



Commissioni riunite

**6^a Commissione permanente
(Finanze e tesoro)
Senato della Repubblica**

e

**10^a Commissione permanente
(Industria, commercio e turismo)
Senato della Repubblica**

Audizione ASSOCOSTIERI su:

**Disegno di legge (S 2564)
Conversione in legge del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante
misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi
ucraina**

Roma, 7 Aprile 2022



Indice

Introduzione.....	3
Assenza di “extra profitti” per il settore della logistica energetica	4
Base imponibile	5
Periodo di riferimento della norma e inattività di talune aziende.....	6
Imposta sugli extraprofitti ed irretroattività.....	7
Giacenze	8
Selezione dei soggetti passivi del contributo straordinario	8
Il contributo straordinario colpisce le aziende impegnate nella riconversione delle infrastrutture strategiche, che contribuiscono ad assicurare la sicurezza dell’approvvigionamento energetico nazionale, specialmente dopo la crisi ucraina.....	9
Indeducibilità dalla base imponibile IRES ed IRAP	10
Confronto con la Robin Tax e Profili di incostituzionalità.....	11
Le proposte di emendamento ASSOCOSTIERI all’art. 37	12

SR



Signori Presidenti, Onorevoli Senatori,

desideriamo ringraziare la 6^a Commissione permanente (Finanze e tesoro) e la 10^a Commissione permanente (Industria, commercio e turismo) per la disponibilità a raccogliere i contributi delle Associazioni di categoria e degli operatori in relazione al disegno di legge n. 2564 (Conversione in legge del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina).

Introduzione

ASSOCOSTIERI è l'associazione di categoria, aderente a Confcommercio Imprese per l'Italia e Confrasperto, che rappresenta, a livello nazionale, la **logistica energetica**, composta da aziende a capitale privato che operano nel settore degli oli minerali, dei prodotti chimici, del GPL, del biodiesel, dai depositi di GNL cosiddetti *small scale* e da tutti i terminali di rigassificazione di GNL. Aderiscono all'associazione gli armatori attivi nel settore del bunkeraggio marino nei porti italiani.

La nostra rappresentanza, ampiamente variegata, si riferisce nell'ambito degli oli minerali alla distribuzione primaria, rappresentando i depositi fiscali costieri di prodotti energetici, qualificati infrastrutture strategiche ai sensi degli artt. 57 e 57-bis della legge 35/2012, indispensabili per lo stoccaggio e distribuzione dei prodotti petroliferi e, nel settore del GNL, alle infrastrutture ed insediamenti strategici ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 257/2016.

ASSOCOSTIERI condivide ed apprezza l'obiettivo di introdurre un contributo, a titolo di prelievo straordinario dovuto per l'anno 2022, ma non vorrebbe che la difficoltà nell'individuazione delle società che abbiano effettivamente prodotto e beneficiato di "*extra profitti*", si traduca nel rischio di tassare operatori economici che, non solo non hanno beneficiato di "*extra profitti*" nel periodo considerato, ma a cui viene addirittura precluso di effettuare investimenti fondamentali per il Paese per superare l'attuale fase congiunturale di crisi degli approvvigionamenti energetici nonché riguardare la fase di transizione ecologica ed ambientale.

1. Assenza di "extra profitti" per il settore della logistica energetica

L'articolo 37 ha introdotto, come noto, un contributo, a titolo di prelievo solidaristico straordinario per l'anno 2022, a cui sono tenuti i produttori, importatori e rivenditori di energia elettrica, di gas nonché di prodotti petroliferi che hanno beneficiato di "extra profitti", a causa dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore.

Criticità

ASSOCOSTIERI rileva come il contributo penalizzi fortemente tutte le imprese che esercitano esclusivamente l'attività di **distribuzione e commercio di prodotti petroliferi** che, in quanto *price taker*, non hanno realizzato extra profitti. Le aziende di distribuzione di prodotti petroliferi, in particolare quelle rappresentate da ASSOCOSTIERI, sono perlopiù depositi fiscali o depositi che offrono servizi conto terzi o che acquistano prodotto in sospensione di accisa e che indicano nelle comunicazioni periodiche IVA basi imponibili comprendenti l'accisa.

Come si evince dai dati di cui alla tabella di sintesi allegata di seguito, per queste imprese la leggera ripresa del periodo 2021/2022 rispetto al precedente periodo 2020/2021 ha determinato il formarsi di un extra margine teorico, a fronte, però di una perdita effettiva di margine di contribuzione, sia economica che finanziaria.

A scopo esemplificativo, poi, sempre sulla base dei dati di cui alla tabella allegata, giova evidenziare che talune delle suddette filiere raffrontano acquisti su nave fuori campo IVA con vendite non imponibili. Ne deriva, dunque, una previsione estremamente penalizzante per tutti quegli operatori che acquistano da fornitori extraUE e rivendono, con nave ancora in regime di extraterritorialità, prima della tassazione nazionale in dogana.

CALCOLO EXTRA PROFITTI PER CONTRIBUTO STRADINARIO RIFERIMENTO COMUNICAZIONI MENSILI IVA

A) calcolo escludendo acquisti stato estero (su nave) che non sono inclusi in VP3 delle comunicazioni IVA mensili

2020/2021					2021/2022								
mese	RIGO tipo	attive	RIGO tipo	passive	margine	mese	RIGO tipo	attive	RIGO tipo	passive	margine		
ott-20	VP2	€ 39.083.034	VP3	€ 31.569.100	€ 7.513.934	ott-21	VP2	€ 56.600.534	VP3	€ 46.738.800	€ 9.861.734		
nov-20	VP2	€ 32.916.558	VP3	€ 22.925.052	€ 9.991.506	nov-21	VP2	€ 56.960.795	VP3	€ 47.553.341	€ 9.407.454		
dic-20	VP2	€ 46.656.484	VP3	€ 29.413.814	€ 17.242.670	dic-21	VP2	€ 73.755.110	VP3	€ 54.225.770	€ 19.529.340		
gen-21	VP2	€ 39.804.411	VP3	€ 32.474.176	€ 7.330.236	gen-22	VP2	€ 61.236.327	VP3	€ 47.879.707	€ 13.356.621		
feb-21	VP2	€ 44.410.897	VP3	€ 33.697.283	€ 10.713.614	feb-22	VP2	€ 62.658.506	VP3	€ 46.115.031	€ 16.543.475		
mar-21	VP2		VP3										
totali		€ 202.871.985		€ 150.079.425	€ 52.791.960	totali		€ 311.211.271		€ 242.512.648	€ 68.698.623	extra margine teorico	% incremento
												€ 15.906.863	30%

B) calcolo includendo acquisti stato estero (su nave)

2020/2021					2021/2022								
mese	RIGO tipo	attive	RIGO tipo	passive	margine	mese	RIGO tipo	attive	RIGO tipo	passive	margine		
ott-20	VP2	€ 39.083.034	VP3	€ 34.776.302	€ 4.306.732	ott-21	VP2	€ 56.600.534	VP3	€ 51.950.294	€ 4.650.240		
nov-20	VP2	€ 32.916.558	VP3	€ 23.981.890	€ 8.934.668	nov-21	VP2	€ 56.960.795	VP3	€ 57.574.464	€ 613.669		
dic-20	VP2	€ 46.656.484	VP3	€ 32.544.211	€ 14.112.273	dic-21	VP2	€ 73.755.110	VP3	€ 60.860.062	€ 12.895.048		
gen-21	VP2	€ 39.804.411	VP3	€ 35.035.988	€ 4.768.424	gen-22	VP2	€ 61.236.327	VP3	€ 55.965.721	€ 5.270.607		
feb-21	VP2	€ 44.410.897	VP3	€ 37.665.075	€ 6.745.822	feb-22	VP2	€ 62.658.506	VP3	€ 52.161.227	€ 10.497.279		
mar-21	VP2		VP3										
totali		€ 202.871.985		€ 164.003.466	€ 38.867.519	totali		€ 311.211.271		€ 278.511.767	€ 32.699.504	variazione margine reale	% DECREMENTO
												€ 6.168.415	-16%



A tale aspetto si aggiunga come la mancata considerazione del costo della **copertura finanziaria** del differenziale prezzi da parte di molte aziende, nonché la mancata indicazione di molti costi operativi rendano, vieppiù, le modalità di calcolo del contributo non rappresentative di un effettivo incremento di capacità contributiva.

Non sono, pertanto, gli operatori che esercitano l'attività di distribuzione e commercio di prodotti petroliferi a dover corrispondere il contributo solidaristico straordinario, bensì i produttori, i grandi *trader* e gli operatori finanziari esteri.

Le imprese che esercitano esclusivamente l'attività di distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, poiché, come già anticipato, sono dei semplici *price taker* a differenza dei produttori, non si trovano nella posizione di poter influenzare il prezzo di mercato né, di conseguenza, possono realizzare extra profitti.

Nel seguito si terrà poi conto di ulteriori, preminenti criticità.

2. Base imponibile

L'articolo 37 ha introdotto, come noto, un contributo, a titolo di prelievo solidaristico straordinario per l'anno 2022, a cui sono tenuti i produttori, gli importatori e i rivenditori di energia elettrica, di gas nonché di prodotti petroliferi che hanno beneficiato di extra profitti, a causa dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore.

Il comma 2 dell'articolo in esame determina la **base imponibile** e la **misura** del contributo straordinario. Tale base imponibile è costituita dall'incremento del saldo, ottenuto dalla differenza tra le operazioni attive e le operazioni passive, relativo al periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022, rispetto al saldo riferito al periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021 limitatamente alle imprese con un incremento uguale o superiore al 10% e almeno pari a 5 milioni di euro. Il saldo si calcola sottraendo dal totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle comunicazioni dei dati delle **liquidazioni periodiche IVA**.

Criticità

ASSOCOSTIERI rileva come la base imponibile dell'imposta viene calcolata sull'**eccedenza del valore aggiunto** conseguito in un dato semestre, rispetto a quello conseguito nel corrispondente semestre dell'anno precedente, e non invece sul **reddito** o l'**utile** d'impresa né sull'eccedenza dell'utile o reddito conseguito in un periodo rispetto a quello conseguito in un periodo precedente (l'extraprofitto).

Giova sottolineare che il **profitto** è normalmente il **reddito** che l'imprenditore percepisce per la sua attività di organizzazione e di gestione dell'impresa e quando il reddito conseguito dall'impresa è superiore rispetto al profitto normale, tale differenza genera l'**extraprofitto**.



Proposta ASSOCOSTIERI

L'extraprofitto, a parere della scrivente, **non** deve essere calcolato sulla base dell'incremento della differenza delle basi imponibili nel periodo considerato che potrebbe dipendere da vari fattori come le cessioni di partecipazioni, l'incremento temporaneo del volume delle attività o essere conseguenza, ad esempio, di operazioni societarie quali fusioni, conferimenti o scissioni.

Al contrario, l'extraprofitto deve tener conto dell'**utile** di impresa poiché alcuni costi che gravano sull'impresa (spese per il personale dipendente, ammortamenti, svalutazioni ecc...) non hanno un riflesso diretto sulle operazioni attive e passive rilevanti ai fini Iva.

Molte delle aziende associate alla scrivente, ad esempio, si affidano a coperture finanziarie, anche molto onerose, per sterilizzare gli effetti negativi, ma anche positivi, di una possibile fluttuazione dei prezzi.

Di tale rilevante costo non si tiene conto nel calcolo della contribuzione straordinaria.

Tali costi, in quanto componenti reddituali, influiscono sull'utile conseguito dall'impresa e non sul valore aggiunto.

3. Periodo di riferimento della norma e inattività di talune aziende

Criticità

Il semestre compreso tra il **1° ottobre 2020** ed il **31 marzo 2021** ha risentito del **calo dei consumi** dei prodotti energetici dovuto al perdurare dell'**emergenza sanitaria** che ha comportato una diminuzione dei guadagni medi.

Sulla base della "Situazione Energetica Nazionale nel 2020" elaborata dal Ministero della Transizione ecologica *"A livello nazionale, nel 2020 l'economia italiana ha registrato una contrazione di entità eccezionale per gli effetti delle misure di contenimento connesse all'emergenza sanitaria. Il valore aggiunto complessivo dei settori produttivi si è ridotto in volume dell'8,6%: il settore energetico ha segnato una caduta più marcata pari al 10,0%"*.

L'Analisi trimestrale del sistema energetico nazionale condotta dall'ENEA mostra, invece, che nei primi nove mesi del 2021 i consumi di energia sono cresciuti del 9% (+10 Mtep) prevalentemente per la domanda di petrolio (+10%, pari a +3,5 Mtep) legata alla ripresa del traffico stradale (+9%) e aereo (+22%).

Proposta ASSOCOSTIERI

Si propone di **escludere** dal meccanismo di individuazione dell'extraprofitto il riferimento all'eccedenza del valore aggiunto e dall'ambito di applicazione dell'articolo 37 del decreto in esame tutte quelle **società non costituite** o ancora **non operative** nel periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021 per le quali, infatti, mancherebbe come termine di riferimento per il calcolo della base imponibile il **semestre** considerato (1° ottobre 2020 - 31 marzo 2021).



La base imponibile del contributo solidaristico straordinario, costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021, **non** tiene conto né dell'andamento complessivo del **mercato** dell'energia, né di quelle società che non costituite o ancora non operative nel periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021.

Il prelievo straordinario finirebbe, di fatto, per penalizzare proprio quelle società che maggiormente hanno sofferto la **crisi pandemica** oltre a quei soggetti che in detto semestre **non** hanno prodotto alcun **fatturato** perché non ancora esistenti giuridicamente o non operativi.

Verrebbero penalizzate dal prelievo straordinario anche quelle aziende che a **fine anno 2022** andranno **in perdita**. Al fine di evitare tale conseguenza, ASSOCOSTIERI propone di considerare come termine di paragone rispetto al periodo del semestre pandemico, il periodo ottobre 2018 – marzo 2019 ed il semestre ottobre 2021 – marzo 2022.

4. Imposta sugli extraprofitti ed irretroattività

Criticità

Gli ordinamenti europei nazionali ed internazionali stabiliscono, come noto, il principio di irretroattività. L'art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale o preleggi (Applicazione delle leggi penali ed eccezionali) e l'art. 3 dello **statuto dei diritti del contribuente** (Efficacia temporale delle norme tributarie) stabiliscono che le disposizioni di legge, ed in particolare quelle tributarie, non possono avere effetto retroattivo.

La Commissione europea, inoltre, con riferimento al **REPowerEU** dell'8 marzo 2022 raccomanda agli stati membri di adottare **misure temporanee** di carattere fiscale sui **proventi straordinari** per finanziare tali misure di emergenza purché **non retroattive**.

Il calcolo degli extra profitti è in **parte retroattivo**, in quanto viene preso in considerazione il periodo dal quarto trimestre 2021 al primo trimestre 2022, rispetto allo stesso semestre di un anno prima.

Proposta ASSOCOSTIERI

ASSOCOSTIERI propone di **non** considerare quale periodo temporale di riferimento quello **antecedente** la data di entrata in vigore del decreto-legge n. 21 del 21 marzo 2022.

Il prelievo, a parere della scrivente, dovrebbe considerare quale base imponibile gli **utili annuali** delle aziende colpite a decorrere dall'entrata in vigore del provvedimento in esame e per un intero anno così da poter monitorare la variazione dei prezzi e l'incremento dei volumi delle vendite dei prodotti energetici in un arco temporale che permetta di valutare anche tutte le componenti reddituali che influiscono sull'utile d'impresa.



5. Giacenze

Criticità

Relativamente alla riduzione delle aliquote di accisa sulla **benzina** e sul **gasolio** impiegato come carburante, il decreto-legge n. 21/2022 prevede specifici obblighi di comunicazione delle **giacenze**. Gli esercenti depositi commerciali e gli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburante, come noto, trasmettono all'UD territorialmente competenti dati relativi ai quantitativi di benzina e di gasolio usato come carburante giacenti nei serbatoi dei relativi depositi e impianti sia all'inizio della giornata del 22 marzo 2022 che alla fine della giornata del 21 aprile 2022; ciò per verificare la corretta applicazione delle aliquote di accisa temporanea, ai sensi del comma 5 dell'art. 1 del medesimo decreto legge n. 21/2022. Per tali soggetti il **contributo solidaristico straordinario** di cui all'art 37 del decreto legge n. 21/2022, da versarsi entro il 30 giugno 2022, sommato con le svalutazioni di cui al citato art. 1, sulle giacenze presenti in magazzino anteriormente al taglio delle accise, potrebbe comportare una seria **crisi di liquidità**.

Proposta ASSOCOSTIERI

ASSOCOSTIERI propone di prevedere interventi di sostegno per il settore coinvolto in grado di compensare gli operatori per le perdite subite (es. credito d'imposta) per il periodo considerato dal taglio delle accise e per i quantitativi di prodotto effettivamente in giacenza nel suddetto periodo. Tale credito d'imposta potrebbe essere calcolato sulla **differenza** delle **perdite** subite per le **svalutazioni** delle giacenze ad inizio periodo al netto dell'eventuale **rivalutazione** di un'analogha quantità di giacenze al termine del periodo considerato.

6. Selezione dei soggetti passivi del contributo straordinario

Criticità

La tassa straordinaria sugli extraprofiti colpisce tutte le imprese dell'energia elettrica, del gas e anche dei carburanti e lascia fuori una serie di aziende operanti in settori che hanno realizzato extraprofiti anche durante la pandemia.

Secondo gli orientamenti espressi dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 10/2015 in tema di maggiorazione dell'aliquota IRES gravante su determinati operatori dei settori energetico, petrolifero e del gas *"non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione"*.



Proposta ASSOCOSTIERI

La tassa straordinaria sugli extraprofitto di una sola categoria di imprese, in mancanza di adeguata giustificazione, genera una discriminazione a carico solamente di taluni redditi o dei redditi conseguiti da un determinato settore imprenditoriale.

Al fine di non rendere arbitraria l'entità dell'imposizione di cui all'articolo 37 del decreto legge in esame si chiede di eliminare tale previsione in mancanza di adeguata giustificazione.

7. Il contributo straordinario colpisce le aziende impegnate nella riconversione delle infrastrutture strategiche, che contribuiscono ad assicurare la sicurezza dell'approvvigionamento energetico nazionale, specialmente dopo la crisi ucraina

Criticità

Per affrontare le sfide della transizione energetica, le infrastrutture energetiche strategiche dovranno avviare una fase di maggiore flessibilità, riconvertendo gli impianti secondo le esigenze del sistema Paese. Ci preme evidenziare che i nuovi combustibili richiederanno lo sviluppo di nuove competenze e l'adozione di tecnologie diverse e più sfidanti rispetto alla logistica petrolifera tradizionale, oltre ad ingenti **investimenti**.

Proposta ASSOCOSTIERI

La scrivente ritiene che tale prelievo straordinario potrebbe penalizzare e compromettere l'impiego di risorse finanziarie verso i necessari investimenti da parte delle aziende impegnate nel settore dei combustibili alternativi o nella riconversione verso le fonti rinnovabili.

Al fine di incentivare l'affermazione dei combustibili alternativi, è importante prevedere un adeguato sistema di **agevolazioni fiscali** anziché di **prelievi straordinari** che siano in grado di garantire la liquidità delle imprese e la regolare prospettiva di continuità aziendale.

Una fiscalità agevolata e un quadro regolatorio stabile e certo sono i prerequisiti necessari per lo sviluppo del settore che si appresta ad affrontare un'importante sfida nell'ambito della transizione energetica.



8. Indeducibilità dalla base imponibile IRES ed IRAP

Criticità

Il comma 7 dell'art. 37 citato dispone, come noto, che *“Il contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”*. Lo strumento, dell'**indeducibilità** dalla base imponibile IRES, già utilizzato dal Legislatore (si pensi, da ultimo, alla recente indeducibilità dell'IMU sui beni strumentali d'impresa dall'IRES disposta dall'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 23/2011) è stato dichiarato **incostituzionale**, al ricorrere di determinate condizioni, per contrasto con i canoni di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.) e per violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). In particolare, secondo la Consulta, con un ragionamento ripetutamente confermato (V. Corte cost. 262/2020, ma anche 10/2015, 116/2013, 223/2012, 111/2017) *“il controllo in ordine alla lesione dei principi di cui all'art 53 Cost, come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'articolo 3 Cost. si riconduce ad un giudizio sull'uso ragionevole o meno che il legislatore abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria al fine di verificare la coerenza interna della imposta con il suo presupposto economico”*. In quest'ottica, anche la disposizione sull'indeducibilità del contributo in commento, rischia di prestare il fianco alle medesime censure di legittimità già sollevate, in particolare, per ciò che riguarda la violazione del principio di **effettività** della capacità contributiva e di **divieto di doppia imposizione** (violazione art. 53 Cost) e del principio di **uguaglianza** formale e di **ragionevolezza** (art. 3 Cost).

Proposta di ASSOCOSTIERI

Per scongiurare eventuali futuri rischi di declaratoria di incostituzionalità, ASSOCOSTIERI propone di eliminare (o mitigare) il principio dell'indeducibilità del contributo straordinario dalla base imponibile IRES ed IRAP, non apparendo la misura giustificabile alla luce della *ratio* dell'istituto. Se infatti, come emerge dal dato testuale, il detto prelievo deve essere riguardato come un **“contributo”** e non come un'imposta, esso è un normale costo da collegarsi all'esercizio dell'**attività d'impresa** ed alla sua attitudine a realizzare **profitti**; non si comprende, pertanto, a livello sistematico, perché lo stesso non possa essere deducibile, essendo, a tutti gli effetti, un costo **inerente**. Viceversa, quand'anche si volesse considerare il contributo come un'imposta, le conclusioni dovrebbero essere le medesime, dal momento che, come confermato dalla citata sentenza n. 262/2020 in materia di indeducibilità dell'IMU dall' IRES, la temporaneità e l'eccezionalità della misura fiscale non è di per sé sufficiente a giustificare un'imposizione palesemente non conforme ai principi costituzionali.

Come chiaramente sostenuto dalla Consulta, infatti, *“L'ipotesi di deducibilità o di detraibilità ai fini fiscali resta affidata alla discrezionalità del legislatore la quale rimane insindacabile nel giudizio di costituzionalità a meno che non trasmodi in arbitrio”*. Ciò sta, evidentemente, a significare che il Legislatore può sempre prevedere dei limiti alla deducibilità dei costi ma queste limitazioni devono



trovare giustificazione in valide ragioni a **salvaguardia dell'interesse fiscale** ai fini di un corretto **bilanciamento di interessi**, nel rispetto del principio di proporzionalità e ragionevolezza. *“Fuori da questa ipotesi - prosegue la Corte - le deroghe stentano a trovare adeguata ragione giustificatrice: alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti”.*

9. Confronto con la Robin Tax e profili di incostituzionalità

Criticità

Da ultimo, preme rilevare che il contributo in commento ha in comune con la Robin Tax, prevista dall'art. 81 del decreto-legge n. 112 del 2008, sia le finalità, sia alcune delle modalità di determinazione dei soggetti obbligati. Malgrado il Legislatore abbia tenuto conto delle critiche mosse al modello **Robin Tax** dalla Corte costituzionale all'interno della nota e già citata sentenza n. 10/2015, il contributo disposto all'art 37 del decreto legge n. 21/2022 presenta ancora dei dubbi profili di legittimità costituzionale rispetto agli artt. 3 e 53 Cost, autonomi e distinti rispetto a quelli rilevati al paragrafo precedente.

Per quanto concerne la sindacabilità della norma rispetto all'art. 3 Cost. e, dunque, rispetto alla sua **ragionevolezza**, giova rilevare che il carattere selettivo del tributo, come già la Robin Hood Tax del 2008, colpisce soltanto le **imprese operanti nel settore dell'energia**, della produzione e commercio di gas, elettricità e prodotti petroliferi, lasciando indenni tutte le altre, che pure hanno o possono aver realizzato extraprofiti in tempi recenti.

Per quanto attiene invece il profilo della capacità contributiva ex art. 53 Cost, malgrado le differenze con la Robin Hood Tax – che in quanto addizionale all'Ires colpiva permanentemente l'intera base imponibile – il contributo introdotto non sembra rispettare i principi fissati sul punto dalla Corte Cost., in quanto il meccanismo previsto ai fini del calcolo della **base imponibile** e della determinazione dei **soggetti passivi**, come già evidenziato, non consente di tassare solo l'eventuale maggiore ricchezza connessa.

Proposta ASSOCOSTIERI

Al fine di salvare il prelievo straordinario dalle più gravi censure di costituzionalità sopra prospettate, ASSOCOSTIERI propone di limitarne ulteriormente la natura eccezionale e temporanea. Si tratta, infatti, degli unici profili cui la Corte costituzionale ha talvolta attribuito rilevanza proprio nell'ottica di un “salvataggio”. Come già visto sopra, comunque, la temporaneità dell'imposizione non costituisce, secondo gli stessi giudici costituzionali (sentenze n.288/2019; 262/2020), un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta che, a parere della Scrivente, necessita di essere globalmente rivalutata.



Le proposte di emendamento ASSOCOSTIERI all'art. 37
Decreto-legge n. 21 del 21 marzo 2022

EMENDAMENTI

Art. 37.

Contributo straordinario contro il caro bollette

Decreto-legge n. 21 del 21 marzo 2022

Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina.

Comma 1

Sostituire

*“Al fine di contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, è istituito, per l’anno 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario, determinato ai sensi del presente articolo, a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l’attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l’attività di produzione di gasmetano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l’attività produzione, **distribuzione e commercio** di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai 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”*

con

“Al fine di contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, è istituito, per l’anno 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario, determinato ai sensi del presente articolo, a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l’attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l’attività di produzione di gasmetano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l’attività produzione di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai 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”

MOTIVAZIONE

ASSOCOSTIERI rileva come il contributo penalizzi fortemente tutte le imprese che esercitano esclusivamente l’attività di distribuzione e commercio di prodotti petroliferi che, in quanto



price taker, non hanno realizzato extra profitti. Le aziende di distribuzione di prodotti petroliferi, in particolare quelle rappresentate da ASSOCOSTIERI, sono perlopiù depositi fiscali o depositi che offrono servizi conto terzi o che acquistano prodotto in sospensione di accisa e che indicano nelle comunicazioni periodiche IVA basi imponibili comprendenti l'accisa. Come si evince dai dati di cui alla tabella di sintesi allegata, per queste imprese la leggera ripresa del periodo 2021/2022 rispetto al precedente periodo 2020/2021 ha determinato il formarsi di un extra margine teorico in corrispondenza di una effettiva perdita di margine di contribuzione, sia economica che finanziaria. A scopo esemplificativo, poi, sempre sulla base dell'esempio numerico sottostante, giova evidenziare che talune delle suddette filiere raffrontano acquisti su nave fuori campo IVA con vendite non imponibili.

Ne deriva, dunque, una previsione estremamente penalizzante per tutti quegli operatori che acquistano da fornitori extraUE e rivendono, con nave ancora in regime di extraterritorialità, prima della tassazione nazionale in dogana.

Ciò porterebbe al calcolo di un extra profitto quantificabile nell'esempio considerato in circa 16 milioni di euro.

Qualora, tuttavia, il calcolo dovesse tener conto degli acquisti non imponibili effettuati è agevole vedere come ciò porterebbe ad una variazione negativa del margine tra vendite e acquisti.

Il metodo utilizzato, quindi, porterebbe a tassare ingiustamente, con un contributo straordinario, aziende che hanno visto in realtà ridurre il proprio margine di contribuzione a differenza di soggetti quali *trader* esteri o operatori finanziari non tassabili in Italia, e non terrebbe, peraltro, conto del costo delle coperture finanziarie per quegli operatori che, a differenza dei depositi fiscali, hanno sì acquistato in soggezione di IVA, ma hanno poi coperto finanziariamente eventuali perdite o utili.

CALCOLO EXTRA PROFITTI PER CONTRIBUTO STRARDINARIO
RIFERIMENTO COMUNICAZIONI MENSILI IVA

A) calcolo escludendo acquisti stato estero (su nave) che non sono inclusi in VP3 delle comunicazioni IVA mensili

2020/2021					2021/2022								
mese	RIGIO lipe	attive	RIGIO lipe	passive	margine	mese	RIGIO lipe	attive	RIGIO lipe	passive	margine		
ott-20	VP2	€ 39.083.034	VP3	€ 31.569.100	€ 7.513.934	ott-21	VP2	€ 56.600.534	VP3	€ 46.738.800	€ 9.861.734		
nov-20	VP2	€ 32.916.558	VP3	€ 22.925.052	€ 9.991.506	nov-21	VP2	€ 56.960.795	VP3	€ 47.553.341	€ 9.407.454		
dic-20	VP2	€ 46.656.484	VP3	€ 29.413.814	€ 17.242.670	dic-21	VP2	€ 73.755.110	VP3	€ 54.225.770	€ 19.529.340		
gen-21	VP2	€ 39.804.411	VP3	€ 32.474.176	€ 7.330.236	gen-22	VP2	€ 61.236.327	VP3	€ 47.879.707	€ 13.356.621		
feb-21	VP2	€ 44.410.897	VP3	€ 33.697.283	€ 10.713.614	feb-22	VP2	€ 62.658.506	VP3	€ 46.115.031	€ 16.543.475		
mar-21	VP2		VP3				VP2		VP3				
totali		€ 202.871.985		€ 150.079.425	€ 52.791.960	totali		€ 311.211.271		€ 242.512.648	€ 68.698.623	extra margine teorico	% Incremento
												€ 15.906.663	30%

B) calcolo includendo acquisti stato estero (su nave)

2020/2021					2021/2022								
mese	RIGIO lipe	attive	RIGIO lipe	passive	margine	mese	RIGIO lipe	attive	RIGIO lipe	passive	margine		
ott-20	VP2	€ 39.083.034	VP3	€ 34.776.302	€ 4.306.732	ott-21	VP2	€ 56.600.534	VP3	€ 51.950.294	€ 4.650.240		
nov-20	VP2	€ 32.916.558	VP3	€ 23.981.890	€ 8.934.668	nov-21	VP2	€ 56.960.795	VP3	€ 57.574.464	-€ 613.669		
dic-20	VP2	€ 46.656.484	VP3	€ 32.544.211	€ 14.112.273	dic-21	VP2	€ 73.755.110	VP3	€ 60.860.062	€ 12.895.048		
gen-21	VP2	€ 39.804.411	VP3	€ 35.035.988	€ 4.768.424	gen-22	VP2	€ 61.236.327	VP3	€ 55.965.721	€ 5.270.607		
feb-21	VP2	€ 44.410.897	VP3	€ 37.665.075	€ 6.745.822	feb-22	VP2	€ 62.658.506	VP3	€ 52.161.227	€ 10.497.279		
mar-21	VP2		VP3				VP2		VP3				
totali		€ 202.871.985		€ 164.003.466	€ 38.867.919	totali		€ 311.211.271		€ 278.511.767	€ 32.699.504	variazione margine reale	% DECREMENTO
												-€ 6.168.415	-16%



Comma 7

Sostituire

“Il contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”

con

Eliminare interamente il comma 7

MOTIVAZIONE

Il comma 7 dell'art. 37 citato dispone, come noto, che *“Il contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”*. Lo strumento, dell'inededucibilità dalla base imponibile IRES, già utilizzato dal Legislatore (si pensi, da ultimo, alla recente ineducibilità dell'IMU sui beni strumentali d'impresa dall'IRES disposta dall'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 23/2011) è stato dichiarato incostituzionale, al ricorrere di determinate condizioni, per contrasto con i canoni di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.) e per violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). In particolare, secondo la Consulta, con un ragionamento ripetutamente confermato (V. Corte cost. 262/2020, ma anche 10/2015, 116/2013, 223/2012, 111/2017) *“il controllo in ordine alla lesione dei principi di cui all'art 53 Cost, come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'articolo 3 Cost. si riconduce ad un giudizio sull'uso ragionevole o meno che il legislatore abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria al fine di verificare la coerenza interna della imposta con il suo presupposto economico”*.

In quest'ottica, anche la disposizione sull'inededucibilità, in commento, rischia di prestare il fianco alle medesime censure di legittimità, in particolare, per ciò che riguarda la violazione del principio di effettività della capacità contributiva e di divieto di doppia imposizione (violazione art. 53 Cost) e del principio di uguaglianza formale e di ragionevolezza (violazione art. 3 Cost). Per scongiurare eventuali futuri rischi di declaratoria di incostituzionalità, Assocostieri propone di eliminare (o mitigare) il principio dell'inededucibilità del contributo straordinario dalla base imponibile IRES ed IRAP, non apparendo la misura giustificabile alla luce della *ratio* dell'istituto.

Se infatti, come emerge dal dato testuale, il detto prelievo deve essere riguardato come un “contributo” e non come un'imposta, esso è un normale costo da collegarsi all'esercizio dell'attività d'impresa ed alla sua attitudine a realizzare profitti; non si comprende, pertanto, a livello sistematico, perché lo stesso non possa essere deducibile, essendo, a tutti gli effetti, un costo inerente.

Viceversa, quand'anche si volesse considerare il contributo come un'imposta, le conclusioni dovrebbero essere le medesime, dal momento che, come confermato dalla citata sentenza n. 262/2020 in materia di ineducibilità dell'IMU dall' IRES, la temporaneità e l'eccezionalità della misura fiscale non è di per sé sufficiente a giustificare un'imposizione palesemente non conforme ai principi costituzionali.

Come chiaramente sostenuto dalla Consulta, infatti, *“L'ipotesi di deducibilità o di detraibilità ai fini fiscali resta affidata alla discrezionalità del legislatore la quale rimane insindacabile nel*



giudizio di costituzionalità a meno che non trasmodi in arbitrio". Ciò sta, evidentemente, a significare che il Legislatore può sempre prevedere dei limiti alla deducibilità dei costi ma queste limitazioni devono trovare giustificazione in valide ragioni a salvaguardia dell'interesse fiscale ai fini di un corretto bilanciamento di interessi nel rispetto del principio di proporzionalità e ragionevolezza. "Fuori da questa ipotesi - prosegue la Corte - le deroghe stentano a trovare adeguata ragione giustificatrice: alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti".

SUB EMENDAMENTI

Comma 2

Sostituire

"La base imponibile del contributo solidaristico straordinario è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021. Il contributo si applica nella misura del 10 per cento nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000. Il contributo non è dovuto se l'incremento è inferiore al 10 per cento"

con

*"La base imponibile del contributo solidaristico straordinario è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive – **includendo tra le operazioni passive le operazioni non imponibili IVA e il costo delle coperture finanziarie** – riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2018 al 31 marzo 2019. Il contributo si applica nella misura del 10 per cento nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000. Il contributo non è dovuto se l'incremento è inferiore al 10 per cento".*

MOTIVAZIONE

ASSOCOSTIERI rileva come la base imponibile dell'imposta viene calcolata sull'eccedenza del valore aggiunto conseguito in un dato semestre, rispetto a quello conseguito nel corrispondente semestre dell'anno precedente, e non invece sul reddito o l'utile d'impresa né sull'eccedenza dell'utile o reddito conseguito in un periodo rispetto a quello conseguito in un periodo precedente (l'extraprofitto).

Giova sottolineare che il profitto è normalmente il reddito che l'imprenditore percepisce per la sua attività di organizzazione e di gestione dell'impresa e quando il reddito conseguito dall'impresa è superiore rispetto al profitto normale, tale differenza genera l'extraprofitto.



L'extraprofitto, a parere della scrivente, non deve essere calcolato sulla base dell'incremento della differenza delle basi imponibili nel periodo considerato che potrebbe dipendere da vari fattori come le cessioni di partecipazioni, l'incremento temporaneo del volume delle attività o essere conseguenza, ad esempio, di operazioni societarie quali fusioni, conferimenti o scissioni. Al contrario, l'extraprofitto deve tener conto dell'utile di impresa poiché alcuni costi che gravano sull'impresa (spese per il personale dipendente, ammortamenti, svalutazioni ecc...) non hanno un riflesso diretto sulle operazioni attive e passive rilevanti ai fini Iva.

Molte delle aziende associate alla scrivente, ad esempio, si affidano a coperture finanziarie, anche molto onerose, per sterilizzare gli effetti negativi, ma anche positivi, di una possibile fluttuazione dei prezzi. Pertanto, nella base imponibile delle operazioni passive andrebbe aggiunto il costo delle coperture finanziarie, oltre a tutte le operazioni non imponibili IVA, di cui all'art. 8 – bis del D.P.R. 633/1972.

Giova, poi, rilevare che il semestre compreso tra il 1° ottobre 2020 ed il 31 marzo 2021 ha risentito del calo dei consumi dei prodotti energetici dovuto al perdurare dell'emergenza sanitaria che ha comportato una diminuzione dei guadagni medi.

Sulla base della "Situazione Energetica Nazionale nel 2020" elaborata dal Ministero della Transizione ecologica *"A livello nazionale, nel 2020 l'economia italiana ha registrato una contrazione di entità eccezionale per gli effetti delle misure di contenimento connesse all'emergenza sanitaria. Il valore aggiunto complessivo dei settori produttivi si è ridotto in volume dell'8,6%: il settore energetico ha segnato una caduta più marcata pari al 10,0%"*.

L'analisi trimestrale del sistema energetico nazionale condotta dall'ENEA mostra, invece, che nei primi nove mesi del 2021 i consumi di energia sono cresciuti del 9% (+10 Mtep) prevalentemente per la domanda di petrolio (+10%, pari a +3,5 Mtep) legata alla ripresa del traffico stradale (+9%) e aereo (+22%).

Si propone di escludere dal meccanismo di individuazione dell'extraprofitto il riferimento all'eccedenza del valore aggiunto e dall'ambito di applicazione dell'articolo 37 del decreto in esame tutte quelle società non costituite o ancora non operative nel periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021 per le quali, infatti, mancherebbe come termine di riferimento per il calcolo della base imponibile il semestre considerato (1° ottobre 2020 - 31 marzo 2021).

La base imponibile del contributo solidaristico straordinario, costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021, non tiene conto né dell'andamento complessivo del mercato dell'energia, né di quelle società che non costituite o ancora non operative nel periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021.

Il prelievo straordinario finirebbe, di fatto, per penalizzare proprio quelle società che maggiormente hanno sofferto la crisi pandemica oltre a quei soggetti che in detto semestre non hanno prodotto alcun fatturato perché non ancora esistenti giuridicamente o non operativi. Verrebbero penalizzate dal prelievo straordinario anche quelle aziende che a fine anno 2022 andranno in perdita. Al fine di evitare tale conseguenza, ASSOCOSTIERI propone di considerare come termine di paragone rispetto al periodo del semestre pandemico, il periodo ottobre 2018 – marzo 2019 ed il semestre ottobre 2021 – marzo 2022.



ASSOCOSTIERI, attraverso i delegati oggi presenti, desidera ringraziare i Presidenti, Relatori e tutti gli onorevoli membri delle Commissioni riunite per l'attenzione prestata su una tematica di così rilevante interesse per il Paese.

Il Direttore Generale
Avv. Dario Soria

Dario Soria