



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MESSINA Sezione 14, riunita in udienza il 24/09/2024 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

FIORENTINO ADOLFO, Presidente

PATANIA ELVIRA, Relatore

MIRENNA MAURO, Giudice

in data 24/09/2024 ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 1575/2024 depositato il 09/04/2024

proposto da

Difeso da

Davide De Girolamo - DGRDVD77A24H501P

Livia Salvini - SLV LVI57H67H501M

Rappresentante difeso da

Davide De Girolamo - DGRDVD77A24H501P

Livia Salvini - SLV LVI57H67H501M

ed elettivamente domiciliato presso davidedegirolamo@ordineavvocatiroma.org

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Messina

elettivamente domiciliato presso dp.messina@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- SILENZIO RIFIUT CONTR SOLID 2023

a seguito di discussione in pubblica udienza

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

Visto il ricorso notificato ad Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Messina in data 9.04.2024 e depositato telematicamente il 13.03.2024 con il quale la società _____ con sede legale in _____ in persona del legale rappresentante dott. _____ proponeva impugnazione avverso il silenzio-rifiuto serbato dalla convenuta in relazione all'istanza presentata via PEC il 16 novembre 2023 per ottenere il rimborso _____ oltre interessi maturati e maturandi corrisposti (allegava quietanza di versamento) ai sensi dell'art. 1, commi 115 ss. della legge 29 dicembre 2022, n. 197 a titolo di Contributo di Solidarietà temporaneo a carico delle imprese del settore energetico, nonché la condanna della medesima Agenzia delle Entrate al rimborso delle predette somme;

la istante rilevava di essere una società che opera nel settore dei prodotti petroliferi e che il contributo in questione, che trae origine dall'omologo contributo di solidarietà temporaneo previsto dal Regolamento UE 2022/1854 del 6 ottobre 2022 "relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia", è stato introdotto in Italia dall'art. 1 commi 115-119 della legge di bilancio 2023 (l. 197/2022) che individua i soggetti passivi, la base imponibile e l'aliquota dell'imposta (la natura tributaria del contributo non è in contestazione): a) quanto ai soggetti passivi, sono tenuti al pagamento del Contributo di Solidarietà coloro che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, 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; che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi; importano a titolo definitivo, per la successiva rivendita, energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.

È stato espressamente previsto che il Contributo di Solidarietà è dovuto solo se almeno il 75% dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 derivi da una delle attività sopra indicate. Rilevava, a questo proposito, che l'alveo dei soggetti passivi del Contributo di Solidarietà domestico è significativamente più ampio rispetto a quello del Regolamento UE. Quest'ultimo, infatti, include nel proprio perimetro soggettivo solo le imprese che svolgono "attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio"; di contro, l'ambito soggettivo di applicazione del Contributo di Solidarietà domestico ricomprende le imprese "energetiche" largamente intese, operanti in tutte le fasi della filiera (dall'estrazione, alla produzione e vendita) e in relazione a tutti i prodotti energetici (gas, energia elettrica e prodotti petroliferi). Parimenti, il contributo europeo, a differenza di quello italiano, non grava affatto sul settore elettrico, per il quale il Regolamento prevede un diverso istituto, del c.d. "tetto sui ricavi di mercato" (artt. 6 e ss. del Regolamento), destinato a colpire i produttori (ma non i rivenditori) di energia elettrica. Con riferimento alla base imponibile e all'aliquota del Contributo di Solidarietà, l'art. 1, comma 116, della legge di bilancio 2023 prevede che esso 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. Nel caso in cui la media dei redditi complessivi dei quattro periodi d'imposta sia negativa si assume un valore pari a zero.

Anche sotto questo profilo, il Contributo di Solidarietà domestico differisce da quello unionale. Infatti, il parametro del 10% previsto a livello nazionale è dimezzato rispetto all'incremento minimo previsto dal legislatore europeo (pari al 20%). Ciò, evidentemente, da un lato amplia il numero dei soggetti tenuti al versamento del nuovo Contributo di Solidarietà e, dall'altro, ne dilata le loro basi imponibili. Anche l'aliquota del Contributo di Solidarietà domestico, pari al 50%, risulta essere significativamente maggiore dell'aliquota del 33% prevista dal Regolamento UE.

Sempre al comma 116, al secondo periodo è previsto che l'ammontare del Contributo di Solidarietà non può eccedere il 25% del patrimonio netto esistente alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022. La legge di bilancio 2023 prevede espressamente che il Contributo di Solidarietà è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Rilevava, ancora, la ricorrente che il TAR del Lazio con due ordinanze (nn. 763/2024 e 766/2024) depositate il 16 gennaio 2024 ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 115 ss. legge n. 197/2022 per violazione degli artt. 3, 53 e 117 della Costituzione. In particolare, con tali ordinanze, il TAR Lazio ha:

a) prospettato la contrarietà del Contributo di Solidarietà all'art. 117 della Costituzione con riguardo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, nello specifico, del Regolamento UE 1854/2022. I giudici hanno, in dettaglio, rilevato come – contrariamente al Contributo di solidarietà temporaneo europeo previsto dal citato Regolamento UE, specificamente destinato a colpire il settore estrattivo e della raffinazione – il Contributo di Solidarietà di cui all'art. 1, commi 115 e seguenti, della citata legge n. 197/2022 indicato come “equivalente”) assoggetta ad imposizione operatori appartenenti a settori diversi da quelli indicati dallo stesso Regolamento;

b) evidenziato molteplici profili d'incostituzionalità dello stesso con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione. In estrema sintesi, ad avviso del TAR, la norma istitutiva del Contributo si pone in contrasto con i principi di uguaglianza, proporzionalità, ragionevolezza e capacità contributiva, nella misura in cui, da un lato, assoggetta a contribuzione straordinaria componenti reddituali di per sé non riconducibili ad “extraprofitti” derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici e, dall'altro, non considera ai fini dell'individuazione della propria base imponibile la “riespansione” dei consumi a seguito della pandemia da Covid-19.

Infine, il TAR ha anche ben messo in luce (come ulteriore profilo di contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost.) la parziale duplicazione d'imposta che l'applicazione del Contributo determina nei confronti dei contribuenti altresì incisi dal precedente contributo “straordinario” di cui all'art. 37 del citato d.l. n. 21/2021. In quest'ottica, i giudici amministrativi hanno rilevato – in subordine ai profili di illegittimità tout court del contributo – l'illegittimità dell'art. 1, comma 118 della citata legge n. 197/2022 nella parte in cui esclude la deducibilità del contributo “straordinario” dal Contributo di solidarietà ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Sulla base di queste premesse, la ricorrente ha chiesto che questa Corte, ritenuta la rilevanza ai fini del decidere e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del tributo in oggetto sotto il profilo della sua contrarietà agli artt. 3, 53, 117 Cost., rimetta gli atti alla Corte Costituzionale per la decisione della questione, previa sospensione del giudizio in oggetto, ovvero, in subordine, rimetta la questione di pregiudizialità alla Corte di Giustizia dell'UE ai sensi dell'art. 267 del Trattato.

Agenzia delle Entrate depositava in data 13.05.2024, memoria con la quale si opponeva all'accoglimento del ricorso evidenziando la discrezionalità e la legittimità del proprio operato che era stato rispettoso di una norma legislativa vigente nel Paese.

All'odierna udienza, la Corte assumeva la causa in decisione.

Ciò premesso, questa Corte, condividendo quasi integralmente quanto sostenuto dal rimettente TAR Lazio nelle ordinanze indicate in premessa, ritiene di dovere accogliere la richiesta avanzata in via principale dalla ricorrente e di rimettere la questione di legittimità costituzionale della legge istitutiva del contributo in oggetto alla Corte Costituzionale.

In particolare, la Corte, ritenendola rilevante e non manifestamente infondata, intende sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della l. n. 197 del 2022, con

riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione, per i seguenti motivi sinteticamente riassunti: a) alla disamina della rilevanza della questione deve necessariamente essere premesso che il contributo di solidarietà in esame ha natura tributaria sicché sussiste la competenza di questa Corte a sollevare la questione; b) la questione è rilevante ai fini del decidere non potendo la decisione prescindere dall'accertamento della legittimità della norma istitutiva del contributo di cui si discute; c) le disposizioni citate appaiono, in primo luogo, in contrasto con i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di ragionevolezza, di solidarietà contributiva che del principio di uguaglianza costituisce una specificazione, rappresentando il presupposto e, al contempo, il limite del potere impositivo dello Stato e del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche e importando, di conseguenza, l'illegittimità di quelle norme che istituiscono un trattamento differenziato tra situazioni uguali ovvero un trattamento uguale per situazioni differenziate, laddove l'opzione normativa prescelta non sia sorretta da argomenti persuasivi.

Le disposizioni di cui ai commi 115 e ss. dell'art. 1 della legge n. 197/2022 presentano diverse criticità con riferimento all'individuazione della base imponibile, la definizione della quale risulta, per più versi, non congruente con la dichiarata finalità di tassare gli incrementi di utili dipendenti dall'aumento dei prezzi dell'energia. Come visto, 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. La base di calcolo del contributo di solidarietà per il 2023, alla quale applicare l'aliquota del 50 per cento, è dunque 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 coincidente con l'anno solare – e la media dei redditi complessivi IRES dei quattro periodi d'imposta precedenti. Il reddito rilevante ai fini Ires, tuttavia, include, nella base di calcolo, anche voci che nulla a che vedere con gli "extraprofitti" derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

Si tratta in sostanza delle operazioni societarie relative ai fondi rischi, agli oneri o alle plusvalenze/ minusvalenze derivanti 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.

Sul punto è significativo il fatto che il legislatore, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del d.l. 21/2022, abbia introdotto, a mezzo dell'articolo 1, comma 120, lettera c), della Legge 29 dicembre 2022, n. 197, un comma 3-bis al citato articolo 37, a norma del quale "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".

Nella stessa logica, del resto, pare muoversi, l'art. 6 del d.l. 145/2023, convertito con modificazioni, dalla l. n. 191/2023.15.1.3. – Sempre con riferimento all'individuazione della base imponibile, la disciplina del contributo straordinario appare poi 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 riespansione dei consumi energetici, che, nel corso degli anni 2020 e (in parte) 2021, si è contratta a causa della pandemia da Covid 19, così che una parte 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 pre Covid.

Si è dato, in tal modo, rilievo a un elemento che, in quanto dipendente da circostanze imprevedibili ed eccezionali, non appare idoneo a fungere da riferimento per individuare e calcolare l'ipotetico "sovraprofitto" realizzato dalle imprese dopo la fine dell'emergenza (per analoga valutazione in ordine alla idoneità dell'imponibile 2020 a costituire il riferimento per individuare e calcolare una supposta "plus-ricchezza", e cioè l'ipotetico "sovraprofitto" realizzato dalle imprese, in ragione del fatto che gli extraprofitti

realizzati nel 2021-2022, rispetto al corrispondente periodo 2020-2021, sono, in gran parte, dovuti al fatto che durante la pandemia le società erano in perdita, così che il differenziale che confluisce nella base imponibile del contributo non rappresenta un "sovraprofitto",

ma un mero incremento rispetto alle perdite realizzate in costanza di pandemia.

Altro profilo di contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi con riferimento al fatto che il contributo straordinario introdotto dalla l. n. 197 del 2022 colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione.

La legge n. 197 del 2022, infatti, impone il pagamento del contributo con riferimento a redditi riferiti a un periodo, l'anno di imposta precedente al 1° gennaio 2023, i ricavi conseguiti nel corso del quale risultano, sia pure solo in parte, già presi in considerazione per la determinazione del contributo straordinario per l'anno 2022, di cui all'art. 37 del d.lgs. 21 del 2022.

Quest'ultima norma, infatti, ha previsto che "la base imponibile del contributo solidaristico straordinario è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dall' 1 ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1 ottobre 2020 al 30 aprile 2021".

In sostanza, i redditi conseguiti nei mesi di gennaio, febbraio, marzo ed aprile del 2022, già considerati quale presupposto di imposta a fini della determinazione dell'importo del contributo straordinario per il 2022, rientrano, altresì, nella base imponibile per il calcolo del contributo del 2023.

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, sono assoggettati ad entrambi i contributi.

Tanto comporta (con riferimento ai quattro mesi sopra indicati) una duplicazione di imposta, che risulta evidente alla luce della sostanziale sovrapposibilità degli scopi perseguiti dai due prelievi (individuate, rispettivamente, dall'art. 37 del d.l. 21/2022 nel "contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico" e dall'art. 1, comma 115, della legge 197/2002, nel "contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori").

La evidenziata duplicazione, del resto, non trova correttivi in meccanismi di deducibilità del contributo introdotto dall'art. 37 del d.l. 21/2022 da quello introdotto dal comma 115 dell'art. 1 della legge 197/2002, così comportando la sottoposizione degli operatori economici incisi dalle due misure, anche in ragione delle aliquote previste per entrambi i tributi, a un prelievo fiscale significativamente

alto, la cui concreta incidenza sui redditi di impresa, in disparte la qualificabilità o meno della stessa come misura espropriativa, non appare rispettosa del principio di proporzionalità.

Infine, ulteriore motivo di criticità sotto il profilo del principio di uguaglianza e di pari trattamento dei soggetti incisi, va ravvisato nel fatto che il prelievo di cui si discute grava indistintamente sull'intero settore energetico, comprendendo, oltre ai produttori, anche i distributori (dei quali è un esempio la attuale ricorrente) mentre si può affermare che, in linea di principio e fatti salvi controlli specifici da attuarsi da parte di organi di verifica competenti, l'aumento dei prezzi dei prodotti energetici non favorisce le imprese che dei medesimi prodotti sono (direttamente o indirettamente) acquirenti, come quelle impegnate in attività di commercializzazione.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Messina, Sezione n. 1, rimette alla Corte Costituzionale la questione di legittimità costituzionale, illustrata in motivazione, relativa all'art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Dispone la sospensione del presente giudizio, con rinvio al definitivo per ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese di lite.

Ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale.

Demanda alla Segreteria della Sezione tutti gli adempimenti di competenza e, in particolare, la notifica della presente ordinanza alle parti in causa e al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché la sua comunicazione ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Messina nella camera di consiglio del 24.09.2024

Il Giudice relatore

Il Presidente

dr.ssa Elvira Patania

dr. Adolfo Fiorentino