



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

3

2022

settembre/dicembre

Fondata nel 1999 da | *Founded in 1999 by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da | *Directors*
FABRIZIO AMATUCCI, PIETRO BORIA,
ROBERTO CORDEIRO GUERRA,
LORENZO DEL FEDERICO, PETER ESSERS,
GIUSEPPE MARINO, ROMAN SEER,
PIETRO SELICATO



SAPIENZA
UNIVERSITÀ
EDITRICE

SAPIENZA UNIVERSITÀ EDITRICE

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA “LA SAPIENZA”
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

COMITATO DEI GARANTI

BOARD OF TRUSTEES

Giovanni PUOTI (fondatore)
Andrea AMATUCCI - Jacques MALHERBE -
Claudio SACCHETTO - José Manuel TEJERIZO LOPEZ

COMITATO DI DIREZIONE

BOARD OF DIRECTORS

Fabrizio AMATUCCI – Pietro BORIA – Roberto CORDEIRO GUERRA – Lorenzo DEL FEDERICO –
Peter ESSERS – Giuseppe MARINO – Roman SEER – Pietro SELICATO (direttore responsabile)

COMITATO SCIENTIFICO

SCIENTIFIC COMMITTEE

Ruben ASSOREY (Argentina) - Domenico DA EMPOLI† (Italia) - Eugenio DELLA VALLE (Italia) - Patrick DIBOUT (France) - Hans FLICK (Deutschland) - Gabor FOLDES (Magyarország) - Daniel GUTMANN (France) - Pedro Manuel HERRERA MOLINA (España) - Haron JORAN (Israel) - Joachim LANG (Deutschland) - Gaetano LICCARDO† (Italia) - Leonardo PERRONE (Italia) - Franco PICCIAREDDA (Italia) - Manuel PIRES† (Portugal) - Mauricio PLAZAS VEGA (Colombia) - Franco ROCCATAGLIATA (Italia) - Stanley SIEGEL (U.S.A.)

COMITATO DI REDAZIONE

EDITORIAL COMMITTEE

Roberta ALFANO - Andrea BALLANCIN - Marina BISOGNO - Christian CALIFANO - Francesco CANNAS -
Vincenzo CARBONE - Pier Luca CARDELLA - Roberta CORRIERE - Stefano DORIGO - Mara FIERRO -
Chiara FONTANA - Silvia GIORGI - Stefano Delfino LA FERLA - Chiara LATTANZI - Carla LOLLIO -
Marcella MARTIS - Pietro MASTELLONE - Rossella MICELI - Francesco MONTANARI -
Maria Pia NASTRI - Lorenzo PENNESI - Concetta RICCI - Fabio RUSSO - Viviana SALERNO -
Stefania SCARASCIA MUGNOZZA - Francesco Paolo SCHIAVONE - Maria Rita SIDOTI - Loredana STRIANESE -
Piergiorgio VALENTE - Caterina VERRIGNI - Alessandro VICINI RONCHETTI - Rosy VIRZI

CORRISPONDENTI SCIENTIFICI

SCIENTIFIC CORRESPONDENTS

- Rita CALÇADA PIRES, University Lusitana of Lisbon (Portugal)
- Ken DEVOS, Monash University, Klayton, Victoria (Australia)
- Klaus-Dieter DRUEEN, Ludwig Maximilians Universität München (Germany)
- Kerstin EHRKE-RABEL, Karl-Franzens-Universität Graz (Austria)
- Eva ERDOS, University of Miskolc (Hungary)
- J. Clifton FLEMING Jr., Brigham Young University (U.S.A.)
- Daniel GUTMANN, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne (France)
- Maria Amparo GRAU RUIZ, Universidad Complutense - Madrid (Spain)
- Federica LIBERATORE, European Commission (Bruxelles)
- Gerard MEUSSEN, University of Nijmegen (The Netherlands)
- Joko PRIYONO, Universitas Diponegoro (Indonesia)
- Pierparolo ROSSI MACCANICO, European Commission (Bruxelles)
- Gelanda SHKURTAJ, University of Tirana (Albania)
- Heleno TAVEIRA TORRES, University of São Paulo (Brazil)
- Edoardo TRAVERSA, Catholic University of Leuven (Belgium)
- Wuyao WENG, China University of Political Science and Law, Beijing (Popular Republic of China)

COORDINATRICE DELLA REDAZIONE

PROJECT MANAGER

Stefania SCARASCIA MUGNOZZA

SEGRETERIA DI REDAZIONE

EDITORIAL ASSISTANTS

Marina BISOGNO - Roberta CORRIERE - Mara FIERRO -
Stefania SCARASCIA MUGNOZZA - Rosy VIRZI



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA “LA SAPIENZA”
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata nel 1999 da • *Founded in 1999 by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Directors*

FABRIZIO AMATUCCI
Università Federico II - Napoli

PIETRO BORIA
Università Sapienza - Roma

ROBERTO CORDEIRO GUERRA
Università di Firenze

LORENZO DEL FEDERICO
Università di Chieti – Pescara

PETER ESSERS
Tilburg University

GIUSEPPE MARINO
Università di Milano

ROMAN SEER
Ruhr Universitaat, Bochum

PIETRO SELICATO
Università Sapienza - Roma

3

2022

Settembre/Dicembre



SAPIENZA
UNIVERSITÀ EDITRICE

Sapienza Università di Roma - Dipartimento di Scienze Politiche
RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

COMITATO SCIENTIFICO DEI REVISORI ESTERNI
PEER REVIEW COMMITTEE

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista di Diritto Tributario internazionale sono sottoposti all'approvazione collegiale del Comitato di Direzione.

I contributi destinati alla sezione I (Dottrina) e II (Documenti commentati) nonché, ove richiesto dall'Autore, alla Sezione III (Appunti e rassegne) sono soggetti alla valutazione del Comitato scientifico dei Revisori con le modalità previste dal Regolamento pubblicato nel sito web della Rivista.

- Prof. Francisco ADAME MARTINEZ
(Catédrico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università di Siviglia)
- Prof. Massimo BASILAVECCHIA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Teramo)
- Prof. Alberto COMELLI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Parma)
- Prof. Daria COPPA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Prof. Francesco D'AYALA-VALVA
(già Ordinario di Diritto Tributario nell'Università dell'Aquila)
- Prof. Massimo FINOCCHIARO CASTRO
(ASN Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università Mediterranea di Reggio Calabria)
- Prof. Stefano FIORENTINO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. Emma GALLI
(Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Carlo GARBARINO
(Id. Ordinario di diritto Tributario nell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano)
- Prof. Alfredo GARCÍA PRATS
(Professor of Tax Law - Universitat de València)
- Prof. Fabio GIGLIONI
(Ordinario di Diritto Amministrativo nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Alessandro GIOVANNINI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Siena)
- Prof. Marco GREGGI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Ferrara)
- Prof. Giuseppe INGRAO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Messina)
- Prof. Agostino Ennio LA SCALA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Prof. José Maria LAGO MONTERO
(Catédrico di Diritto Finanziario e Diritto Tributario nell'Università di Salamanca)
- Prof. Richard N. LANGLOIS
(Professor of Economics – University of Connecticut – U.S.A.)
- Prof. Paolo LIBERATI
(Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Carlos Maria LÓPEZ ESPADAFOR
(Catédrico di Diritto Tributario nell'Università di Jaén)
- Prof. Raymond LUJA
(Professor of Comparative Tax Law – University of Maastricht – The Netherlands)
- Prof. Giuseppe MARINI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Jean Claude MARTINEZ
(Ordinario di diritto tributario nell'Università di Paris II)
- Prof. Giuseppe MELIS
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università LUISS-Guido Carli)
- Prof. Saturnina MORENO GONZALES
(Catedrática di Diritto Finanziario e Tributario nell'Università di Castilla – La Mancha)
- Prof. Salvatore MULEO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università della Calabria)
- Prof. Mario NUSSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Udine)
- Prof. Maria Cristina PIERRO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università dell'Insubria)
- Prof. Pasquale PISTONE
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. Paolo PURI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Sannio)
- Prof. José Andrés ROZAS VALDÉS
(Professore Titolare di Diritto Finanziario e Tributario nell'Università di Barcellona)
- Prof. Salvatore SAMMARTINO
(già Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Eugenio SIMÓN ACOSTA
(Catédrico di Diritto Finanziario nell'Università di Navarra)
- Prof. Giuseppe TINELLI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Loris TOSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Venezia)
- Prof. Francesco TUNDO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bologna)
- Prof. Antonio Felice URICCHIO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bari)
- Prof. Juan Enrique VARONA ALABERN
(Catédrico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università di Cantabria)
- Prof. Marta VILLAR EZCURRA
(Catédrico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università San Pablo CEU)
- Prof. Giuseppe ZIZZO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Castellanza)

Sezione I – Dottrina

Section I – Academic Essays

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Economia globale e *digital taxes* 5

GIUSEPPE MARINO

Una nuova politica economica e tributaria per l'Unione europea.
Verso un'Agenzia delle Entrate europea? 15

PIETRO SELICATO

La tassazione delle nuove forme di ricchezza nel Next Generation EU 33

Sezione II – Documenti commentati

Section II – Commented documents

ROSSELLA MICELI

La sentenza *Fiat Chrysler Finance Europe*. Il principio di libera concorrenza cade dinanzi alla legalità tributaria (Corte di Giustizia 8.11.2022, cause riunite C-885/19 P e C-898/19) 71

CHRISTIAN CALIFANO

Considerazioni in ordine agli obblighi in materia di controlli IVA equivalenti. Gli obblighi formali come elementi impeditivi del diritto alla detrazione? (Corte di Giustizia UE, Sez. VII, sent. del 24 febbraio 2022, C-52/21) 105

LORENZO PENNESI

Natura giuridica e allocazione territoriale dei redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine personale: note critiche e considerazioni di sistema (Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione I, sentenza n. 278, 06 Aprile 2022) 119

Sezione III – Appunti e rassegne

Section III – Notes and Surveys

CHIARA FONTANA

La tassazione dei sovrapprofitti delle imprese energetiche tra indirizzi europei, prospettive di riforma e persistenti dubbi di legittimità costituzionale 163

MARINA BISOGNO

Critical issues of the national contribution based on non-recycled plastic packaging waste in the framework of the new EU own resources system 185

FRANCESCO PAOLO SCHIAVONE

La clausola del beneficiario effettivo: la genesi, l'ambito di operatività e il rischio di sovrapposizioni con la clausola generale antiabuso 223

La tassazione dei sovraprofitto delle imprese energetiche tra indirizzi europei, prospettive di riforma e persistenti dubbi di legittimità costituzionale*

Chiara Fontana**

* Contributo sottoposto a peer review secondo i criteri della Rivista.

** Associato di Diritto Tributario, presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli, "Federico II".

Parole chiave: contributo straordinario; prezzo dei servizi energetici; principi europei e nazionali in materia tributaria.

Keywords: extraordinary levy; prices of energy; European and national principles in tax matter.

Abstract

La crisi energetica ha indotto i Governi europei a introdurre tributi temporanei sugli extra profitti delle imprese che operano in questo settore, per finanziare misure di sostegno a favore di imprese e alle famiglie. A fronte dell'inadeguatezza di tali strumenti, il Consiglio europeo ha, nondimeno, ritenuto di dover emanare un Regolamento che prevede, tra l'altro, un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle stesse imprese. Proprio su questo contributo sembra utile soffermarsi, nel tentativo di preconizzarne gli effetti e verificarne la compatibilità con i principi di non discriminazione fiscale, di proporzionalità e di legittimo affidamento, anche alla luce della scarsa efficacia dell'imposta straordinaria sui sovraprofitto del settore energetico, introdotta dall'art.37, del D.L. n. 21/2022.

Abstract

The energy crisis has forced European governments to introduce Extraordinary Contribution, in the form of a solidarity levy, due by the enterprises operating in the energy and oil&gas sectors that realized windfall profits upon the increase of the energy prices and tariffs that affected the energy sector. Given the inadequacy of these instruments, however, the European Council found it necessary to issue a Regulation that provides, among other things, a temporary solidarity contribution to be paid by the companies themselves. It is precisely on this contribution that it seems useful to dwell, in an attempt to foresee its effects and verify its compatibility with the principles of fiscal non-discrimination, proportionality and legitimate expectations, also in light of the lack of effectiveness of the extraordinary levy on excess profits in the energy sector, introduced by Article 37 of Legislative Decree No. 21/2022.

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. Crisi energetica e misure tributarie nazionali di solidarietà circolare; 3. L'esperienza italiana dell'imposta straordinaria sui sovraprofiti delle imprese energetiche tra obiettivi mancati e persistenti dubbi di legittimità costituzionale; 4. Il Piano europeo sull'energia: prime note sul contributo di solidarietà temporaneo.

1. Premessa

Nell'ultimo anno, l'*escalation* dell'aggressione militare russa in Ucraina ha comportato un forte calo dell'approvvigionamento del gas utilizzato come combustibile per produrre elettricità.

Parimenti incerta è diventata la fornitura di altre materie prime, come il carbon fossile e il petrolio greggio, impiegati dagli impianti di generazione di energia.

Per questa via, si sono registrati importanti aumenti supplementari della volatilità e del prezzo di tali risorse, che hanno contribuito, seriamente, all'inflazione generale della zona euro e al rallentamento della crescita economica dell'Unione.

Le Istituzioni europee hanno, pertanto, ravvisato la necessità di invitare gli Stati membri ad emanare misure volte ad arginare gli effetti della crisi

economica che ha colpito PMI e famiglie, già segnate dalla pandemia da COVID-19¹.

Molti Governi hanno, così, iniziato ad adoperarsi per reperire fondi destinati al finanziamento di strumenti straordinari di sostegno, essenzialmente, attraverso l'introduzione di tributi temporanei sugli extra profitti conseguiti dalle imprese energetiche.

Da ultimo, nell'ottobre scorso, preso atto dell'inadeguatezza delle politiche nazionali a fronteggiare l'emergenza, il Consiglio europeo ha emanato un Regolamento², che prevede: a) la riduzione del consumo lordo di energia; b) l'introduzione di un tetto per i ricavi dei produttori da fonti meno costose e il prelievo della parte eccedente il massimale; c) la redistribuzione del *surplus* ottenuto per sostenere i soggetti più vulnerabili; e, d) l'introduzione di un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle imprese che operano nei settori legati ai combustibili fossili.

Proprio su tale contributo, da applicarsi in aggiunta alle imposte e ai prelievi ordinari previsti dal diritto nazionale, sembra utile soffermarsi, nel tentativo di preconizzarne gli effetti e verificarne la compatibilità con i principi di non discriminazione fiscale, di proporzionalità e di legittimo affidamento, anche alla luce della scarsa efficacia riferibile alle misure tributarie finora adottate dal legislatore domestico e, particolarmente, dell'imposta straordinaria sui sovraprofitto del settore energetico, introdotta dall'art. 37, del D.L. n. 21/2022³.

Invero, non solo, quest'ultima presenta distonie sistematiche e contraddizioni che, nel porne in dubbio la costituzionalità, incidono fortemente

¹ Il riferimento attiene, essenzialmente, al Documento COM (2022), 108 final, *REPowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura più sostenibile e a prezzi più accessibili*, nel cui ambito, la Commissione afferma che «gli Stati membri possono prendere in considerazione misure temporanee di carattere fiscale sui proventi straordinari».

² Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio, del 6 ottobre 2022, *relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati di energia*. In termini generali, giova segnare come tale documento introduca misure comuni volte a ridurre la domanda di energia elettrica e a incassare e redistribuire alle famiglie e alle piccole e medie imprese i ricavi eccedenti del settore energetico. Le misure adottate integrano le iniziative e la legislazione dell'UE già adottate per mantenere l'energia a prezzi accessibili e garantire la sicurezza dell'approvvigionamento energetico e le proposte contenute nell'ambito del *REPowerEU*, del maggio 2022.

³ Il D.L. 21 marzo 2022, n. 21, recante «*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*», è stato, convenzionalmente, rinominato «*Decreto Ucraina bis*», ma, diversamente dal primo, contiene anche misure destinate alle PMI e ai consumatori finali, volte a compensare l'incremento del costo di gas ed energia indirettamente causato dal conflitto russo-ucraino.

sulla *compliance* dei contribuenti e, dunque, sulla mole del contenzioso tributario⁴; ma, di fatto, non sembra neppure consentanea al raggiungimento degli obiettivi di perequazione sociale e di tutela ambientale assegnatigli dal Governo italiano⁵.

2. Crisi energetica e misure tributarie nazionali di solidarietà circolare

Con l'esacerbarsi della crisi energetica è stata l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) a teorizzare, per prima, la necessità di introdurre prelievi temporanei sugli extra profitti delle società energetiche, destinati ad aiutare le famiglie e le PMI; e ad alleviare l'impatto dell'inflazione⁶.

Nella stessa ottica, già nello scorso mese di marzo, la Commissione europea - nell'ambito del c.d. «*REPowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura più sostenibile e a prezzi più accessibili*» – ha invitato gli Stati membri a prendere in considerazione misure di emergenza a favore dei soggetti colpiti dai rincari delle bollette, tra cui prelievi fiscali sui proventi straordinari inframarginali maturati dagli operatori del settore energetico⁷.

Sulla scorta di tali indirizzi, la gran parte dei Governi nazionali ha, dunque, ritenuto di adoperarsi autonomamente per reperire risorse finanziarie da destinare al sostegno delle fasce di popolazione più colpite dall'emergenza.

⁴ Allo stato, pendono dinanzi al TAR di Roma circa venti ricorsi presentati da imprese energivore, le quali, nell'impugnare il provvedimento amministrativo n. 221978, dell'Agenzia delle Entrate, del 17 giugno scorso, in cui sono stabilite le modalità di calcolo del contributo, ne ravvisano la sostanziale illegittimità sull'assunto che quest'ultimo non valga effettivamente a tassare gli extra profitti quanto piuttosto il saldo tra operazioni attive e passive.

⁵ In senso critico, D. STEVANATO, *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, in *IBL Focus*, 2022, 354, p.1; F.S. MARINI – G. MARINI, *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofiti energetici*, in *il fisco*, 17 ottobre 2022, p. 3745.

⁶ OCSE, *Taxing Energy Use for Sustainable Development: Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies*, 25 gennaio 2021; *Id.*, *A Balancing Act – OECD Economic Outlook*, 1 dicembre 2021.

⁷ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni, *REPowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili*, Strasburgo, 08.02.2022, COM (2022) 108 *final*.

È, ad esempio, il caso di Spagna, Ungheria, Romania e Belgio che, al pari dell'Italia, hanno introdotto imposte sui profitti delle imprese energetiche, ispirate da un condivisibile principio di solidarietà circolare, secondo cui, chi ha guadagnato dalla crisi deve supportare chi ne sta pagando le conseguenze⁸.

In Spagna, per fronteggiare l'inflazione, arrivata al 10,2%, sono state emanate due misure temporanee: a) un'imposta straordinaria, a carico delle società operanti nel settore del gas, del petrolio e dell'elettricità, pari all'1,2% del relativo fatturato annuo, con divieto di rivalsa economica sui consumatori; e, b) un'imposta sui profitti accumulati dalle banche grazie al rialzo dei tassi d'interesse. Nella stessa ottica, il governo di Madrid ha, inoltre, eliminato le tasse dalle bollette dell'energia domestica.

L'Ungheria ha annunciato l'introduzione, per il 2022 ed il 2023, di un'imposta sulle attività economiche che hanno tratto profitti dall'aumento dei prezzi, come banche, assicurazioni, grandi catene di vendita al dettaglio, società energetiche e commerciali, società di telecomunicazioni e compagnie aeree.

La Romania, già alla fine del 2021, ha introdotto un'imposta sui ricavi straordinari dei produttori di energia elettrica pari all'80% degli extraprofitti, da calcolare in base alla differenza tra il prezzo medio mensile della vendita di energia elettrica e il prezzo *standard* previsto dalla legge (450RON/MWh).

In Belgio, è stata annunciata l'introduzione di un contributo straordinario sugli extraprofitti dei produttori di energia da rinnovabili e di un contributo di solidarietà per quelli che utilizzano combustibili fossili da cui dovrebbe derivare, entro il 2023, un gettito di 4,7 miliardi di euro.

Il governo tedesco ha dichiarato che imporrà una tassa sui produttori di elettricità, i cui proventi saranno utilizzati per finanziare un nuovo pacchetto di misure di sgravio da 65 miliardi di euro, destinato ad attenuare l'effetto dell'inflazione e delle bollette energetiche più elevate⁹.

⁸ Cfr. P. SUPINO, *Non solo l'Italia tassa i sovraprofitti energetici: le misure adottate o proposte negli altri Paesi europei*, in www.fiscalitadellenergia.it, 13.09.2022, p. 1.

⁹ Tale misura, battezzata «Scudo difensivo economico contro le conseguenze della guerra di aggressione russa» è stata presentata lo scorso 29 settembre e prevede, nel dettaglio: 1. la promozione delle energie rinnovabili, mediante lo sviluppo dei terminali di gas naturale liquefatto; 2. l'applicazione di un tetto al prezzo dell'elettricità per i consumatori e le imprese; 3. l'applicazione di un tetto temporaneo al prezzo del gas; 4. la riattivazione del fondo di stabilizzazione economica; 5. la tassazione degli extra-profitti delle imprese che hanno beneficiato della crisi energetica; 6. la mancata applicazione della tassa sul gas che avrebbe

Da ultimo, in Austria è allo studio una proposta che mira a quantificare gli utili straordinari degli operatori del settore energetico, mettendo a confronto l'EBITDA¹⁰ dell'anno in corso con un EBITDA di riferimento, nell'ottica di tassare il *surplus* risultante, applicando un'aliquota variabile dal 60 al 90%.

Il Governo francese, invece, pur non escludendo la possibilità di introdurre, nel prossimo futuro, misure tributarie emergenziali, continua ad affermare la necessità di intervenire, non attraverso la leva fiscale quanto, piuttosto, mediante una generalizzata riduzione sui prezzi ai consumatori, nell'ottica di favorire l'aumento del relativo potere d'acquisto.

Già a prima lettura risulta, dunque, evidente la diversità degli approcci utilizzati dagli Stati europei per rispondere alla crisi in atto. Invero, mentre alcuni di essi tendono a tassare i profitti lordi, altri mirano, piuttosto, ad intercettare i margini delle imprese o, l'incremento tra i saldi IVA.

Il che, se da un lato, induce ad affermare l'urgenza di portare, finalmente, a compimento il disegno comunitario, attraverso un'efficace azione di coordinamento delle politiche tributarie nazionali; dall'altro, spinge anche a porre in luce la necessità di elaborare modelli di tassazione dei sovrapprofitti energetici che siano realmente in grado di intercettare la componente di profitto straordinario generata dalla dinamica del prezzo dei prodotti energetici e non una generica capacità contributiva dei soggetti incisi.

Non a caso, nel *REPowerEU*, la Commissione europea si sofferma sulla necessità che i legislatori statali si adoperino per individuare, correttamente, «*i rendimenti eccessivi*» di matrice speculativa, attraverso il ricorso a «*criteri ed eventi oggettivi e verificabili*» atti a ed escludere dalla base imponibile dei richiamati prelievi componenti strutturali dell'aumento dei prezzi delle risorse energetiche.

Ove ciò non accada si corre, infatti, il rischio di emanare misure, non solo, potenzialmente lesive del disposto costituzionale dei singoli Paesi membri, ma, anche, contrarie alla disciplina europea in materia di non discriminazione fiscale e alla giurisprudenza formatasi sull'art.1, Prot.1, CEDU.

dovuto entrare in vigore da ottobre; 7. la riduzione dell'Iva sul gas dal 19% al 7% fino alla primavera del 2024.

¹⁰ EBITDA è l'acronimo di *Earning Before Interest Tax Depreciation Amortization* ed è sinonimo di Margine Operativo Lordo (MOL). Si tratta di un indicatore di redditività che, rispetto all'utile d'esercizio, tiene separati alcuni costi. Lo stesso, infatti, rappresenta l'utile al lordo di oneri finanziari, tasse, svalutazioni e ammortamenti.

Quest'ultima impone, invero ai decisori pubblici di operare un *test di bilanciamento*, volto a misurare la compatibilità delle disposizioni fiscali introdotte per fronteggiare la crisi economica internazionale con i diritti dell'Uomo/contribuente, (*rectius*: a realizzare un *fair balance* tra le esigenze di gettito del Fisco e la tutela dei diritti proprietari delle persone fisiche e giuridiche sottoposte al prelievo)¹¹.

3. L'esperienza italiana dell'imposta straordinaria sui sovraprofitti delle imprese energetiche tra obiettivi mancati e persistenti dubbi di legittimità costituzionale

In Italia, importanti dubbi di legittimità hanno accompagnato l'introduzione del «*contributo straordinario contro il caro bollette*», previsto all'art. 37, del D.L. n. 21/2022, conv. con modif. dalla L. 20 maggio 2022, n. 51, recante «*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*»¹², le cui finalità e i cui soggetti passivi ricalcano, per molti versi, la c.d. *Robin Hood Tax*, prevista dall'art. 81, del D.L. n.112/2008 e dichiarata illegittima nel 2015, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost¹³.

Si tratta, per quanto chiarito dal primo comma dell'art. 37, di un «*prelievo solidaristico straordinario*», istituito al fine di contenere gli effetti

¹¹ In argomento, per più ampie considerazioni, sia consentito rimandare a C. FONTANA, *Diritti fondamentali e "giusta" imposizione nella giurisprudenza delle Corti nazionali e dei Giudici comunitari*, in M. INGROSSO - S. FIORENTINO, *I tributi nella giurisprudenza delle Corti, Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*, Napoli, 2015, p. 297.

¹² D.L. 21 marzo 2022, n. 21, recante *Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*.

¹³ V. Corte Cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10. In siffatto contesto, la Consulta ha riscontrato la violazione dei principi di ragionevolezza e capacità contributiva, di cui agli artt. 3 e 53 Cost., sull'assunto che l'addizionale all'imposta sui redditi delle società, istituita nel 2008 a carico delle imprese del settore energetico: a) costituisse una maggiorazione di aliquota parametrata a tutto il reddito d'impresa e non ai soli "sovra-profitti"; b) fosse divenuta strutturale, pur essendo stata la sua istituzione dovuta alla situazione congiunturale di crisi economica e al contemporaneo rialzo del prezzo delle materie prime; c) non prevedesse meccanismi capaci di verificare che gli operatori non traslassero gli oneri fiscali sui consumatori. In argomento, per tutti, F. AMATUCCI, *La complessa verifica di legittimità costituzionale della Robin Hood Tax*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, IV, 2015; G. BIZIOLI, *L'incostituzionalità della "Robin Hood Tax" tra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. Trib.*, V, 2015, p. 1079; P. BORIA, *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax" e l'enunciazione di alcuni principi informatori del sistema di finanza pubblica*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2017, 3, I, p. 223; D. STEVANATO, *"Robin Hood Tax": un'incostituzionalità a futura memoria*, in *Dial. Trib.*, I, 2015, p. 50.

dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, subiti da imprese e consumatori, per il 2022.

A dispetto della denominazione prescelta - volutamente atecnica e destinata a metterne in risalto la funzione sociale - a venire in rilievo è, nondimeno, chiaramente, una prestazione patrimoniale coattiva sancita per legge e, più esattamente, un'imposta di scopo, stante la destinazione specifica del gettito al finanziamento delle misure di contrasto alla crisi¹⁴.

Prova ne siano: a) la definizione di «*prelievo*» usata dal legislatore; b) il riferimento esplicito alla «*base imponibile*» dello stesso; c) l'utilizzo, ai fini della determinazione dell'imponibile, di un indice di capacità contributiva, come il saldo tra operazioni attive e passive rilevanti ai fini IVA; d) il rinvio alla disciplina IVA, da cui discende l'applicabilità in relazione a un presupposto avente rilevanza economica, con attribuzione all'A.F. dei poteri di accertamento e la riscossione coattiva; e) l'utilizzo, nei *dossier* ministeriali, dei termini «*imposta*» e «*soggetti passivi*»¹⁵.

Ad essere sottoposti al contributo sono: a) i soggetti che esercitano, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica; b) i soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale; c) i soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e, d) i soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi.

Lo stesso prelievo è, inoltre, dovuto da coloro che importino, a titolo definitivo, tali beni «per la successiva rivendita (...) o che introducono nel territorio dello Stato» gli stessi beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.

Pur riprendendo le finalità ispiratrici della *Robin Hood Tax* che, com'è noto, maggiorava di alcuni punti percentuale l'aliquota IRES dei medesimi

¹⁴ In argomento, *amplius*, 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.* (suppl. on line), 24.06.2022, in www.rtdi.it, il quale chiarisce, particolarmente come il contributo di solidarietà non possa essere definito né come «corrispettivo sinallagmatico di una controprestazione», né «nell'alveo di un rapporto commutativo con un atto, un bene, una funzione o un servizio specifico dell'autorità nei confronti dei singoli destinatari», risultando, piuttosto, «concepito e orientato a concorrere alle spese pubbliche». Sulla nozione di tributo, giova rimandare a L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

¹⁵ Cfr. L. SALVINI, *Il contributo straordinario contro il caro bollette a carico delle imprese energetiche*, in *Fiscalità dell'energia*, www.fiscalitadellenergia.it, 29.03.2022, p. 1; in senso analogo F.S. MARINI - G. MARINI, *op. cit.*, p. 2.

operatori, l'art. 37, del D.L. 21/2022 se ne discosta, nondimeno, significativamente, in punto di determinazione della base imponibile.

Invero, mentre la prima ruotava completamente sull'imposizione reddituale, quest'ultimo fa riferimento all'incremento del saldo, determinato dal «*totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA*»¹⁶.

L'ammontare del contributo, inizialmente fissato nel 10%, è stato aumentato al 25% della base imponibile, nei casi in cui l'incremento registrato sia superiore a 5 milioni di euro; mentre, non è dovuto ove quest'ultimo sia inferiore al 10%¹⁷.

In caso di saldo negativo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021, ai fini del calcolo è, invece, assunto un valore di riferimento pari a zero.

Per i soggetti passivi che liquidano l'IVA con periodicità trimestrale, le operazioni attive e passive relative ai mesi di aprile 2021 e di aprile 2022 – rilevanti ai fini del calcolo dei saldi dei due periodi, ma non oggetto di autonoma comunicazione nelle LIPE trimestrali – concorrono alla formazione della base imponibile per un importo pari all'ammontare complessivo delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA, annotate con riferimento alle medesime mensilità nei corrispondenti registri¹⁸.

Proprio i criteri di determinazione dell'imponibile rappresentano uno dei principali profili di criticità della disciplina in esame, da molti ritenuta inidonea a misurare l'effettivo incremento di ricchezza da assoggettare a tassazione, nella logica del contributo.

Invero, l'incremento di saldo cui fa riferimento il disposto dell'art. 37, di per sé, può anche non essere indicativo della maggiore ricchezza ottenuta per il rincaro delle materie prime, potendo, ad esempio, dipendere da

¹⁶ V. co. 3, che rinvia all'art. 21-*bis* del D.L. n. 78/2010, conv., con modifiche, dalla L. n. 122/2010. In argomento R. IAIA, *op. cit.*, p. 4, che sottolinea come i riferimenti all'«*incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive*» e ai rispettivi «*totali*» siano da ritenersi tecnicamente imprecisi, sull'assunto che, in realtà, la norma tenga in considerazione il differenziale positivo tra corrispettivi delle operazioni attive e passive.

¹⁷ Giova, peraltro, segnalare come l'ammontare del contributo fosse originariamente pari al 10% della base imponibile. Nelle more della conversione in legge del D.L. n. 21/22, tale percentuale è, nondimeno, salita al 25%, ad opera del D.L. n. 50/2022, il cui contenuto è stato poi recepito dalla L. n. 51/2022.

¹⁸ Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n.22/E, del 23 giugno 2022, p.8.

un incremento dei volumi che non incide sul reale margine di guadagno dell'impresa.

Parimenti censurabile appare l'arco temporale 2020/2021, assunto come parametro di riferimento «normale» per misurare l'incremento dei profitti. È, invero, noto come quest'ultimo sia stato, in realtà, tutt'altro che normale, essendo stato interessato prima dagli effetti depressivi cagionati dalla pandemia da COVID-2019 e poi da un progressivo rientro alla normalità, che ha determinato un effetto di rimbalzo sui volumi delle vendite.

In una diversa prospettiva, a suscitare incertezze è anche il fatto che il contributo sia dovuto *una tantum*, di guisa da riferirsi ad un periodo di tempo che, non corrispondendo alla durata annuale, generalmente presa a riferimento sia per gli esercizi finanziari, sia per la determinazione delle principali imposte reddituali, potrebbe non essere in grado di registrare l'effettivo sovraprofitto conseguito dall'impresa.

Degne di nota appaiono, inoltre, le possibili distorsioni dovute: 1) al fatto che alcune componenti del sovraprofitto congiunturale non rilevano ai fini IVA, di guisa da non poter essere considerate nel calcolo del contributo, diversamente da altre che, pur risultando, a rigor di logica, estranee al sovraprofitto rientrano, parimenti, nel calcolo, in quanto operazioni soggette ad IVA; e, 2) all'applicazione delle accise che, essendo una componente del corrispettivo esposto nelle fatture attive (e non comparando nelle fatture d'acquisto) concorrono a formare un margine positivo, pur non potendo in alcun modo considerarsi un sovraprofitto per l'impresa.

A ciò aggiungasi che il contributo, pur dovendosi, in realtà, considerare un «costo inerente», non è, allo stato, deducibile ai fini delle imposte sui redditi e sull'IRAP.

Tali considerazioni sono alla base delle critiche avanzate da un'autorevole dottrina italiana, secondo cui, il testo dell'art. 37, del D.L. 22/2021 non solo, risulta, potenzialmente, lesivo del disposto costituzionale di cui agli artt. 3, 41 e 53 Cost. ma incide, anche, sulla tutela dei diritti sanciti in ambito europeo¹⁹.

Nell'imporre solo a determinati operatori economici un prelievo di carattere straordinario, quest'ultimo pare, invero, costituire un'ingerenza nel libero esercizio dell'attività economica lesiva della piena concorrenza-

¹⁹ In tal senso, E.S. MARINI - G. MARINI, *op.cit.*, p. 6, i quali arrivano, addirittura, ad argomentare il possibile contrasto dell'art. 37, del D.L. n. 21/2022 con il disposto dell'art. 77 Cost. per abuso della decretazione d'urgenza, sull'assunto dell'assenza dei presupposti di estrema gravità e di urgenza dallo stesso richiesti.

lità dei mercati, che si sostanzia, da un lato, nella facoltà riconosciuta alle imprese di competere in condizioni di parità in tutti gli Stati membri, e, dall'altro, nel divieto di qualsiasi disposizione che osti all'esercizio delle libertà fondamentali e allo sviluppo del mercato concorrenziale.

Lo stesso prelievo sembra, inoltre, inidoneo a misurare l'incremento speculativo di ricchezza da tassare, secondo i criteri di proporzionalità e di ragionevolezza richiesti dalla Corte costituzionale²⁰.

Invero, quest'ultima, già nel 2015, decidendo sulla c.d. *Robin Hood Tax*, si era soffermata sull'esigenza di colpire non una generica capacità contributiva dei soggetti incisi, quanto, piuttosto, esclusivamente, i relativi sovraprofiti e, dunque, la posizione di privilegio dagli stessi acquisita in virtù del permanere di una determinata congiuntura, secondo il modello della c.d. *windfall tax*.

Per alcuni Autori, anche laddove si provasse a giustificare il contributo in esame facendo leva sulle peculiarità del mercato dei prodotti energetici, per sua natura tendenzialmente oligopolistico e caratterizzato da importanti profitti, resterebbero, peraltro, sul campo una serie di discriminazioni, dovute, anzitutto, alla considerazione che anche altri operatori economici hanno conseguito profitti straordinari nel medesimo periodo, senza per questo essere sottoposti a ulteriori imposte.

Considerazioni simili sono state anche al centro dei numerosi ricorsi proposti dalle aziende energetiche dinanzi al TAR del Lazio, avverso l'Atto dell'Agenzia delle Entrate con cui erano stati definiti gli adempimenti e le modalità di versamento del contributo.

Diversamente da quanto previsto dai tanti che preconizzavano un ricorso alla Corte costituzionale, gli stessi si sono, nondimeno, conclusi con una declaratoria di inammissibilità per difetto assoluto di giurisdizione, motivata dalla natura tributaria del prelievo disposto da una norma avente forza di legge²¹.

Nel decidere sui ricorsi il Collegio si è, peraltro, soffermato su un ulteriore aspetto dell'eccezione di carenza assoluta di giurisdizione sollevata dalle resistenti, cioè la concorrente carenza di giurisdizione tributaria sugli atti impugnati.

Per il Tar, la necessità di tale esame discendeva, non solo, dall'obbligo posto in capo al Giudice di pronunciarsi su tutte le domande e le eccezioni for-

²⁰ In argomento, *amplius*, G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere tributario*, in Padova, 2017; G. MELIS, *Gli interessi tutelati*, in A. Giovannini (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, II, 1293.

²¹ Tar Lazio, II Ter, Sent. 16 novembre 2022, n. 15217.

multate dalle parti ma, anche, dalla considerazione di come un'eventuale omissione avrebbe riverberato i propri effetti sul dispositivo della sentenza, con riferimento a un'eventuale *translatio iudicii*, ai sensi dell'art. 11, co. 1 c.p.a..

Ebbene, per i giudici amministrativi, sugli atti impugnati non sussiste nemmeno la giurisdizione del Giudice Tributario, non essendo gli stessi ricompresi nel novero di quelli tassativamente elencati dall'art. 19, del D.lgs. n. 546/1992. Tali atti non hanno, infatti, alcuna incidenza diretta sul patrimonio di coloro che sono individuati dalla norma come soggetti d'imposta, essendo puramente ripetitivi della norma primaria di riferimento.

La giurisdizione tributaria può, viceversa, ritenersi sussistente rispetto ad un eventuale avviso di accertamento per omesso o parziale versamento; o per un eventuale diniego del rimborso di quanto versato.

Proprio la scarsa efficacia riferibile alla misura in esame, i rilevanti dubbi di costituzionalità che si sono accompagnati alla sua applicazione e la limitata *compliance* delle aziende coinvolte (molte delle quali si sono addirittura rifiutate di versare il contributo), hanno indotto il Governo in carica a confermare la propria volontà di intervenire sulla disciplina del prelievo in discorso, nell'ambito della Legge di Bilancio 2023, da un lato, modificandone i criteri di determinazione dell'imponibile, per escludere componenti che non siano effettivamente espressive dei sovrapprofitti e, dall'altro, aumentandone l'aliquota.

Nell'attesa di leggere il testo che si accingono a licenziare, l'auspicio di chi scrive è che si possa, in ogni caso, finalmente, addivenire a una tassazione degli utili «giusta», in quanto realmente in grado di intercettare tutti i fenomeni di eventuale arbitraggio dei prezzi, rispetto ad un comune ed oggettivo valore normale di riferimento, distinto per prodotto, mercato e fase di commercializzazione²².

4. Il Piano europeo sull'energia: prime note sul contributo di solidarietà temporaneo

Si è già accennato a come le Istituzioni europee abbiano ritenuto di rispondere alla crisi energetica con il Regolamento del Consiglio n. 2022/1854.

²² In argomento, *ex multis*, D. CANE', *Soggettività tributaria e giusta imposizione. Presupposti, discipline, sistema*, Milano, 2022; S. MANGIAMIELI., *Il diritto alla "giusta imposizione". La prospettiva del "costituzionalista"*, in *Dir. Prat. Trib.*, IV, 2016; P. BORIA, *Bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, Napoli, 2012, p. 64.

L’emanazione di questo documento - che si appella, espressamente, allo spirito di solidarietà che deve informare la condotta degli Stati membri – può dirsi, certamente, sintomatica della gravità del problema e dell’avvertita necessità di fornire una risposta rapida e coordinata all’emergenza creatasi, prevenendo l’adozione di misure nazionali che mettano a repentaglio la sicurezza dell’approvvigionamento delle risorse energetiche sul mercato interno e comportino un onere aggiuntivo per famiglie ed imprese.

Il testo licenziato si muove lungo tre linee direttrici; invero, da un lato, introduce l’obbligo per gli Stati membri di emanare misure volte a ridurre il consumo di elettricità; e, dall’altro, prevede due ulteriori strumenti “complementari”: 1) un massimale ai ricavi dei produttori di energia elettrica²³; e 2) un contributo di solidarietà sui profitti eccedenti rispetto agli anni precedenti registrati dagli operatori del settore fossile.

Più esattamente, gli artt. 3 e 4 del Regolamento impongono ai Governi nazionali di impegnarsi a ridurre il consumo lordo complessivo mensile di energia del 10% rispetto alla media dei mesi corrispondenti al periodo di riferimento e di un ulteriore 5% durante le ore di punta individuate tra il 1° dicembre 2022 e il 31 marzo 2023.

L’art. 5 rimette agli Stati la possibilità di scegliere le misure interne ritenute più idonee, anche ampliando la portata di istituti nazionali già in essere.

L’articolo 6 introduce, invece, un tetto obbligatorio, pari ad un massimo di 180 euro per MWh di energia elettrica prodotta, sui ricavi di mercato ottenuti dalla relativa produzione²⁴.

²³ Le misure previste dal Regolamento europeo interessano i profitti dei produttori di energia da fonte eolica, solare, geotermica, nucleare e lignite. Le imprese di questo settore stanno, invero, beneficiando del generalizzato aumento del prezzo dell’energia elettrica, in quanto riescono a produrre a un costo assai inferiore rispetto al prezzo marginale dell’industria nel suo complesso. A livello UE, il prezzo sul mercato energetico è definito dal prezzo dell’ultima unità di energia scambiata. In Italia, lo stesso è, invece, determinato dall’ultima unità immessa sulla Borsa elettrica italiana per soddisfare il fabbisogno previsto giornaliero. Più esattamente, il meccanismo introdotto prevede lo scambio di energia a partire dalle unità prodotte con fonti meno costose per poi aumentare di prezzo fino alle ultime unità immesse sul mercato, che sono quelle prodotte con combustibili fossili. Raggiunto il limite fissato dal fabbisogno nazionale, l’energia scambiata viene pagata al prezzo dell’ultima unità proveniente dalle fonti attualmente più costose. In questo contesto, le imprese del mercato elettrico si possono, quindi, classificare in «*marginali*» e «*infra-marginali*». Proprio queste ultime saranno sottoposte al massimale di ricavi imposto dalla Commissione per il finanziamento degli strumenti di sostegno alle famiglie e alle imprese. Le stesse potranno, pertanto, trattenere i ricavi fino a 180 €/MWh, mentre la parte eccedente tale soglia dovrebbe essere utilizzata dallo Stato sotto forma di redistribuzione a favore delle imprese e delle famiglie più vulnerabili. Cfr. F. NERI, *Il piano europeo per l’energia*, in *Osservatorio Conti Pubblici Italiani*, in www.osservatoriocipi.unicatt.it.

²⁴ Questo tetto è stato fissato tenendo conto dei cc.dd. *Levelized costs of electricity* (Lcoe), che

Si tratta di un meccanismo di regolamentazione dei prezzi e di compensazione già adottato da diversi Stati, tra cui la Germania; non a caso, lo schema proposto da Bruxelles sembra ispirarsi a quello tedesco, nel cui ambito, si fissa un tetto ai ricavi delle centrali elettriche che non si alimentano a gas e la differenza tra i ricavi realizzati con la vendita di elettricità e il limite anzidetto viene prelevata dallo Stato.

Tutti i profitti derivanti dall'applicazione di questo strumento devono poi essere utilizzati per finanziare misure idonee ad attenuare l'impatto dell'aumento dei prezzi sui clienti finali, quali, ad esempio: a) la concessione di una compensazione finanziaria ai clienti finali di energia elettrica per la riduzione del loro consumo di energia, anche attraverso procedure d'asta o di gara per la riduzione della domanda; b) i trasferimenti diretti ai clienti finali di energia elettrica, anche attraverso riduzioni proporzionali nelle tariffe di rete; c) le compensazioni ai fornitori obbligati a fornire energia elettrica ai clienti sotto il prezzo di costo a seguito di un intervento dello Stato o pubblico nella fissazione dei prezzi; d) la riduzione dei costi di acquisto dell'energia elettrica sostenuti dai clienti finali, anche limitatamente a un volume determinato di energia elettrica consumata; e) la promozione di investimenti dei clienti finali di energia elettrica nelle tecnologie di decarbonizzazione, nelle energie rinnovabili e nell'efficienza energetica.

Tale disposizione, nel basarsi su una stima dei potenziali profitti e, dunque, su criteri meramente presuntivi, suscita una serie di perplessità legate, non solo, ai meccanismi di calcolo adottati - che non sembrano, per alcuni versi, tener conto dei costi e dei rischi realmente corsi da chi opera in questo settore - ma, anche, alla considerazione di come talune aziende energetiche europee, quali ad esempio quelle del fotovoltaico, non stiano, di fatto, realizzando, in questo periodo, profitti maggiori di quanto avvenisse in passato.

Un'ulteriore complicazione potrebbe, inoltre, venire dalla diversità delle normative nazionali coinvolte dal prelievo. Invero, da un lato, vi sono Paesi, come l'Olanda, in cui la liberalizzazione del mercato elettrico rende difficile fissare un tetto alle entrate per i generatori di energia; e, dall'altro, vi sono Stati come Lussemburgo, Lituania e Lettonia, che essendo importatori netti di elettricità da centrali estere non hanno extraprofitti da tassare, con evidenti ripercussioni in sede di redistribuzione delle somme iscritte nel bilancio europeo.

rappresentano i costi di produzione delle diverse fonti energetiche.

Ex art. 13 del Regolamento, agli Stati membri è, anche, concessa la possibilità di fissare, temporaneamente, prezzi dell'energia inferiori ai costi alla stessa riferibili, a condizione che: 1) la misura introdotta riguardi un volume limitato di consumo e conservi un incentivo alla riduzione della domanda; 2) non sia fatta alcuna discriminazione tra fornitori; 3) i fornitori ricevano una compensazione per le forniture sotto il prezzo di costo; 4) a tutti i fornitori sia riconosciuto il diritto di presentare offerte al prezzo di fornitura dell'energia elettrica inferiore ai costi sulla stessa base.

Da ultimo, ai nostri fini, particolare interesse suscita il Capo III del Regolamento, il quale prevede l'introduzione di un contributo di solidarietà obbligatorio a cui sono sottoposti tutti gli utili eccedenti prodotti da imprese e stabili organizzazioni residenti nell'UE – comprese quelle che fanno parte di un gruppo consolidato unicamente a fini fiscali – che generino almeno il 75% del loro fatturato nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al Regolamento (CE) n. 1893/2006.

In argomento, va, anzitutto, osservato come, il prelievo in esame, diversamente dal tetto sui ricavi, si configuri, nella sostanza, come una misura di carattere fiscale.

Ciononostante, le Istituzioni europee hanno preferito non qualificarlo espressamente come «tassa» e - facendo leva sul carattere eccezionale e temporaneo allo stesso riferibile - hanno scelto come base giuridica l'art. 122 TFUE (recante « *misure per contrastare difficoltà di approvvigionamento o calamità naturali*»), che consente al Consiglio di decidere a maggioranza qualificata, anziché all'unanimità, come sarebbe altrimenti richiesto per le decisioni di natura tributaria²⁵.

Non a caso, si tratta di una misura temporanea, avente ad oggetto esclusivamente gli utili generati negli esercizi fiscali 2022 e/o 2023, da applicarsi, al più tardi, a decorrere dal 31 dicembre 2022.

La base di calcolo del contributo, da assoggettare ad un'aliquota del 33%, è pari alla quota dell'utile imponibile degli esercizi di cui sopra,

²⁵ In assenza di competenze in materia fiscale, diversamente, la Commissione avrebbe dovuto adottare una direttiva che obbligasse gli Stati ad applicare un'imposta sugli extraprofiti nelle loro giurisdizioni, facendo appello alla necessità di tutelare il mercato interno dalla crisi e ai gravi rischi ambientali alla stessa connessi. Una scelta, quest'ultima che avrebbe comportato l'esigenza di ottenere l'unanimità e, dunque, il rischio di doversi fermare in virtù del veto anche di un solo Stato.

che eccede di più del 20% l'utile imponibile medio dei quattro esercizi precedenti.

In assenza di espressa indicazione, per «utile medio» si ritiene debba intendersi quello determinato in base alla normativa tributaria nazionale (il riferimento dovrebbe, dunque, essere all'IRES per i soggetti residenti in Italia).

I proventi del contributo dovranno essere utilizzati dai Governi nazionali per finanziare: a) misure di sostegno finanziario ai consumatori finali di energia; b) misure di sostegno finanziario intese a: ridurre il consumo di energia, ad esempio mediante procedure d'asta o di gara per la riduzione della domanda; abbassare i costi di acquisto di energia a carico dei clienti finali per determinati volumi di consumo; o, a promuovere investimenti dei clienti finali in energie rinnovabili e investimenti strutturali nell'efficienza energetica o in altre tecnologie di decarbonizzazione; c) misure di sostegno finanziario a favore delle imprese dei settori ad alta intensità energetica, a condizione che siano subordinate a investimenti nelle energie rinnovabili, nell'efficienza energetica o in altre tecnologie di decarbonizzazione; d) misure di sostegno finanziario per lo sviluppo dell'autonomia energetica, in particolare investimenti in linea con gli obiettivi stabiliti nel piano *REPowerEU*, quali, ad esempio, i progetti aventi una dimensione transfrontaliera.

In uno spirito di collaborazione fra Stati membri, gli stessi potranno, inoltre, destinare parte dei proventi conseguiti al finanziamento comune di misure tese a ridurre gli effetti della crisi energetica, tra cui, il sostegno a tutela dell'occupazione e a favore della riqualificazione e del miglioramento del livello delle competenze della forza lavoro, o misure intese a promuovere gli investimenti nell'efficienza energetica e nelle energie rinnovabili, anche in progetti transfrontalieri, e nel meccanismo unionale di finanziamento per l'energia rinnovabile di cui all'art. 33, del Regolamento 2018/1999 del Parlamento europeo e del Consiglio.

Già a prima lettura, appare, dunque, evidente come le disposizioni contenute nel Regolamento n. 2022/1854, si muovano in continuità con le precedenti prese di posizione della Commissione UE²⁶.

Per quanto di nostro specifico interesse, in sede applicativa, occorrerà, nondimeno, verificare tempi e modi con cui il decisore domestico adeguerà il contributo straordinario di matrice nazionale a quello di ispirazione unionale, posta l'indubbia analogia delle finalità perseguite.

²⁶ V. Comunicazione dell'8 marzo 2022 *REPowerEU. Azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili* e *REPowerEU*, del 18 maggio 2022.

Alla luce dei rilevanti dubbi di legittimità costituzionale avanzati dalla dottrina prevalente, in merito alle disposizioni di cui all'art. 37, del D.L. n. 21/2022, sembra, particolarmente, auspicabile che quest'ultimo colga l'occasione per rimodulare il prelievo, eliminando le criticità che lo caratterizzano.

Invero, per certi versi, il disposto europeo potrebbe risultare più in linea con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale di quanto non avvenga per le norme nazionali.

Ciò, non solo, perché ove venisse confermato che gli «utili imponibili» rilevanti sono solo quelli determinati ai fini delle imposte sui redditi, si rimuoverebbe una delle principali criticità afferenti alla «struttura» del contributo domestico, ancorata alle liquidazioni periodiche IVA; ma, anche, perché il periodo temporale di raffronto da utilizzare, rappresentato dalla media del quadriennio 2018-2021, appare, sicuramente, più ragionevole rispetto a quello di soli 7 mesi preso in considerazione dalla normativa italiana ai fini della misurazione dell'«extra-profitto».

A chi scrive meno condivisibili sembrano, invece, l'imposizione di un'aliquota «pari ad almeno il 33%» e la precisazione che il contributo andrà ad aggiungersi «alle imposte e ai prelievi ordinari applicabili conformemente al diritto nazionale dello Stato membro».

Ciò, anzitutto, perché le disposizioni introdotte si pongano in potenziale contrasto con il principio di non discriminazione fiscale²⁷.

Invero, nel sottoporre le imprese energetiche a un prelievo fiscale nettamente superiore a quello, generalmente, richiesto agli altri *market players* che, pur avendo maturato utili imponibili di identico ammontare, vengono sottoposti ai soli tributi nazionali, il legislatore europeo sembra porre le imprese coinvolte in una posizione di inevitabile svantaggio competitivo.

Tanto più che il contributo può colpire incrementi reddituali provocati, non solo, dalla speculazione sui prezzi, ma anche da una generalizzata ripresa delle attività economiche dovuta al venir meno delle restrizioni sanitarie legate al contenimento della pandemia da COVID-19.

²⁷ Per una più ampia trattazione dei profili legati all'integrazione europea in materia fiscale si rimanda a: A. CONTRINO – E. DELLA VALLE, *La dimensione europea e internazionale dei tributi*, in *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, pp. 337-383; F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale (The strengthening of the european common principles and the unity of the national tax system)*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, I, 2013, p. 3; L. DEL FEDERICO, *Tutela del Contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

Parimenti in dubbio appare il rispetto del principio di proporzionalità, laddove si consideri come l'aliquota europea del 33%, non solo, rappresenti un *minimum standard* passabile di essere superato dalla previsione di *tax rates* più elevati da parte delle normative nazionali di attuazione; ma vada, anche, a cumularsi con le imposte nazionali e il tetto ai profitti imposto in sede europea.

Ulteriori riserve sollecita, infine, l'efficacia temporale del prelievo introdotto che, nel riferirsi all'esercizio fiscale iniziato il 1° gennaio 2022, va ad incidere sul legittimo affidamento dei contribuenti coinvolti, che avevano programmato le proprie scelte economiche di investimento e/o di accantonamento sulla base di un diverso (e più favorevole) quadro normativo.

In una diversa prospettiva non può, infine, tacersi di come il complesso delle misure introdotte appaia, anche, potenzialmente, idoneo a produrre patologici effetti para-espropriativi sugli utili imponibili maturati dagli operatori del settore²⁸.

Un'evenienza questa che apre la strada al possibile sindacato dei giudici di Strasburgo, da tempo inclini a rimarcare l'esigenza di assicurare un ragionevole bilanciamento tra le esigenze di gettito della parte pubblica ed il rispetto dei diritti proprietari dei contribuenti²⁹.

Nella prospettiva accolta, le disposizioni tributarie possano effettivamente concorrere ad integrare un giusto ordine sociale solo laddove inserite in un sistema coerente, ragionevole e, in quanto tale, rispondente al principio di uguaglianza sostanziale.

Il prelievo tributario non può, dunque, operare in chiave potenzialmente repressiva della persona e dei suoi diritti individuali libertari e non è giustificato dal solo fatto che il relativo gettito sia diretto a proteggere tali diritti e/o a remunerare i servizi pubblici essenziali resi dall'ente pubblico.

Non è, in altri termini, solo un *premium libertatis*, o il costo dei diritti, quanto, piuttosto, un importante strumento di giustizia distributiva che i decisori pubblici hanno a disposizione per trascendere dalle opportunità

²⁸ In ottica analoga D. STEVANATO, *op. cit.*, p.1, che sottolinea come il reddito degli operatori energetici, per quanto elevato, risulti, nondimeno, già tassato in misura proporzionale, attraverso l'IRES, di guisa da rendere veramente difficile individuare una componente straordinaria dello stesso passibile di giustificare l'imposizione di un ulteriore prelievo.

²⁹ In argomento, *amplius*, G. MELIS – A. PERSIANI, *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e tutela dei diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo in tema di riscossione tributaria*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI, *Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 248.

del mercato e per correggerne le distonie e le imperfezioni, a beneficio delle libertà individuali e collettive e a tutela dei diritti sociali³⁰.

E ciò, ancor più, in un generalizzato contesto di crisi, come quello in cui stiamo, purtroppo, vivendo.

³⁰ In prospettiva analoga F. GALLO, *Etica, fisco e diritti di proprietà*, Relazione svolta al Secondo Corso di Alta formazione sul Diritto Romano per Docenti della Repubblica Popolare Cinese, e pubblicato in cinese, con autorizzazione dell'Autore, in *Digesta* (Xue Shuo Hui Zuan), vol. IV, Pechino, 2012.

