



N. 3 - aprile 2013

Recenti sviluppi sul divieto di traslazione dell'addizionale IRES sul consumatore

Nel [Doc. XXVII, n. 41 della XVI legislatura](#)¹ - relazione presentata dal Presidente dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas (AEEG) e comunicata alla Presidenza del Senato il 25 gennaio 2013, con deferimento alla 6^a e alla 10^a Commissione permanente annunciato il 15 marzo 2013 - si dà conto al Parlamento dell'applicazione della disciplina del cosiddetto "divieto di traslazione" della maggiorazione dell'imposta IRES, introdotta dall'articolo 81 del [decreto-legge n. 112 del 2008](#).

L'art 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008 - come convertito con modificazioni dalla legge 2008 n. 133 e come successivamente modificato dalla legge n. 99 del 2009 - stabilisce, in considerazione "dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico", che l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società (IRES)² sia applicata con un'addizionale di 6,5 punti percentuali per i soggetti che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 10 milioni di euro e un reddito imponibile superiore a 1 milione di euro e che operino in determinati settori di approvvigionamento energetico³. Il comma 18 dell'art. 81 ha introdotto il divieto

di traslazione dell'addizionale, prevedendo che "è fatto divieto agli operatori economici cui si applica l'ulteriore aliquota di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo". Nel contempo, quest'ultima disposizione ha attribuito all'Autorità per l'energia elettrica e il gas da un lato il compito di vigilare sulla puntuale osservanza della disposizione che vieta la traslazione, e dall'altro lato quello di presentare una relazione al Parlamento in ordine agli effetti delle disposizioni introdotte. L'articolo 7 del decreto-legge n. 138 del 2011, nell'incrementare l'addizionale IRES di 4 punti percentuali (dal 6,5% al 10,5%) per il triennio 2011-2013, ha poi previsto nuove soglie per l'assoggettamento all'addizionale IRES (riduzione del volume dei ricavi da 25 a 10 milioni di euro e introduzione del reddito imponibile superiore ad un milione di euro) ed ha esteso l'applicazione della maggiorazione d'imposta ad ulteriori ambiti industriali connessi all'energia⁴.

Alla luce di tale disciplina, l'Autorità competente ha messo in opera le attività di monitoraggio oggetto della relazione al Parlamento. Si dà conto, in questo Documento, delle risultanze economiche - di notevole interesse - dell'operazione tributaria così realizzata: quantificazione in 527 milioni di euro l'addizionale IRES di competenza dell'esercizio 2010 (con riduzione del gettito del tributo rispetto all'esercizio 2009 in cui l'addizionale IRES era stata pari a 740 milioni di euro); conseguimento, per l'addizionale IRES di competenza dell'esercizio 2011, di un gettito pari a 1.457 milioni di euro (con un significativo incremento rispetto all'esercizio precedente), gettito che rappresenta il 53% circa del gettito del settore elettricità e gas ed il 45% dell'intero settore energetico.

¹ *Relazione relativa all'attività di vigilanza svolta ai fini del rispetto del divieto di traslazione dell'onere della maggiorazione di imposta sui prezzi al consumo nel settore energetico e sugli effetti delle disposizioni di cui al comma 16 dell'articolo 81 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 (anno 2012)*; reca il protocollo 18/2013/I/Rht. Il Presidente dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas, già il 30 dicembre 2011, aveva inviato una prima relazione riguardante l'"Attività di vigilanza svolta nel corso dell'anno 2011 dall'Autorità stessa sul divieto di traslazione della maggiorazione IRES (cosiddetta "Robin Hood Tax") sui prezzi al consumo" (PAS 26/11 del 22 dicembre 2011); essa ([Doc. XXVII, n. 34](#)) era stata trasmessa alla 5^a, alla 6^a e alla 10^a Commissione permanente.

² Di cui all'articolo 75 del d.p.r. 1986, n. 917, e successive modificazioni.

³ In particolare si tratta dei seguenti settori: a) della ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; b) della raffinazione del petrolio, della produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; c) della produzione, trasmissione e dispacciamento, distribuzione o commercializzazione dell'energia elettrica; c-bis) del trasporto o distribuzione del gas

naturale. La disposizione si applica anche a soggetti operanti in settori diversi, qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai settori di cui alle citate lettere a), b), c) e c-bis) siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti.

⁴ Si tratta degli esercenti il servizio di trasmissione, dispacciamento e distribuzione dell'energia elettrica e di trasporto e distribuzione del gas naturale, nonché delle società che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e da fonte solare-fotovoltaica ed eolica.

Ma la relazione dà anche conto delle complesse vicende che hanno visto lo svolgimento di un contenzioso giurisdizionale di impatto consistente, in ordine all'esercizio della funzione di vigilanza sul divieto di traslazione di cui al citato comma 18. Nell'occasione dell'impugnativa dei principali atti adottati dall'AEEG - istitutivi di un sistema di analisi su due livelli, in primo disciplinato dalla deliberazione [VIS 109/08](#), il secondo dalla deliberazione [VIS 133/09](#) - dal giudice amministrativo lombardo era stata infatti offerta una ricostruzione del sistema ordinamentale alquanto riduttiva, rispetto alle pretese di cui s'era fatta portavoce l'AEEG⁵. Si riduceva l'azione dell'Autorità ad una "attività di carattere meramente notiziale", funzionale alla relazione al Parlamento prevista dall'art. 2, comma 12, lettera i) della legge 14 novembre 1995, n. 481, ed applicabile anche in tema di traslazione. Tali conclusioni - consacrate nelle pronunce del TAR Lombardia adottate in tale materia nel 2009 - sono state, in buona parte, sostanzialmente confermate in secondo grado, da Consiglio di Stato, Sez. VI, 20 luglio 2011, n. 4388/2011.

Si escludeva così "l'adozione di misure sanzionatorie" generalizzate che, sole, avrebbero giustificato le doglianze dei ricorrenti⁶, limitando la portata dei poteri esercitabili dall'AEEG al solo esercizio dei poteri autoritativi che costituiscono "un tipico

corollario dei poteri di acquisizione documentale ordinariamente spettanti all'Autorità nelle ipotesi in cui alla stessa sia demandato il potere di vigilanza su un certo settore di attività". Pertanto il Consiglio di Stato ha giudicato correttamente irrogabili le sole sanzioni (di cui all'articolo 2, comma 20, lettera a) della legge n. 481/95) da inadempimento della richiesta dell'AEEG agli operatori di informazioni e documenti sulla loro attività.

L'Autorità coglie ora l'occasione della citata Relazione per dar conto del fatto che il 27 settembre 2012 ha adottato la [delibera 394/2012/E/RHT](#), tendente ad adeguare il procedimento di vigilanza di sua spettanza alla ricostruzione offertane dal giudice. Il punto di maggiore resistenza non appare più quello dell'applicabilità piena dell'apparato sanzionatorio di cui alla legge n. 481/95, sul quale la Relazione dà meramente conto delle conclusioni su cui è oramai maturato il giudicato. Neppure si contesta che la violazione del divieto di traslazione vada accertata secondo i principi generali che presidono alla distribuzione dell'onere della prova nei procedimenti *lato sensu* sanzionatori, cioè con dimostrazione a carico dell'Autorità procedente; del resto, la citata sentenza del Consiglio di Stato (Sez. VI, 20 luglio 2011, n. 4388/2011) affermava l'adeguatezza e proporzionalità degli strumenti conoscitivi individuati dalla deliberazione VIS 109/08, sia pure con riferimento al metodo di analisi di primo livello⁷.

Piuttosto, l'AEEG annuncia che è pendente un suo appello⁸ in Consiglio di Stato contro un gruppo ul-

⁵ Pretese da cui discendeva l'accertamento, a valle delle citate deliberazioni, di otto casi di violazione del divieto di traslazione dell'addizionale IRES sui prezzi al consumo: tale accertamento si conclude con le deliberazioni VIS nn. 53-60/2010, anch'esse impugunate dinanzi al giudice amministrativo.

⁶ Le lamentate violazioni degli artt. 3, 41 e 97 Cost. non sono fondate, proprio perché gli obblighi di informazione imposti agli operatori di mercato toccati dalla normativa in esame non si spingono fino all'introduzione di un meccanismo di controllo generalizzato sulla formazione dei prezzi e alla preclusione di qualsiasi variazione di prezzo dei prodotti dei settori di mercato interessati. Questo, e soltanto questo, sarebbe stato in contrasto con i principi di libertà economica, con la disciplina di liberalizzazione dei prezzi e con la normativa nazionale e comunitaria *antitrust*, perché avrebbe comportato la sostanziale preclusione di qualsiasi variazione di prezzo dei prodotti dei settori di mercato interessati dalla normativa in esame con riferimento a una data prestabilita, se non in relazione a una variazione dei costi, mediante l'irragionevole e arbitraria cristallizzazione del c.d. margine di contribuzione unitario a un dato momento storico. Al contrario, la sanzione del mero inadempimento alle richieste notiziali non appare al Consiglio di Stato sufficiente per costituire alterazione delle normali dinamiche competitive (mediante la tendenziale cristallizzazione dei prezzi e dei margini correnti, e della conseguente creazione di ostacoli autoritativi alla diversificazione delle politiche commerciali delle imprese attive); essa non viola neppure la disciplina europea, perché il divieto di traslazione - misura dall'evidenziata finalità redistributiva, improntata al criterio di progressività, priva di qualsiasi efficienza selettiva, per gli effetti di cui agli artt. 107 e 108 del Trattato CE in tema di divieto di aiuti di Stato - non produce "alcuna cristallizzazione dei prezzi e margini correnti al momento dell'entrata in vigore della nuova normativa, rimanendo le imprese libere a formare i prezzi secondo le proprie strategie commerciali (...) senza involgere una determinazione autoritativa dei prezzi".

⁷ L'A.E.E.G. aveva ritenuto di concentrare la propria attenzione sugli scostamenti dei margini di contribuzione, precisando sia che il "margine di contribuzione" è dato dalla differenza tra la sommatoria dei valori indicati in ciascuna tabella ricavi e la sommatoria dei valori indicati in ciascuna tabella acquisti, sia che a fronte di variazioni positive del margine gli operatori sono tenuti a fornire un'adeguata motivazione. Si tratta di analisi finalizzate alla cernita delle imprese, sulle quali condurre un'indagine più approfondita al fine di accertare l'eventuale violazione del divieto di traslazione dell'addizionale d'imposta sui prezzi al consumo; il riferimento, a un dato momento storico, degli elementi di fatto oggetto dei criteri valutativi, sulla cui base compiere tale selezione, è poi immanente al riferimento temporale della nuova normativa al periodo di imposta successivo a quello in corso. Per lo stesso motivo, la citata sentenza del Consiglio di Stato aveva confermato l'annullamento dell'articolo 2 della delibera n. 109/08, che imponeva agli operatori inviare all'Autorità, entro il 15 marzo 2009, una dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale e dagli organi societari di controllo, attestante di aver adottato e attuato decisioni e disposizioni gestionali dirette ad escludere la possibilità di traslazione sui prezzi al consumo della maggiorazione di imposta di cui all'art. 81, comma 16, del d.l. 2008 n. 112, di averle portate a conoscenza del personale funzionalmente interessato e di non aver accertato casi di violazione delle medesime da parte del suddetto personale.

⁸ Autorizzato con deliberazione 18 ottobre 2012, 416/2012/C/RHT. La relazione ne prevede la decisione entro marzo 2013, ma a tutt'oggi non si è avuto il deposito della sentenza.

teriore di sentenze di TAR che avevano accolto le doglianze degli operatori, sanzionati in virtù del metodo di analisi di secondo livello. Il giudice amministrativo lombardo, infatti, aveva ritenuto che questo metodo - "creando una relazione indefettibile tra accertamento della traslazione e variazione positiva del prezzo non coperta da una corrispondente variazione dei costi" - costituisca "un meccanismo probatorio semplificato" a favore dell'AEEG; se anche "la prova che l'amministrazione deve fornire può essere di tipo indiziario", deve comunque trattarsi di "deduzioni razionali e fondate sulle considerazioni dei molteplici fattori incidenti sulla dinamica dei prezzi" verificando che l'incremento del margine di contribuzione dovuto ai maggiori prezzi praticati "sia dipeso da scelte operative non rispondenti a criteri di corretta gestione aziendale, anche in relazione alla politica dei prezzi che l'impresa ha deciso di praticare"⁹.

Va rilevato che la dottrina ha reiterato, nei confronti di questo metodo di analisi di secondo livello, le stesse obiezioni più in generale avanzate verso il divieto di traslazione in sé. L'alternativa tra meccanicismo pedissequo - laddove gli indizi di traslazione siano meramente fondati sul fatto che gli operatori presentano una variazione positiva del margine di contribuzione anche a livello annuale¹⁰ - e di-

screzionalità valutativa dell'AEEG (in ordine ai criteri "anche metagiuridici" di corretta e seria gestione aziendale)¹¹ si mantiene all'interno del bilanciamento corretto dei valori costituzionali¹² solo nella misura in cui non ne discendano conseguenze *tout court* sanzionatorie¹³. Peraltro, anche lo scopo meramente notiziale - volto ad acquisire dati per la relazione al Parlamento¹⁴ - è stato nei fatti contestato: se esso dovesse essere pensato come funzionale ad una riflessione sulla possibilità di assoggettare a regolamentazione il prezzo di uno o più prodotti energetici¹⁵, va riscontrato che per l'

¹¹ Contro la quale discrezionalità cfr. Luca Bragoli, *La "vecchia" e la "nuova" Robin Tax: una strada da abbandonare*: "Anche il "divieto di traslazione" e la sua applicazione (inclusa l'articolata regolazione di corredo), al netto degli esiti del contenzioso amministrativo e della sostanziale impraticabilità in concreto, paiono essere logica conseguenza della medesima forzatura ideologica". V. anche Fabrizio Cerioni, *Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, in Riv. dir. trib. 2008, 01, 49.

¹² Peraltro, proprio all'interpretazione teleologica del corpus di norme interessate viene ascritta l'inidoneità degli attriti insiti nel tributo ad incidere negativamente sull'operatività della clausola di salvaguardia pro-utenti, da Fondazione Bruno Visentini, *Analisi giuridica ed economica della c.d. "Robin Hood tax". Genesi, attualità e prospettive (sintesi)*, p. 10.

¹³ Mentre nel dedotto in appello comparirebbero anche i provvedimenti sanzionatori, adottati a fine 2010, aventi contenuti prescrittivi che appaiono gravemente eccentrici rispetto alla funzionalizzazione meramente notiziale di cui alla sentenza del Consiglio di Stato del 2011: essi obbligavano l'operatore ad individuare ed applicare misure idonee ad eliminare le conseguenze della traslazione, attraverso l'adozione di un piano di restituzione, che incideva direttamente sulle scelte di gestione aziendale riservate all'imprenditore. Non a caso il TAR Lombardia aveva concluso, in merito, che "il riferimento, contenuto nella parte motivazionale dell'atto, alla possibilità di adottare provvedimenti prescrittivi ai sensi dell'articolo 2, comma 20, lettera d), della legge n. 481/95, è privo di significato nel caso di specie, perché la norma concerne i poteri prescrittivi esercitabili dall'Autorità in sede regolatoria, ossia rispetto a funzioni diverse dalla vigilanza sul divieto di traslazione del tributo cui va ricondotto il provvedimento impugnato. In definitiva, l'Autorità, mediante l'imposizione di prescrizioni comportanti un *facere* specifico incidente sulla gestione imprenditoriale, ha ecceduto i limiti dei poteri di cui è titolare nella materia di cui si tratta, con conseguente fondatezza delle censure in esame".

¹⁴ Il quale, secondo i principi del costituzionalismo moderno, può così esercitare la menzionata "funzione pedagogica", attraverso cui è chiamato a incidere, a modificare ed a migliorare la società, "insegnando alla nazione ciò che non sa" (Walter Bagehot, *The English Constitution*, 1867). Alle Autorità indipendenti non può non estendersi quanto quest'Autore sosteneva, circa un flusso comunicativo costante con i cittadini cui tendono le funzioni educative ed informative del Parlamento, anche in ordine al controllo delle funzioni espletate dall'Esecutivo e dall'amministrazione pubblica.

¹⁵ Problema non sconosciuto al citato contenzioso amministrativo, che ha visto sollevate censure di illegittimità delle delibere dell'AEEG anche sotto il profilo dell'inapplicabilità alle società svolgenti attività oggetto di tariffazione (cessione di energia elettrica a prezzi prefissati convenzionalmente), e non già attività liberalizzate ed esposte alla concorrenza tra operatori, le quali soltanto sarebbero assoggettate al divieto di traslazione della maggiorazione IRES. Il Consiglio di Stato nel 2011 però rispose che l'attività d'impresa (cessione di energia elettrica a

⁹ Tar Lombardia Sezione III, 27 luglio 2012, nn. 2138, 2139, 2140, 2141, 2142, 2143, 2144 e 2145: vi si censura il fatto che "l'Autorità ha arbitrariamente ritenuto irrilevanti le argomentazioni dell'impresa dirette a spiegare la variazione positiva del margine con argomenti che prescindono dal rapporto tra variazione dei costi e variazione dei prezzi". Una volta accertata la variazione positiva del margine, infatti, l'Autorità aveva sostenuto che, siccome nonostante la riduzione complessiva dei costi per l'acquisto della materia prima non vi è stata alcuna conseguente riduzione dei prezzi di vendita, bensì un aumento degli stessi, ciò equivale ad un riconoscimento implicito di avvenuta traslazione, precisando che in tali situazioni l'accertamento della traslazione sussiste a prescindere dalle ragioni sottostanti all'aumento dei prezzi praticati dall'operatore. Per il TAR "tale modo di procedere non riflette criteri di razionalità, perché non considera che la variazione del margine può dipendere da molteplici elementi, costituiti sia da scelte di gestione aziendale indipendenti dalla variazione dei costi e dei prezzi, sia da variabili non controllabili dalle singole imprese, ossia correlate, come dedotto dalla ricorrente, a fattori esogeni, inerenti ad esempio ai contratti pluriennali già stipulati dagli operatori economici."

¹⁰ Ovvero nel fatto che gli operatori, pur considerando le componenti economiche di periodo legate all'efficienza interna, presentano una variazione residuale del margine sia a livello semestrale che annuale. V. anche l'ordine del giorno G1.14 al disegno di legge n. 2518, proposto dalla sen. Bonfrisco e poi precluso, in cui si ricordava che "le procedure semplificate ammesse dall'AEEG (delibera VIS 133/2009) si sono concretizzate soltanto nella definizione di una cadenza annuale, anziché semestrale, di conferimento all'Autorità degli stessi dati aziendali previsti in origine" e che "recenti provvedimenti dell'AEEG hanno imposto ad imprese che operano in un mercato totalmente liberalizzato di «restituire» parte dei loro margini commerciali, senza che fosse dimostrata l'effettiva traslazione dell'imposta, né fossero specificate modalità e beneficiari di questa restituzione".

stituto Bruno Leoni "gli operatori regolati, come i gestori di rete o i produttori rinnovabili (...) ricevono una remunerazione fissata non dal mercato ma dal regolatore, con l'obiettivo di garantire un certo flusso di investimenti. Tale flusso di investimenti si sostiene se produce un certo ritorno. L'introduzione della tassa, ovviamente, riduce la remunerazione dell'investimento; il che implica, a parità di altre condizioni, che avremo un livello di investimenti sub-ottimale (...) se c'è un problema di remunerazione, si interviene su quella. I problemi vanno affrontati, non aggirati"¹⁶.

Si rammenta, infine, che l'addizionale IRES nel settore energetico è inclusa tra le riforme nazionali in dettaglio descritte nel [Documento di economia e finanza 2013](#)¹⁷. Il medesimo Documento dichiara che la SEN (Strategia energetica nazionale), approvata nel marzo 2013, dovrebbe poter consentire di raggiungere entro il 2020 una serie di obiettivi, da cui ci si attende un incremento degli investimenti nel settore (180 miliardi di euro) ed un rilancio della ricerca e dell'innovazione, mediante lo sviluppo sostenibile delle energie rinnovabili "contenendo al contempo l'onere in bolletta"¹⁸.

prezzi prefissati convenzionalmente) svolta dalle società appellanti ed oggetto di tariffazione, "non è certamente incompatibile con un controllo sull'osservanza del divieto di traslazione della maggiorazione IRES, la quale, quantomeno in astratto, potrebbe essere attuata anche in un sistema tariffario e giustifica pertanto l'assoggettamento delle menzionate imprese, esercenti attività nel settore della produzione o commercializzazione di energia elettrica di cui all'art. 81, comma 16 lett. c), d.l. n. 112 del 2008, ai poteri di vigilanza dell'AEEG tesi al rispetto di tale divieto".

¹⁶ Carlo Stagnaro, [Robin Hood non lavora per l'Agenzia delle Entrate](#). Vi si legge che il "divieto di ribaltamento" avrebbe senso in un contesto in cui i prezzi sono amministrati e vengono determinati con formule del tipo "cost plus" (cioè come somma dei costi unitari di produzione più un saggio di remunerazione prefissato): "Ma i mercati energetici (con un'unica parziale eccezione che affronto nel prossimo punto) non funzionano così: il livello dei prezzi è quello che corrisponde all'equilibrio tra domanda e offerta. I prezzi possono essere tali da remunerare in modo molto generoso i fattori produttivi oppure no; dipende, tra l'altro, dalle condizioni macroeconomiche e dall'elasticità della domanda. Variabile dalla quale, assieme alla più o meno simile struttura dei costi dei vari produttori e dalla relativa conoscenza reciproca sui costi, dipende la maggiore o minore capacità di traslare l'imposta a valle. Ma quello che conta, qui, è che i prezzi non vengono costruiti come somma di mattoncini, ma come risultante di una serie di forze molte delle quali esogene. Di conseguenza è tecnicamente e logicamente impossibile dimostrare (o sapere) se un certo prezzo, praticato da un certo produttore, sarebbe stato uguale o inferiore, in assenza della Robin Tax. Nel senso che nessuno "trasla" consapevolmente l'imposta: il produttore cerca di alzare i prezzi al livello più alto possibile per fare maggiori utili e al livello più basso possibile per collocarsi un epsilon sotto i concorrenti; mentre i consumatori cercano di pagare il meno possibile".

¹⁷ Sezione III, Programma nazionale di riforma, (§ V, p. 231).

¹⁸ *Ibidem*, p. 267-268. *Contra* Bragoli, *op. cit.* secondo cui "per le fonti rinnovabili, in particolare, la Robin Tax si rivela vessatoria (anche in considerazione dei "tagli" che il settore ha dovuto subire) e dannosa, dal momento che rischia di pregiudicare in modo rilevante il rilancio a livello nazionale della green-

a cura di Giampiero Buonomo

L'ultima nota breve:

Il 1° rapporto sul benessere equo e solidale: istruzione e formazione, ricerca e innovazione, paesaggio e patrimonio culturale (n. 2 - aprile 2013)

nota breve

sintesi di argomenti di attualità del Servizio Studi del Senato

Gli arretrati possono essere richiesti all'Archivio Legislativo tel. 06 67062610
ArchivioLegislativo@senato.it
I testi sono disponibili alla pagina: <http://www.senato.it> – leggi e documenti – dossier di documentazione. Servizio studi – note brevi

progetto grafico *the washing machine*

www.senato.it

economy, che garantirebbe rilevanti benefici in termini di produzione di ricchezza, occupazione e sostegno all'industria nazionale ed il raggiungimento degli obiettivi comunitari stabiliti a livello comunitario dal cd. Pacchetto 20/20/20" (nota 19).