge n.197/2022 il quale non risale a prima del *"settembre 2021"* così come previsto dal regolamento n.1854/22 del Consiglio dell'Unione Europea.

Ulteriormente, si può rilevare come l'utilizzo di una riserva nell'anno 2022 ridurrebbe la consistenza del patrimonio fino all'ipotetico raggiungimento del tetto del 25% del valore di esso che circoscrive l'entità del debito contributivo. In tal caso potrebbe prospettarsi che l'utilizzo della riserva riduce il patrimonio del 2022, mentre il limite del 25% del patrimonio netto per l'esenzione dal Contributo farebbe riferimento al dato numerico esistente alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022 (quindi, l'annualità 2021) (art.1, comma 116 della legge n.197/2022).

Anche nel caso in cui entrambi i riferimenti riguardassero il 2022 la questione non muterebbe. L'utilizzo delle riserve - irriferribile ad un aumento dei prezzi e delle tariffe -

sarebbe attratto ad una diversa imposizione, senza un apprezzabile radicamento giustificativo nei principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

Il comma 5 dell'art. 6 del Decreto anticipi, come detto, ha nuovamente previsto l'assoggettamento integrale al Contributo delle riserve in sospensione d'imposta pur con un pagamento posticipato all'anno 2024.

Le considerazioni ora espresse, anche con riferimento al Contributo 2024, conducono alla conclusione che la dilazione dell'imponibile sulle riserve maturate in anni pregressi del quadriennio 2018-2021 non intercetta la peculiare capacità contributiva cui, invece, dovrebbe mirare la disciplina del prelievo straordinario.