



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 27, riunita in udienza il 05/04/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

PROIETTI ROBERTO, Presidente

SALASSA PIER MARCO, Relatore

VENANZI MARIO, Giudice

in data 03/05/2023 ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 841/2023 depositato il 16/01/2023

proposto da

Difeso da

Davide De Girolamo - DGRDVD77A24H501P

Livia Salvini - SLVLVI57H67H501M

Rappresentato da F

ed elettivamente domiciliato presso davidedegirolamo@ordineavvocatiroma.org

contro

Agenzia Entrate Direzione Regionale Lazio

elettivamente domiciliato presso dr.lazio.gtpec@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- SILENZIO RIFIUT n. IST. DEL 14/9/2022 CARO BOLLETTE 2022

a seguito di discussione in pubblica udienza

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

1. La società SPA ha proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio, avverso il silenzio-rifiuto maturato con riferimento alla richiesta di rimborso dell'importo di Euro ,00 corrisposto in data 30/06/2022 ex art. 37 D.L. 21/2022, convertito in Legge 51/2022, come modificato dall'art. 55 D.L. 50/2022, convertito in Legge 91/2022, a titolo di "contributo straordinario contro il caro bollette", oltre interessi maturati e maturandi, presentata via PEC all'Amministrazione Finanziaria in data 14/09/2022.

La ricorrente ha dedotto, sia nell'istanza di rimborso che nel ricorso, l'illegittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022 sotto molteplici profili.

La predetta norma sarebbe, infatti, costituzionalmente illegittima per:

2. Violazione degli artt. 23, 3 e 53 della Costituzione.

2.1. Genericità, indeterminatezza e irragionevolezza del presupposto.

La ricorrente ha evidenziato che l'art. 37 D.L. 21 marzo 2022, n. 21, convertito in Legge 20 maggio 2022, n. 51, ha introdotto un contributo straordinario contro il caro bollette a carico delle imprese operanti nel settore energetico. Tuttavia, i soli elementi essenziali del contributo che il legislatore si è premurato di individuare sono i soggetti passivi e i criteri di determinazione (base imponibile e aliquota), mentre il legislatore non ha individuato e definito il presupposto del tributo.

Non sarebbe quindi possibile comprendere, nella sostanza, quale sia la manifestazione di capacità contributiva che l'imposta intende individuare e colpire.

Solo dalla lettura dei lavori preparatori sembrerebbe potersi dedurre che il contributo in esame dovrebbe intercettare asseriti "extraprofitti" di cui le imprese del comparto dell'energia avrebbero beneficiato, in relazione all'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore verificatosi a causa della crisi internazionale conseguente all'invasione dell'Ucraina da parte della Russia. Tuttavia, nella norma in esame non si fa mai riferimento ad "extraprofitti", cosicché resterebbe indeterminata quale maggiore capacità contributiva il tributo sia volto a colpire.

Tale incertezza, deduce la ricorrente, si porrebbe in contrasto sia con l'art. 23 Cost., che, prevedendo una chiara riserva di legge in relazione alle prestazioni patrimoniali, impone al legislatore di individuare gli elementi essenziali identificativi della prestazione tributaria, ivi incluso il presupposto, cioè il fatto al verificarsi del quale la prestazione è dovuta, sia con gli artt. 3 e 53 Cost., dal momento che, pur rientrando nella discrezionalità del legislatore la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, che può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza, tale discrezionalità incontra il limite della non arbitrarietà.

Infatti, le norme costituzionali citate esigono che il presupposto del prelievo abbia "un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)" (Corte Cost., sentenza n. 341/2000, ripresa sul punto dalla sentenza n. 223/2012).

Così non sarebbe nel caso di specie, atteso che le regole dettate per la determinazione della base imponibile apparirebbero di per sé irragionevoli e tecnicamente errate, non consentendo di determinare e colpire una ricchezza che sia in qualche modo riconducibile ad una nozione economica di extraprofitto.

Invero, il contributo di cui trattasi, così come configurato dal legislatore, inciderebbe su materia imponibile del tutto diversa dai presunti sovraprofitti delle imprese energetiche, ed anche su soggetti che in nessun

modo hanno beneficiato di eventuali sovraprofitto.

A tale proposito, la ricorrente ha premesso che l'art. 37 D.L. 21/2022, con riferimento ai soggetti passivi, dispone al primo comma che sono tali: a) i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, i soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, i soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e i soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi; b) i soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.

Ha evidenziato la ricorrente che i soggetti incisi dal contributo sono individuati sulla base di un criterio puramente qualitativo, che è rappresentato dalla loro appartenenza ai mercati energetici nel significato più ampiamente inteso, senza alcuna declinazione specifica del contributo a seconda dello svolgimento in concreto delle diverse attività, né alcuna specificazione riguardante i soggetti che svolgono più attività, sia comprese che non comprese nell'elencazione sopra riportata.

Con riferimento alla quantificazione della base imponibile, il secondo comma del citato art. 37 precisa che essa è costituita "dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021". A tal fine, la norma richiama quindi la disciplina in materia di IVA, e nello specifico quella delle relative liquidazioni periodiche ("LIPE").

2.2. Inidoneità allo scopo della norma.

Tanto premesso, la ricorrente ha osservato che, ove pure il contributo avesse realmente per obiettivo la tassazione dei sovraprofitto delle imprese energetiche, la sua concreta articolazione tecnica si dimostrerebbe del tutto inidonea allo scopo, non apparendo in alcun modo progettato per incidere su una materia imponibile coincidente con eventuali sovraprofitto energetici.

Infatti, il contributo grava:

a) su materia imponibile del tutto diversa da margini di "sovraprofitto" quali che siano, atteso che, essendo il tributo calcolato su un differenziale tra "saldi IVA", gli è totalmente estraneo qualsivoglia meccanismo di determinazione del "sovraprofitto" basato vuoi sul rendimento degli investimenti, vuoi sul margine lordo su merci, ecc.;

b) su una platea indistinta e variegata di soggetti, molti dei quali non hanno beneficiato in nessun modo dell'ascesa dei prezzi e delle tariffe del settore.

c) su un valore che raffronta i dati delle LIPE realizzati nell'anno corrente con quelli realizzati in un periodo (quello pandemico) intrinsecamente anomalo, nei quali l'imponibile IVA delle società era influenzato da variabili casuali e imprevedibili, quindi del tutto inidoneo a fungere da riferimento per individuare e calcolare una supposta "plus-ricchezza", e cioè l'ipotetico "sovraprofitto", realizzato dalle imprese.

Apparirebbe, quindi, ancora più evidente la violazione delle norme costituzionali citate, atteso 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, in quanto "la sua struttura deve raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice". Pertanto, "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. n. 10/2015).

Più specificamente, la ricorrente ha sottolineato:

A) - L'inidoneità ad intercettare presunti "extraprofitti" del meccanismo scelto per la determinazione della base imponibile, tenuto conto che le operazioni rilevanti ai fini IVA si fondano su fattori che, sia sul fronte delle operazioni attive che sul fronte di quelle passive, possono non avere alcuna relazione con gli extraprofitti, intesi come un incremento degli utili dell'impresa di tipo congiunturale, dovuto ad attività speculativa oppure a circostanze esterne rispetto all'attività dell'impresa.

Invero, mentre il concetto di "sovraprofitto" si può al più calcolare sulla dinamica dei margini ovvero sugli utili "incrementali", la base imponibile quantificata in base alle norme in materia di IVA non tiene conto dei relevantissimi elementi di costo che insistono in maniera significativa sui profitti, e quindi sugli ipotetici "sovraprofitti", del settore. Si pensi, in particolare, agli oneri di gestione (primi tra tutti i costi di personale), agli ammortamenti o ai differenziali realizzati su contratti derivati, che se sono considerati non soggetti ad IVA non sono computabili ai fini del contributo, ma rilevano ai fini della quantificazione dei profitti straordinari.

Inoltre, alla base imponibile IVA concorrono elementi del tutto svincolati da un concetto di "sovraprofitto" incrementale, sia in senso economico che finanziario, come ad esempio le operazioni straordinarie (cessioni di partecipazioni, fusioni, scissioni etc.), che alterano l'omogeneità degli elementi soggettivi ed oggettivi di raffronto fra i due periodi di riferimento individuati dal citato art. 37 e coinvolgono in ogni caso vicende estranee alla gestione caratteristica dell'impresa, alla quale soltanto dovrebbero essere ricollegabili gli extraprofitti.

Ed ancora, secondo l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria (circolare n. 22/E del 23 giugno 2022), il contributo in esame si applica sull'interezza del fatturato ritratto da tutte le attività esercitate, anche nel caso di soggetti operanti anche al di fuori dell'ambito energetico, così confermando che l'imposizione fiscale può estendersi anche a redditi maturati in settori di attività totalmente diversi da quello energetico, che in nessun modo si presuppongono beneficiati dall'andamento del prezzo dei prodotti energetici.

Irragionevole appare, altresì, il fatto che il contributo, gravando sul fatturato IVA, incide su elementi radicalmente estranei alla definizione di profitto in senso economico o fiscale, come tipicamente accade con gli importi riferiti alle accise traslate sui clienti, che rappresentano componenti fiscali in definitiva riversate allo Stato, che non rientrano in alcun modo nella definizione di profitto in senso economico o fiscale, sicché non possono rappresentare in alcun modo un incremento rilevante di "ricchezza" tassabile.

A ciò si aggiunga che, proprio perché le accise sono un tributo che viene riversato allo Stato e non un provento che rimane nella disponibilità dei soggetti passivi, includere le medesime nella base imponibile del contributo vuole dire applicare un tributo su un altro tributo, con un risultato manifestamente irrazionale.

Pertanto, le accise sono commisurate alle quantità del prodotto venduto e non all'incremento di prezzo dello stesso e, quindi, non dipendono in nessun modo dall'aumento dei "margini", e cioè dei "profitti", delle imprese.

Ha quindi sottolineato la ricorrente che, nel caso di specie, l'effetto distorsivo determinato dalle accise sulla base imponibile appare particolarmente rilevante e costituisce il più manifesto indice della inidoneità dell'imponibile IVA a rappresentare supposti "sovraprofitti".

La ricorrente ha quindi concluso che la base imponibile su cui calcolare il contributo, così come attualmente configurata dall'art. 37, sarebbe fortemente distorta e molto lontana dal rappresentare un indicatore della reale capacità contributiva del soggetto obbligato.

B) - l'inidoneità ad isolare un presunto sovraprofitto anche delle norme in materia di competenza temporale.

Osserva la ricorrente che per isolare un preteso sovraprofitto – e, prima ancora, un eventuale profitto – è necessario che la struttura di un tributo sia idonea a correlare le componenti attive con le corrispondenti

componenti passive. Il principio di competenza economica, così come il principio di cassa, presuppone infatti la correlazione tra costi e ricavi proprio al fine di calcolare un preciso risultato economico realizzato in un determinato lasso di tempo. Tale principio non esiste nel sistema dell'IVA la quale, essendo un'imposta che grava sulle singole operazioni, si disinteressa di eventuali collegamenti tra le masse di operazioni attive e passive, non essendo strutturalmente demandata ad intercettare un risultato differenziale tra tali masse.

Anche sotto questo profilo, pertanto, la base imponibile del contributo in esame sarebbe del tutto sbilanciata: quest'ultimo, sebbene volto specificamente a colpire un differenziale, vale a dire un sovraprofitto incrementale, appiattendosi sulle norme IVA mutua da quest'ultima imposta anche le regole di imputazione temporale delle operazioni; regole che tuttavia non sono in nessun modo idonee ad intercettare un profitto e men che meno un sovraprofitto, dal momento che non sono affatto basate sul criterio di competenza che – raffrontando temporalmente i ricavi con i relativi costi – consente di determinare con precisione il risultato economico dell'attività.

C) – L'inidoneità anche del periodo di tempo preso a riferimento dalla norma (1/10/2021 – 30/04/2022) a rappresentare ipotetici sovraprofitto realizzati dalle imprese.

Innanzitutto, si tratta di un periodo troppo breve e completamente svincolato dall'anno solare/esercizio. È infatti ben possibile che, a fronte di un risultato economico positivo consuntivato nel periodo temporale rilevante ai fini del contributo, le società realizzino nei mesi successivi rilevanti perdite. L'individuazione di un così breve lasso temporale non è quindi di per sé, in concreto, sufficientemente significativo per inquadrare un incremento di "valore" che sia legato a un maggiore profitto.

A ciò si aggiunga che gli extraprofitto realizzati nel 2021-2022, rispetto al corrispondente periodo 2020-2021, spesso sono dovuti al fatto che durante la pandemia le società erano in perdita. Il semestre compreso tra il 1° ottobre 2020 ed il 30 aprile 2021, infatti, ha risentito del calo dei consumi dei prodotti energetici dovuto al perdurare dell'emergenza sanitaria e delle connesse misure di contenimento, che ha comportato un minor impiego di tali prodotti.

Pertanto, il differenziale che confluisce nella base imponibile del contributo non rappresenta un "sovraprofitto" posto in relazione con un "ordinario" profitto realizzato nel periodo precedente, riconducibile – nell'opinione del legislatore – ad una posizione "di vantaggio" dell'impresa sul mercato dovuta all'aumento delle tariffe, ma si rivela incrementale solo perché posto in relazione con una perdita realizzata in costanza di pandemia.

In buona sostanza, in tale settore il sovraprofitto non è riconducibile ad un incremento dei prezzi, ma solo ad un incremento delle quantità vendute, che, a sua volta, non rappresenta un risultato positivamente straordinario, ma un "ripristino" della situazione ordinaria rispetto a quella, negativamente straordinaria, realizzata in costanza di emergenza pandemica.

Ha quindi osservato la ricorrente che l'aumento delle vendite nell'arco temporale preso in considerazione dall'art. 37 D.L. 21/2022 non sarebbe affatto il sintomo di un sovraprofitto, né dello sfruttamento di una situazione di vantaggio derivante dall'aumento dei prezzi.

Infatti, non è l'aumento delle vendite ciò che genera una capacità contributiva aggiuntiva come quella che la predetta norma vorrebbe colpire, ma semmai l'aumento dei margini. La disposizione, irragionevolmente, non ha però distinto tra l'operatore che abbia effettivamente potuto fruire di margini più elevati, a parità di costi, grazie alla vertiginosa crescita dei prezzi delle materie prime energetiche, e l'operatore che, invece, abbia soltanto aumentato le proprie vendite. Quest'ultimo non esibisce alcuna capacità contributiva aggiuntiva che non sia già peraltro incisa dalle ordinarie imposte sui redditi e, soprattutto, non palesa una capacità contributiva differente da qualunque operatore economico, diverso da quelli che agiscono nei mercati delle fonti di energia, che abbia in quel dato periodo storico, superata la fase pandemica, aumentato i propri livelli produttivi.

Dunque, ha concluso la ricorrente, assoggettare adesso questo aumento ad un contributo straordinario sarebbe manifestamente ingiusto ed irrazionale, atteso che l'imposizione fiscale colpirebbe non un extraprofitto propriamente detto, ma il mero ordinario profitto realizzato dall'impresa, più elevato rispetto al periodo precedente solo in ragione di un incremento di volumi dovuto a ragioni contingenti.

2.3. Modelli di corretta tassazione degli extraprofiti, non seguiti dal legislatore.

La ricorrente ha evidenziato che il legislatore aveva a disposizione almeno tre modelli di "corretta" tassazione dei sovraprofiti incrementali, di cui tuttavia non avrebbe in alcun modo tenuto conto.

2.3.1. - Un primo modello è quello disegnato nel Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio dell'UE del 6 ottobre 2022 "relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia", che delinea al Capo III, artt. 14 e ss., un "contributo di solidarietà" gravante sugli "utili eccedenti" generati dalle attività energetiche ad esso soggette (attività estrattive).

Tale norma è esplicitamente ispirata al medesimo scopo che orienta il contributo italiano, vale a dire intervenire sui sovraprofiti delle società energetiche per redistribuire tali plus-ricchezze ai soggetti che stanno subendo gli effetti dell'incremento dei prezzi dei prodotti e servizi energetici, ma le relative strutture sono radicalmente differenti. Il contributo europeo, infatti, mira ad intercettare proprio i sovraprofiti derivanti dagli incrementi di prezzo e riesce in questo intento includendo nella propria base imponibile gli utili "determinati in base alla normativa fiscale nazionale nell'esercizio fiscale che inizia il 1° gennaio 2022 o successivamente, che eccedono un aumento del 20% degli utili imponibili medi, determinati secondo la normativa tributaria nazionale, dei tre esercizi fiscali che iniziano il 1° gennaio 2019 o successivamente".

Come chiarito nel Considerando 13 del Regolamento citato, l'intenzione del legislatore europeo è quella di tassare solo gli utili "straordinari" realizzati dalle imprese soggette al tributo. Viene infatti ribadito che il contributo straordinario sulle imprese estrattive deve essere "adeguato per gestire gli utili eccedenti in caso di circostanze impreviste. Tali utili non corrispondono agli utili ordinari che le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell'energia"; ciò sempre al fine di garantire "condizioni di parità in tutta l'Unione".

Ha osservato la ricorrente che il Regolamento riesce a disegnare un'imposta idonea ad isolare solo il sovraprofitto ritratto dalle imprese tassate, incidendo sui profitti in una accezione incrementale, in relazione alla particolare congiuntura economica. Tale caratteristica sembrerebbe del tutto assente nel contributo italiano, che non solo – e a monte – non sarebbe idoneo ad incidere sui "profitti", ma men che meno riuscirebbe ad isolare un loro incremento, e cioè un "sovraprofitto".

2.3.2. – Un secondo modello, anch'esso comunitario, è quello proposto nella "Comunicazione "RePowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili", pubblicata l'8 marzo 2022 dalla Commissione europea.

Nel relativo Allegato 2, la Commissione ha infatti stabilito delle linee guida per orientare gli Stati membri verso una tassazione degli utili inframarginali compatibile con il diritto eurounitario, rilevando, tra l'altro, che:

- "tale misura dovrebbe tuttavia essere attentamente concepita per evitare inutili distorsioni del mercato";
- "il metodo di calcolo dei rendimenti da considerare eccessivi [...] dovrebbero essere chiaramente e specificamente giustificati" ed i profitti fortuiti "dovrebbero essere definiti sulla base di criteri ed eventi oggettivi e verificabili" al fine di evitare "qualsiasi uso arbitrario che comporterebbe gravi distorsioni";
- "le tendenze a lungo termine dei prezzi derivanti dagli sviluppi strutturali del mercato e il segnale del prezzo

del carbonio proveniente dall'EU ETS non dovrebbero essere influenzati, in modo da non interferire con i segnali di prezzo a lungo termine che contribuiscono alla copertura dei costi fissi e di investimento”;

- “la misura non dovrebbe essere retroattiva e dovrebbe recuperare unicamente una quota degli utili effettivamente realizzati”.

Ha osservato, quindi, la ricorrente che la Commissione Europea ha fornito agli Stati Membri indicazioni sufficientemente chiare per “disegnare” tributi che devono incidere soltanto sull’extraprofitto delle imprese energetiche e che non devono alterare il normale funzionamento concorrenziale del mercato, in coerenza con i generali principi dell’ordinamento dell’Unione europea. Tuttavia, nessuna di tali indicazioni sarebbe stata recepita dal legislatore italiano, atteso che il contributo in argomento, per come concepito, non solo non definirebbe in maniera “oggettiva e verificabile” i sovraprofitto tassabili, ma escluderebbe anche dalla base imponibile tutti i costi “di investimento”.

2.3.3. – Un terzo modello, puramente “domestico”, emerge dalla sentenza n. 10/2015 della Corte Costituzionale sulla nota “Robin Hood Tax”.

Secondo la Corte Costituzionale, la congiuntura economica caratterizzata da un eccezionale rialzo dei prezzi di prodotti energetici al contempo insostenibile per gli utenti può incrementare sensibilmente i margini di profitto degli operatori dei settori interessati e quindi costituire “un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali “sovra-profitti” congiunturali”. Tuttavia, “affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell’imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice”. Ciò non avveniva nel caso della maggiorazione dell’aliquota IRES prevista dal D.L. 112/2008, in quanto il tributo “si applica[va] all’intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovra-profitti”.

Il precedente fornisce però preziose indicazioni al legislatore per disegnare un’imposta equa. Si legge infatti nella pronuncia che:

- “sebbene una pluralità di indizi contenuti nel testo normativo impugnato e nei relativi lavori preparatori suggeriscano che l’intento del legislatore fosse quello di colpire i “sovra-profitti” conseguiti da detti soggetti in una data congiuntura economica, in realtà la struttura della nuova imposta non sarebbe poi coerente con tale ratio giustificatrice”;

- “la possibilità di imposizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell’imposta”;

- “se, come nel caso in esame, 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”;

- “il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione di aliquota che si applica all’intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovra-profitti”.

A contrario, dalla sentenza si evince che un’imposta sui sovraprofitto è, in linea di principio, equa e costituzionale a condizione che sia idonea ad incidere sui “profitti” in un’accezione “incrementale” in relazione alla “particolare congiuntura economica”.

La ricorrente ha dunque evidenziato che nessuna di queste indicazioni sarebbe stata recepita nel contributo in esame, che non solo – e a monte – non sarebbe idoneo ad incidere sui “profitti”, ma men che meno riuscirebbe ad isolare un loro incremento, e cioè un “sovraprofitto”.

Le conclusioni, allora, non potrebbero che essere identiche a quelle tratte nella citata sentenza: anche il contributo di cui all'art 37 D.L. 21/2022, al pari del suo "precedente", è incompatibile con le norme costituzionali sopra indicate, in quanto il suo presupposto non si "riflette sulla struttura dell'imposizione".

2.4. Sulla base delle considerazioni sopra esposte, la ricorrente, con riferimento alla violazione degli artt. 23, 3 e 53 Cost., ha prospettato una duplice conclusione.

O l'intenzione del legislatore in realtà non sarebbe quella di indirizzare il contributo sui "sovraprofiti" delle imprese energetiche, ed allora risulterebbe confermata la più totale mancanza di ragioni giustificative del contributo, in violazione delle norme costituzionali di cui sopra.

Oppure – e in subordine logico – il contributo sarebbe ipoteticamente inteso a colpire proprio i sovraprofiti, ma in tale caso esso si dimostrerebbe di fatto completamente inadeguato allo scopo, perché articolato in previsioni del tutto inidonee ad incidere selettivamente su tali grandezze economiche e su chi ne è eventualmente titolare, con l'inevitabile conseguenza della più totale discriminatorietà ed irragionevolezza dell'intervento normativo, ancora in violazione delle norme costituzionali indicate.

2.5. Per quanto riguarda, in particolare, i profili rilevanti ex art. 3 Cost., la ricorrente ha evidenziato la portata discriminatoria del contributo, interna o esterna al mercato energetico.

In primo luogo, esso determinerebbe una chiara discriminazione tra le imprese del settore energetico e la restante platea dei contribuenti operanti in altri settori merceologici che pure hanno realizzato consistenti extraprofiti durante e dopo la crisi pandemica, senza tuttavia essere in alcun modo colpiti dall'imposta (ad. es. i settori bancario-finanziario o farmaceutico).

In secondo luogo, esso determinerebbe discriminazioni interne allo stesso mercato energetico, gravando il contributo solo su alcune delle imprese che operano nel settore energetico e risolvendosi in un vantaggio degli operatori operanti nel settore energetico che – per ragioni del tutto "casuali" – non sono assoggettati al medesimo, non essendo in grado di isolare soggetti che abbiano realizzato una maggiore capacità contributiva effettiva rispetto ai concorrenti.

In terzo luogo, il contributo, mandando esenti da imposta operatori che hanno realizzato extraprofiti per importi inferiori a 5 milioni di euro o in una percentuale inferiore al 10 per cento, introdurrebbe un regime fiscale differenziato pur a fronte di situazioni del tutto comparabili.

In quarto luogo, poiché il contributo non può essere traslato sui clienti quando questi ultimi sono consumatori finali, di talché chi opera a valle della catena produttiva (e dunque solo con i consumatori) resta necessariamente e definitivamente inciso dell'onere impositivo, l'imposta si risolverebbe in un aiuto di Stato nei confronti dei soggetti che operano a monte della catena produttiva, che non sono assoggettati a tale divieto.

In quinto luogo, la ricorrente ha evidenziato di essere un operatore verticalmente integrato, attivo sia nella raffinazione di prodotti petroliferi sia nella successiva immissione in consumo, sicché, anche con riferimento al mercato della raffinazione, la stessa subisce un immediato pregiudizio rispetto ai diretti concorrenti. Questi ultimi, infatti, quando esportano il prodotto, senza dunque immetterlo in consumo, non riscuotono accise in qualità di sostituto d'imposta, sicché potranno calcolare il contributo su una base imponibile notevolmente inferiore. Solo per operatori verticalmente integrati che operano come Esso, dunque, la base imponibile è ingiustificatamente aumentata ricomprendendo gli importi riscossi a titolo di accise.

In sesto luogo, la ricorrente ha evidenziato che costituisce fatto notorio che altri settori energetici, come quello dell'energia elettrica, non hanno visto ridurre i consumi nel periodo pandemico, a differenza del settore dei prodotti petroliferi, gravemente toccato dall'immobilismo dovuto alla pandemia che, come noto, ha vietato o comunque disincentivato gli spostamenti, con conseguente impatto sulla vendita dei carburanti. Va da sé

che in tale ultimo settore – e non in altri – il sovraprofitto non è riconducibile ad un incremento dei prezzi, ma solo ad un incremento delle quantità vendute nel 2021-2022, in relazione a quelle vendute nel 2020-2021.

Con riferimento agli ultimi due punti, la ricorrente ha evidenziato che solo il 10% dei soggetti incisi dal contributo è operante nel settore dei prodotti petroliferi, ma tali soggetti versano quasi la metà dell'intero gettito atteso dal Contributo. Detta iniquità deriva proprio dalla circostanza che il calcolo della base imponibile di tali contribuenti è irragionevolmente incrementata da voci che nulla hanno a che vedere con i "sovraprofitto", ma che derivano da un incremento di volumi di vendita nel periodo post-pandemico e dalla concorrenza delle accise alla loro base imponibile. Ciò a definitiva conferma della natura – anche – discriminatoria del Contributo nella misura in cui esso incide in misura irragionevolmente sproporzionata sul settore della produzione e vendita dei prodotti petroliferi.

La ricorrente ha quindi concluso evidenziando che il contributo in commento non sarebbe conforme a Costituzione anche per le evidenti discriminazioni interne al settore energetico, non giustificate da alcuna differenziazione in relazione ad una diversa capacità contributiva, in manifesta violazione dell'art. 3 Cost.

3. Violazione degli artt. 53 e 42 della Costituzione.

3.1. La ricorrente ha evidenziato che l'art. 37 D.L. 21/2022, nella misura in cui accetta che il contributo possa avere effetti ablativi anche integrali della capacità economica del soggetto inciso, sarebbe in palese contrasto anche con gli artt. 53 e 42 Cost.

Invero, il contributo in concreto dovuto dalla ricorrente ammonta a complessivi Euro [...] ed ha un impatto dirompente sui conti della Società, come documentato dai bilanci prodotti in atti, erodendo quasi il 40% del risultato utile ante imposte risultante dall'ultimo bilancio approvato in data [...].

Pertanto, la ricorrente ha osservato che la predetta imposta sortirebbe effetti tipicamente espropriativi e, anche per tale via, si rivelerebbe incostituzionale.

Con riferimento all'art. 42 Cost., norma posta dai costituenti a garanzia della proprietà privata, un livello di imposizione tale da superare la ricchezza disponibile del contribuente conduce inevitabilmente all'ablazione graduale del patrimonio. Inoltre, l'art. 42 Cost., quando al secondo comma dispone che «la legge determina i modi di acquisto della proprietà privata», garantisce l'esistenza del mercato, ossia di un luogo in cui i privati scambiano i propri beni. Perché vi sia un mercato è necessaria la circolazione dei capitali, impossibile se i singoli sono privati, per effetto di un "supposto" tributo, del complesso dei beni economici necessario al soddisfacimento delle primarie necessità.

In sintesi, il legittimo sacrificio che può essere imposto in nome dell'interesse pubblico non può giungere sino alla pratica vanificazione dell'oggetto del diritto di proprietà, pena la violazione della norma citata (Corte Cost., sentenza n. 348/2007).

L'art. 53 Cost. opera, inoltre, da ulteriore baluardo contro prelievi il cui presupposto, pur essendo economicamente apprezzabile o sintomatico, sia configurato in modo da generare l'erosione progressiva dell'oggetto cui è riferita l'imposta, oppure contro prelievi che sottraggono integralmente la stessa ricchezza tassata o in una misura che possa fondatamente minacciare l'equilibrio tra i bisogni finanziari del settore pubblico e l'interesse dei singoli.

Pertanto, l'art. 53 Cost., e in particolare il concetto di "capacità contributiva", reca in sé il divieto di imposizione espropriativa.

Non è infatti consentito al legislatore soddisfare "l'interesse fiscale" in ogni modo, ma tale bisogno deve essere bilanciato con gli altri valori costituzionali, in quanto l'art. 53 Cost. non indica alcuna prevalenza dell'interesse fiscale rispetto agli altri diritti costituzionalmente tutelati.

4. violazione dell'art. 117 Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 del Primo Protocollo Cedu.

La ricorrente ha evidenziato che il contributo ex art.37 D.L. 21/2022 si porrebbe in manifesta violazione dell'art. 1 del Primo Protocollo Cedu e, per esso, dell'art. 117 Cost., che impone al legislatore di operare nel rispetto degli obblighi internazionali.

L'art. 1 del Primo Protocollo Cedu è posto a presidio della tutela proprietaria, prevedendo al primo comma, primo periodo, la regola secondo cui "ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni" e così vietando, in via generale, ogni compressione al libero godimento dei beni stessi. I periodi successivi del testo della disposizione autorizzano, a certe condizioni, la limitazione del diritto di proprietà: il secondo periodo del primo comma prevede, infatti, che "nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale".

Il secondo comma dispone a sua volta che "le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende".

Tanto premesso, la ricorrente ha osservato che il contributo in esame determinerebbe una limitazione della tutela proprietaria nel godimento dei beni della medesima, risolvendosi in una contribuzione in denaro che determina l'erosione di quasi il 40% del risultato utile ante imposte risultante dall'ultimo bilancio approvato in data 31/03/2022, come già sopra evidenziato.

Tale limitazione non sarebbe giustificata sulla base di una delle eccezioni ammesse dal secondo paragrafo dell'art. 1, con particolare riferimento alla seconda eccezione, che legittima le privazioni della tutela proprietaria volte ad "assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende" (art. 1, par. 2).

Secondo la costante giurisprudenza della Corte EDU, una restrizione della tutela proprietaria, anche se basata su ragioni di ordine fiscale, deve comunque:

- essere legittima, nella consapevolezza che "l'esistenza di una base giuridica nel diritto interno non è di per sé sufficiente a soddisfare il principio di liceità" in quanto detta base giuridica "deve avere una certa qualità, ovvero deve essere compatibile con lo stato di diritto e deve fornire garanzie contro l'arbitrarietà" (CEDU, N.K.M. vs. Hungary, sentenza del 14 maggio 2013);

- rispondere ad un "giusto equilibrio" tra le esigenze pubbliche e quelle di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo. Nell'ambito di tale equilibrio, il potere impositivo trova un chiaro limite proprio nel divieto di introdurre "imposte confiscatorie", le quali incidono sui beni del contribuente in maniera così dirompente da alterare in maniera illegittima e radicale l'equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla tutela proprietaria.

La Corte EDU ha avuto modo di esaminare la questione in tre recenti sentenze emesse nei confronti dell'Ungheria (CEDU, N.K.M. vs. Hungary, sentenza del 14 maggio 2013; CEDU, Gáll vs. Hungary, sentenza del 25 giugno 2013 e CEDU, R.Sz. vs. Hungary, sentenza del 2 luglio 2013.), nelle quali è stata accertato una violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 della CEDU posta in essere dal legislatore ungherese, dato che quest'ultimo aveva introdotto retroattivamente un'imposta molto gravosa sulle somme corrisposte ai lavoratori del pubblico impiego in occasione della conclusione del rapporto di lavoro.

Nelle pronunce, la Corte ha avuto modo definire quando un'imposta può essere considerata confiscatoria, chiarendo che: "un'ingerenza nel diritto al pacifico godimento dei beni, anche se avvenuta alle condizioni previste dalla legge – che implica l'assenza di arbitrarietà – e nell'interesse pubblico, deve sempre trovare un "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della collettività e le esigenze della tutela dei diritti fondamentali della persona. In particolare, deve sussistere un ragionevole rapporto di proporzionalità

tra i mezzi impiegati e la finalità perseguita dal provvedimento impugnato”.

Alla luce di tali premesse, l'imposta ungherese doveva considerarsi contraria al citato art. 1 in quanto la misura contestata:

- 1) comportava un onere “eccessivo e individuale da parte del ricorrente”;
- 2) riguardava “solo un determinato gruppo di soggetti”;
- 3) era da considerarsi “retroattiva” nell’accezione intesa dalla stessa Corte EDU.

La ricorrente ha quindi evidenziato che il contributo di cui all'art. 37 D.L. 21/2022 presenta tutte e tre le citate caratteristiche, erodendo da solo quasi il 40% del risultato utile ante imposte risultante dall'ultimo bilancio approvato in data 31/03/2022, con effetto espropriativo evidente, avendo natura intrinsecamente discriminatoria, come già sopra argomentato, ed essendo un prelievo con caratteristiche di retroattività, gravando su una ricchezza comunque formatasi ben prima della sua entrata in vigore, nonché privo del requisito della prevedibilità, determinando retroattivamente una situazione sfavorevole in capo ai contribuenti che non avrebbe potuto essere ragionevolmente prevista.

5. Violazione degli artt. 3, 53, 41 e 117, comma 2, lett. e) della Costituzione.

Con particolare riferimento all'art. 37, comma 8, D.L. 21/2022, la ricorrente ha evidenziato che la norma sembrerebbe irrazionale per inidoneità a conseguire il suo scopo, tenuto conto che il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo, eventualmente posto dalla predetta disposizione, non sarebbe comunque in grado di evitare che l'imposta sia, in definitiva, sopportata dai consumatori sotto forma di maggiorazione dei prezzi. Il prezzo dei prodotti energetici è, infatti, di per sé altamente dinamico e basato su una molteplicità di elementi di costo (a loro volta variabili), nonché dipendente dall'imprevedibile andamento del tasso di cambio tra euro e dollaro statunitense (non si dimentichi che le transazioni su greggio sono sempre denominate in dollari). Imputare un aumento di prezzo al recupero “occulto” del contributo sul consumatore è quindi praticamente impossibile.

A tale proposito, già nella sentenza n. 10/2015, la Corte Costituzionale aveva precisato, con riferimento alla c.d. Robin Hood Tax, che “Un ulteriore profilo di inadeguatezza e irragionevolezza è connesso alla inidoneità della manovra tributaria in giudizio a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire”, poiché “il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo, così come delineato nel comma 18, non è in grado di evitare che l'«addizionale» sia scaricata a valle, dall'uno all'altro dei contribuenti che compongono la filiera petrolifera per poi essere, in definitiva, sopportata dai consumatori sotto forma di maggiorazione dei prezzi”, con la conseguenza che “la disposizione appare irrazionale per inidoneità a conseguire il suo scopo”.

Inoltre, la ricorrente ha evidenziato che divieto attiene peraltro ai soli “prezzi al consumo” e, pertanto, l'ambito soggettivo di applicazione peculiare dello stesso è quello delle imprese del settore energetico che operano nei diretti confronti dei consumatori e, per ciò stesso, al termine del ciclo produttivo e distributivo visto nel suo complesso. Sembrerebbero invece restare esenti dal divieto di traslazione le imprese collocate a monte di tale ciclo produttivo ed aventi per clienti altre imprese (e non già i consumatori). Ciò con palese violazione (anche) delle norme costituzionali poste a tutela della concorrenza, rinvenibili negli artt. 41 e 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione.

6. La Corte concorda con le suddette considerazioni e ritiene rilevante, posto che la presenza dell'art. 37 D.L. 21/2022 nell'ordinamento giuridico, osta al richiesto rimborso, e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della predetta norma secondo i profili dedotti dalla ricorrente.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Roma,

Nella camera di consiglio del 3 maggio 2023,

A scioglimento della riserva ex art. 35, D. Lgs. 546/1992 assunta all'udienza del 5 aprile 2023,

Visto l'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87,

Dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022, convertito in Legge 51/2022, come modificato dall'art. 55 D.L. 50/2022, convertito in Legge 91/2022, per violazione degli artt. 3, 23, 41, 42, 53, 117 della Costituzione e, in via mediata, dell'art. 1 del Primo Protocollo Cedu.

Sospende il giudizio.

Ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

Ordina alla Segreteria che la presente ordinanza sia notificata alle Parti ed al Presidente del Consiglio dei Ministri e comunicata al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati.

Roma, 3/05/2023

Il Giudice Estensore

Dott. Pier Marco Salassa

Il Presidente

Dott. Roberto Proietti