

CIRCOLARE N. 5 DEL 6 MARZO 2015

IMPOSIZIONE DIRETTA

La declaratoria di incostituzionalità della c.d. Robin Hood tax

ABSTRACT

La declaratoria di incostituzionalità della c.d. Robin Hood tax sta sollevando non pochi dubbi di rilevante ordine applicativo. Di seguito illustriamo le relative soluzioni interpretative prospettate dagli operatori, auspicando un tempestivo intervento dei competenti organi posto che nella generalità dei casi le imprese si apprestano ad approvare il bilancio 2014.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Corte costituzionale, sentenza n. 10 dell'11 febbraio 2015

INDICE

- | | |
|--|------|
| 1. Le motivazioni della declaratoria di incostituzionalità della c.d. Robin Hood tax | p. 4 |
| 2. I dubbi in merito agli effetti della declaratoria di incostituzionalità della c.d. Robin Hood tax | p. 6 |

1. Le motivazioni della declaratoria di incostituzionalità della c.d. Robin Hood tax

Con la sentenza n. 10 dell'11 febbraio 2015 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della c.d. Robin Hood tax (RHT) e, cioè, dell'addizionale IRES prevista per il settore petrolifero ed energetico dall'art. 81, commi 16-18, del d.l. n. 112/2008, come risultante in seguito alle modifiche da ultimo apportate dal d.l. n. 69/2013. Di tale circostanza Vi abbiamo già informato nella nostra news del 12 febbraio 2015.

Nel rinviare per maggiori approfondimenti circa la disciplina di detta addizionale e le perplessità che essa ha sollevato durante la sua vigenza alle nostre circolari (tra le quali, nn. 50 del 2008, 25 del 2009, 20 del 2010, 27 del 2010 e 18 del 2012), ricordiamo brevemente che la RHT prevedeva un incremento dell'aliquota IRES inizialmente pari al 5,5% e successivamente aumentata al 6,5%; per i periodi d'imposta 2011-2013 è stato anche previsto un aumento provvisorio al 10,5%. Essa colpiva i soggetti che operavano nel settore petrolifero ed energetico qualora nel periodo d'imposta precedente avessero conseguito un volume di ricavi superiore a 3 milioni di euro e un reddito imponibile superiore a 300 mila euro.

Come già evidenziato nella citata news, la declaratoria di illegittimità della RHT si fonda essenzialmente sulla violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione.

La Corte, infatti, dopo aver ribadito che il legislatore ben può prevedere *“una più esigente contribuzione tributaria a carico di alcuni soggetti”* con ciò senza violare l'art. 3 della Costituzione – ed aver illustrato alcuni esempi in materia – ha evidenziato che eventuali forme di tassazione differenziata devono comunque *“sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta”*.

Ed è proprio quest'ultimo, secondo la Corte costituzionale, il *vulnus* più evidente dell'addizionale in esame. Essa, infatti, come espressamente previsto dal legislatore, era stata introdotta per colpire gli *extra* profitti che i predetti soggetti stavano maturando in virtù dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, nonché per tener conto dell'impatto sociale del predetto andamento economico o, per meglio dire, della *“correlata insostenibilità, specie per le fasce più deboli, dei prezzi dei prodotti di consumo primario”*.

La struttura della norma, tuttavia, non appariva adeguata a perseguire tale scopo. La RHT, infatti, come pure evidenziato in diverse nostre circolari, si sostanzialmente di fatto in

una maggiorazione dell'aliquota IRES *“che colpisce l'intero reddito dell'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura. Infatti, al di là della denominazione di «addizionale», la predetta imposizione costituisce una “maggiorazione d'aliquota” dell'IRES, applicabile ai medesimi presupposti e imponible di quest'ultima e non, come è avvenuto in altri ordinamenti, come un'imposta sulla redditività”*.

Un'ulteriore criticità della RHT, come evidenziato dalla Corte, si rinviene nel fatto che essa ha assunto il carattere di misura strutturale dell'ordinamento tributario prescindendo da ogni valutazione circa la permanenza della congiuntura economica che ne aveva giustificato l'introduzione; con ciò dando luogo ad un insanabile *“conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, le quali, da un lato, intendono ancorare la maggiorazione di aliquota al permanere di una determinata situazione di fatto e, dall'altro, configurano un prelievo strutturale destinato ad operare ben oltre l'orizzonte temporale della peculiare congiuntura”*.

Infine, la Corte ha lamentato anche l'incapacità della norma di conseguire le asserite finalità solidaristiche che pure ne hanno giustificato l'introduzione e, in particolare, l'assenza di adeguati strumenti atti ad evitare il ribaltamento (traslazione) di tale onere a carico dei consumatori.

“In definitiva, il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come (i) maggiorazione di aliquota che si applica all'intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovra-profitti”; (ii) dall'assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione; (iii) dall'impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo.

Per tutti questi motivi [conclude la Corte] la maggiorazione dell'IRES applicabile al settore petrolifero e dell'energia, così come configurata dall'art. 81, commi, 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, viola gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito”.

2. I dubbi in merito agli effetti della declaratoria di incostituzionalità della c.d. Robin Hood tax

La questione di maggiore interesse attiene all'efficacia temporale della sentenza qui in esame; al riguardo, infatti, si pongono diversi dubbi di ordine non solo fiscale.

Il Giudice delle leggi ha precisato che la retroattività delle pronunce di illegittimità costituzionale oltre al limite dei c.d. rapporti esauriti – limite temporale, quest'ultimo, che, come noto, trova fondamento nell'esigenza di tutelare un principio di rango costituzionale e, cioè, quello della certezza del diritto – può subire ulteriori limitazioni derivanti dall'esigenza di contemperare gli effetti derivanti dall'eliminazione *tout court* di una norma con la tutela di altri principi di rango costituzionale. In particolare, la Corte mette bene in evidenza che ulteriori limiti alla retroattività delle proprie pronunce possono derivare dall'esigenza di salvaguardare *“principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irreparabilmente sacrificati. In questi casi, la loro individuazione è ascrivibile all'attività di bilanciamento tra valori di rango costituzionale ed è, quindi, la Corte costituzionale – e solo essa – ad avere la competenza in proposito”*. In ogni caso, aggiunge la Corte, alla luce del citato principio generale di retroattività delle declaratorie di illegittimità costituzionale *“gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi debbono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco”*.

Nel caso di specie, secondo la Corte, il principio di rango costituzionale che subirebbe un pregiudizio ove avesse effetto retroattivo la declaratoria di illegittimità costituzionale della RHT sarebbe quello dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 della Costituzione.

In particolare, la Corte ha evidenziato che la retroattività della pronuncia in esame avrebbe determinato uno squilibrio del bilancio dello Stato tale da dover richiedere una manovra finanziaria aggiuntiva rispetto a quelle già programmate che avrebbe comportato, in un periodo di crisi economica particolarmente avvertito dalle fasce più deboli, la richiesta di risorse ai contribuenti o il taglio di risorse a loro destinate, attuando una *“irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura*

favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.”

Per questi motivi, conclude la Corte, **“gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale di cui sopra devono [...] decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica”**¹

².

Alla luce di tali indicazioni si pongono, tuttavia, dubbi nell’attuazione in concreto di questa decorrenza sia di ordine fiscale – relativi all’individuazione del momento a decorrere dal quale la RHT non produce più alcun effetto – sia di natura prettamente civilistica concernenti la rilevazione della fiscalità differita.

2.1 In relazione al primo ordine di perplessità, sono state prospettate diverse soluzioni interpretative che di seguito riassumiamo ponendo principalmente attenzione, salvo diversa indicazione, ai soggetti con periodi d’imposta coincidenti con l’anno solare.

Secondo una prima tesi, di cui abbiamo già fatto cenno nella nostra news, la declaratoria di incostituzionalità – fermo restando nel caso di specie la sua irretroattività – impedisce comunque che la norma cancellata dall’ordinamento per difetto di costituzionalità possa continuare ad essere applicata dopo tale pronuncia e quindi dovrebbe porre nel nulla tutti gli adempimenti relativi alla RHT che si manifesteranno successivamente al 12 febbraio 2015 (*rectius*: dal giorno successivo a quello di pubblicazione della declaratoria di incostituzionalità), con la conseguenza che, ferma rimanendo l’intangibilità dei versamenti in acconto effettuati per il 2014, non si renderebbe dovuto il versamento a saldo relativo a tale periodo d’imposta. E ciò proprio perché, ripetiamo, a differenza dei versamenti in acconto, il versamento a saldo verrebbe effettuato sulla base di una norma ormai priva di efficacia.

Tale tesi interpretativa, tuttavia, richiede un’attenta valutazione delle implicazioni concrete che conseguono alla sua applicazione. Ad una prima analisi, infatti, si fa da più parti rilevare che, aderendo a tale tesi, ne conseguirebbe che i contribuenti che per ipotesi non hanno versato gli acconti nel 2014 non dovranno più nulla a titolo di RHT; e

¹ La sentenza è stata pubblicata nella G. U. 11/02/2015 n. 6.

² Con la comunicazione del 4 marzo 2015 l’Autorità per l’energia elettrica il gas e il sistema idrico ha previsto *“che a seguito della sentenza della Corte costituzionale 11 febbraio 2015, n.10, che ha dichiarato l’incostituzionalità dell’articolo 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, in legge 6 agosto 2008, n.133, gli operatori interessati non sono più tenuti a trasmettere all’Autorità per l’energia elettrica il gas e il sistema idrico i dati e le informazioni contabili relativi all’esercizio 2014, come previsto dagli articoli 3 e 4 della deliberazione 17 aprile 2014, 176/2014/E/rht. Resta ferma la validità degli obblighi informativi relativi agli esercizi precedenti al 2014”*.

ciò a differenza di quei contribuenti che, invece, hanno correttamente versato gli acconti per tale periodo e che risulteranno definitivamente incisi a titolo di RHT in tale misura³. Peculiarità, quest'ultima, che verrebbe meno ove si ritenesse che, comunque, la sentenza non travolge gli effetti che la RHT ha prodotto prima del 12 febbraio 2015 a prescindere dal comportamento tenuto dei contribuenti.

In ogni caso, è stato anche osservato che se è vero, da un lato, che il versamento del saldo rappresenta un adempimento della RHT sorto successivamente alla declaratoria di incostituzionalità – e, dunque, ripetiamo, trova fondamento in una norma priva di efficacia – è anche vero, dall'altro lato, che tale adempimento si ricollega comunque ad un'obbligazione tributaria perfezionatasi anteriormente all'abrogazione della norma.

Ed è proprio su tale ultima circostanza che si fonda la seconda tesi interpretativa, anch'essa prospettata nella citata news, secondo cui si rende dovuto anche il saldo RHT relativo al 2014 e ciò proprio perché, ripetiamo, si tratta di un onere relativo ad un periodo d'imposta per il quale l'obbligazione tributaria risulta specificatasi nel presupposto e nel *quantum*.

In altri termini, secondo questa tesi, la declaratoria di incostituzionalità della RHT non produce alcun effetto in ordine agli adempimenti relativi ai periodi d'imposta chiusi anteriormente al 12 febbraio 2015 e ciò a prescindere dal comportamento tenuto al riguardo dai contribuenti, nel senso che gli adempimenti relativi a tale periodo d'imposta non possono comunque essere omessi.

Anche questa soluzione interpretativa, ovviamente, deve essere attentamente valutata. Riferirsi *sic et simpliciter* alla data di chiusura del periodo d'imposta desta, in effetti, qualche perplessità in ordine ai soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare; è ovvio, infatti, che secondo questa tesi per i soggetti con periodo d'imposta 2014/2015 in corso al 12 febbraio 2015 non si rendono a stretto rigore dovuti nemmeno gli acconti relativi a tale annualità, con la conseguenza che gli eventuali versamenti effettuali a tale titolo prima del 12 febbraio 2015 dovrebbero essere rimborsati. –

Taluni, tuttavia, osservano che tale circostanza non si concilia perfettamente con le indicazioni della Corte costituzionale e, in particolare, con il fatto che la limitazione alla retroattività della declaratoria in esame è stata posta dal Giudice delle leggi al fine di

³ Per la verità, Vi è anche il caso di quelle società che nel 2014 non hanno legittimamente versato acconti a titolo di RHT per tale periodo e ciò in quanto risultano soggette all'addizionale nel 2014 (per aver integrato i relativi presupposti applicativi solo nel precedente periodo d'imposta (2013), mentre non lo erano nel 2013. Si tratta, a ben vedere, di una fattispecie ben differente da quella dianzi prospettata, nella quale il mancato versamento degli acconti si sostanzia in un inadempimento dei contribuenti.

tener conto “dell’impatto macroeconomico [derivante] dalle restituzioni dei versamenti tributari”, e, dunque, per evitare che per effetto della sentenza in esame possano insorgere posizioni creditorie in favore dei contribuenti ⁴.

Secondo un’ulteriore tesi la RHT si renderebbe dovuta in relazione ai periodi d’imposta per i quali ricorrano al 12 febbraio 2015 i relativi presupposti applicativi. In particolare, tenuto conto che la RHT colpiva i soggetti che operavano nel settore petrolifero ed energetico qualora nel periodo d’imposta precedente avessero conseguito un volume di ricavi superiore a 3 milioni di euro e un reddito imponibile superiore a 300 mila euro, secondo questa tesi la RHT risulterebbe dovuta anche per il 2015 qualora ricorrano nel 2014 i citati presupposti applicativi.

In base a questa soluzione interpretativa l’irretroattività della declaratoria deve operare nel senso che in alcun modo devono essere pregiudicate le previsioni di gettito erariale relative alla RHT stimate anteriormente al 12 febbraio 2015, sicché, tenuto conto che il legislatore può aver tenuto conto di questa previsione di gettito, per esempio, ai fini della redazione del bilancio o della legge di stabilità nel 2015, la RHT si rende dovuta anche per il 2015.

Al riguardo, ci limitiamo solo ad osservare, ne abbiamo già fatto cenno, che la preoccupazione che ha indotto il Giudice delle leggi a mitigare (*rectius*: escludere) la retroattività della propria pronuncia è stata quella di evitare la restituzione dei versamenti già effettuati a titolo di RHT. In altri termini, l’irretroattività sembra trovare adeguata giustificazione nella circostanza che non devono insorgere per l’erario debiti conseguenti al diritto di rimborso dei versamenti effettuati da parte di contribuenti a titolo di RHT e non nell’intangibilità delle politiche economiche-finanziarie semplicemente già manifestate dal legislatore. Sotto questo punto di vista, dunque, questa tesi, desta non poche perplessità⁵.

⁴ Volendo tener conto di questa circostanza, si potrebbe ipotizzare che per questi soggetti si rendono non ripetibili i versamenti effettuati a titolo di acconto per il periodo d’imposta 2014/2015 in corso al 12 febbraio 2015 e, comunque, prima di tale data.

⁵ Per completezza d’informazione segnaliamo che in base ad una tesi diametralmente opposta a questa la RHT non si renderebbe più dovuta a decorrere dal periodo d’imposta 2014; in questo senso sembrerebbe deporre la circostanza che per tale periodo d’imposta le imprese non sono più tenute ad adempiere agli oneri informativi previsti dall’Autorità per l’energia elettrica il gas e il sistema idrico (cfr: nota 2).

Al riguardo, salvo ulteriori approfondimenti, ci limitiamo a rilevare che l’obbligo di inviare all’AEEG una serie di dati relativi alla RHT rispondeva all’esigenza di verificare il rispetto del divieto di traslazione della RHT sui prezzi al consumo, la cui violazione veniva punita mediante l’applicazione di sanzioni pecuniarie. Effettivamente nel 2014 le imprese, attesa la piena vigenza della RHT, potrebbero aver violato il citato divieto sicché l’AEEG dovrebbe essere messa in grado di svolgere la propria attività di controllo. Il venir meno del flusso informativo relativo al 2014 potrebbe dunque apparire sintomatico dell’inesistenza per il

In ogni caso, a prescindere dalla soluzione interpretativa prescelta, l'abrogazione della RHT pone un problema di gestione delle eventuali eccedenze maturate dai contribuenti in relazione a tale addizionale. Durante la sua vigenza, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha espresso il convincimento che l'utilizzo in compensazione delle eccedenze RHT per il pagamento dell'IRES soggiacesse alle medesime regole previste per la compensazione c.d. orizzontale e, cioè, al limite quantitativo di 700.000 euro e ciò, evidentemente, nel presupposto che la RHT configurasse un'imposta diversa e autonoma rispetto all'IRES. Ovviamente, rimaneva ferma la possibilità di utilizzare le eccedenze in parola in compensazione senza limiti quantitativi per il pagamento dei debiti RHT (c.d. compensazione verticale) o di richiederne il rimborso. Ora, posto che per effetto dell'abrogazione della RHT non è nemmeno astrattamente configurabile la compensazione c.d. verticale di tali eccedenze, auspichiamo che sia consentito ai contribuenti di utilizzarle quanto meno in compensazione verticale – e, cioè, senza alcun limite quantitativo – ai fini dell'IRES o – con ciò rendendo ancor più immediato lo smobilizzo del credito in esame – in compensazione senza alcun limite quantitativo anche con le altre imposte.

Si tratta, come appare evidente, di questioni interpretative di notevole rilevanza e di immediato impatto per le quali, dunque, si richiedono chiarimenti urgenti. Abbiamo in questo senso già sollecitato i competenti organi dell'Amministrazione finanziaria a fornire quanto prima opportune istruzioni, se del caso anche in via normativa.

2.2 Per quanto riguarda i dubbi di natura civilistica, essi attengono, come accennato, alla rilevazione in bilancio delle poste contabili relative alle imposte anticipate o differite che sorgono per effetto del temporaneo disallineamento dei valori fiscali e civili.

Ai fini che qui interessano ci limitiamo a ricordare che tali poste contabili esprimono l'ammontare delle imposte che si renderanno dovute o che saranno recuperate negli esercizi futuri allorquando si riassorbiranno le differenze temporanee che hanno generato l'iscrizione della fiscalità differita. Pertanto, in sede di redazione del bilancio,

medesimo periodo della RHT. Tale tesi, tuttavia, a ben vedere, comporterebbe che, da un lato, i contribuenti non sono tenuti al versamento della RHT (maturando il diritto al rimborso degli acconti versati per tale annualità) e, dall'altro lato, che l'eventuale arricchimento derivante dalla traslazione della RHT sui prezzi al consumo non venga in alcun modo sanzionato.

In ogni caso, da un punto di vista prettamente giuridico, questa tesi non sembra conciliarsi con il fatto che, come abbiamo visto, l'interesse che la Corte intende tutelare è quello di evitare il rimborso dei versamenti effettuati, non quello di assicurare la permanenza degli ulteriori oneri relativi alla RHT (tra i quali quello in esame). In altri termini – seppur non si comprende appieno il motivo per il quale per il 2014 non sussiste più l'obbligo di inviare all'AEGG i dati relativi alla RHT – non sembra *prima facie* che tale circostanza assuma valenza dirimente ai fini che qui interessano.

in presenza di differenze temporanee, il redattore iscriverà DTA, nel caso in cui le imposte correnti risultino maggiori di quelle di competenza o DTL nel caso inverso e, cioè, allorquando le imposte correnti sono inferiori a quelle di competenza.

L'intervenuta variazione dell'aliquota impositiva nel periodo intercorrente tra la data di chiusura del periodo di imposta e quella di approvazione del relativo bilancio pone un dubbio interpretativo in merito all'individuazione dell'aliquota di cui si deve tener conto ai fini dell'iscrizione delle citate poste contabili.

Secondo una tesi, che si fonda su un'interpretazione strettamente letterale dei principi contabili, le imposte differite e anticipate devono essere rilevate tenendo conto dell'aliquota impositiva "*in vigore alla data di riferimento del bilancio*" e, cioè, ponendo attenzione alle imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, di quella risultante alla chiusura dell'esercizio al 31 dicembre 2014. Adottando tale soluzione, dunque, nel bilancio dovrebbero trovare esposizione DTA o DTL quantificate tenendo conto anche della RHT e, dunque, di un'aliquota complessiva (IRES e RHT) pari al 33 per cento.

Una diversa soluzione interpretativa è invece quella di quantificare le imposte differite e anticipate senza tener conto della RHT. E ciò in quanto al momento di approvazione del bilancio 2014 il redattore di tale documento è già a conoscenza del fatto che i *reversal* delle DTA in esame assumeranno rilevanza solo nella misura dell'IRES ordinaria (27,5 per cento); sicché, risulterebbe quanto meno poco logica l'iscrizione in bilancio di poste attive e passive che si presentano *ab origine* (*rectius*: al momento di approvazione del bilancio) (parzialmente) inesistenti. Questa seconda soluzione interpretativa, in effetti, ha il pregio di correlare la quantificazione delle DTA e delle DTL agli effetti che concretamente produrranno i relativi *reversal* ai fini della determinazione degli oneri erariali.

Peraltro, i sostenitori di questa soluzione osservano, non senza fondamento, che se è pur vero, da un lato, che le indicazioni fornite dai principi contabili, per quanto riguarda l'individuazione dell'aliquota impositiva rilevante ai fini che qui interessano, fanno riferimento a quella risultante alla data di chiusura del bilancio, dall'altro lato è altrettanto vero che nel caso di specie ci troviamo dinanzi ad un'aliquota la cui vigenza già alla data di chiusura del bilancio era *sub iudice* presso la Corte costituzionale e la sentenza in esame, intervenendo prima dell'approvazione del bilancio, assolve ad una funzione definitoria di questa particolare situazione. Viene cioè messa in evidenza la non perfetta coincidenza tra la fattispecie in esame e quella presa in considerazione

dalle indicazioni dei principi contabili, che fanno presumibilmente riferimento all'aliquota in vigore a fine esercizio in base alle ordinarie norme esistenti a tale data.

Attesa la delicatezza della questione – che, a quanto ci consta, sta suscitando dubbi interpretativi anche presso le società di revisione – auspichiamo un chiarimento da parte dei competenti organi, tenuto conto soprattutto del fatto che la generalità delle imprese si appresta ad approvare il proprio bilancio e alcune lo hanno già approvato.

Il Direttore Generale

Micossi