



Superprofitti, profili di criticità nella determinazione della base imponibile

L'analisi dell'avvocato Giuseppe Tarantino - studio Pirola Pennuto Zei & Associati.

Come ormai noto a tutti gli operatori del settore, il decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina, all'art. 37 ha introdotto "per l'anno 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario" a carico delle imprese operanti nell'ambito della produzione e vendita di energia elettrica, del gas e dei prodotti petroliferi.

Nello specifico, la norma introduce un prelievo solidaristico sugli "extraprofitti" conseguiti dalle imprese sopra richiamate per effetto dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore. Detto contributo è volto a finanziare le misure introdotte dal Governo per mitigare i maggiori costi sostenuti dalle imprese e dalle famiglie a causa dell'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

Sotto il profilo soggettivo, per espressa previsione normativa, sono esclusi dal contributo gli operatori che "svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti".

La base imponibile è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive risultanti nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva del periodo 1° ottobre 2021 – 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo 1° ottobre 2020 – 31 marzo 2021. qualora il suddetto incremento sia almeno pari al 10 per cento e comunque superiore a 5 milioni di euro, il contributo si applica nella misura del 10 per cento.

Il versamento deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il

30 giugno 2022, mediante modello F24. Gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo sono demandate ad un provvedimento di prossima emanazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentita l'Arera.

Per espressa previsione normativa, il contributo è indeducibile ai fini Ires e Irap.

La disposizione in esame, come da più parti già evidenziato, presenta non pochi aspetti di criticità quali i possibili profili di incostituzionalità della norma per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, l'ineducibilità del contributo straordinario ai fini delle imposte sui redditi e, infine, la modalità di determinazione dell'"extraprofitto" da assoggettare a prelievo.

Con particolare riguardo a quest'ultimo aspetto, infatti, si segnala che l'applicazione delle regole di determinazione della base imponibile previste dall'articolo 37, comma 2, della disposizione in esame genera effetti distorsivi che mal si conciliano con la finalità del prelievo.

Da un punto di vista tecnico, la scelta, probabilmente dettata da motivi di semplificazione anche dell'attività accertativa, di considerare le risultanze delle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva non consente – per lo meno nella maggior parte dei casi – il raggiungimento dell'obiettivo che il legislatore si è posto e, cioè, l'individuazione e la tassazione del reale sovraprofitto eventualmente conseguito dai singoli operatori economici.

In primo luogo, perché il criterio di rilevazione delle operazioni ai fini Iva sulla base del momento di effettua-

zione delle operazioni non è coerente con il criterio della competenza economica che più si attaglia alla determinazione del sovraprofitto.

Nello specifico, il momento di effettuazione delle operazioni per i beni è generalmente legato al momento della consegna o spedizione degli stessi, mentre per i servizi al momento del pagamento. In entrambi i casi, qualora la fattura venga emessa anteriormente ai suddetti eventi, il momento di effettuazione è anticipato alla data di emissione della stessa. Tale criterio, ai fini Iva, vale indistintamente per tutte le tipologie di acquisti e vendite, siano essi ad utilità pluriennale o meno. Ciò implica che l'acquisto di un bene strumentale nell'arco temporale individuato dalla norma viene considerato integralmente ai fini della determinazione dei saldi attivi per il calcolo della base imponibile del contributo; viceversa, gli investimenti effettuati in un periodo antecedente a quello di "osservazione", ancorché partecipino ancora alla determinazione del profitto di periodo attraverso il processo di ammortamento, non concorrono a quella dell'extraprofitto.

Inoltre, il carattere temporaneo del contributo fa sì che eventuali operazioni registrate, ai fini Iva, in una data immediatamente antecedente o successiva alla finestra temporale di riferimento, acquisiscano ulteriormente gli effetti distorsivi, soprattutto se, sotto il profilo della competenza economica, si tratta di operazioni che influiscono nella determinazione dell'extra-guadagno effettivo. Si pensi, ad esempio, ad un costo di competenza, la cui fattura viene registrata ai fini Iva successivamente alla finestra



 L'intervento

temporale di riferimento. In tal caso, l'ammontare dell'extraprofitto sarà sovrastimato di un importo pari a quello risultante da suddetta fattura.

Inoltre, l'incremento del saldo tra le operazioni attive e passive del semestre 2021 – 2022 rispetto a quello del semestre 2020 – 2021 potrebbe essere influenzato da molteplici fattori che nulla hanno a che vedere con un'effettiva maggiore redditività correlata agli incrementi dei prezzi di vendita. Come da più parti evidenziato, infatti, i suddetti saldi potrebbero essere influenzati da operazioni attive e passive estranee al core business dell'operatore energetico. È il caso, ad esempio, delle operazioni di carattere straordinario e/o non ricorrente (come le alienazioni o gli acquisti di cespiti, i risarcimenti danni, le locazioni attive, ecc.), delle operazioni di natura finanziaria (quali l'acquisto o la cessione di partecipazioni, gli interessi attivi o passivi, ecc.), dei costi derivanti dai differenziali negativi sui contratti derivati non assoggettati ad Iva, nonché dei costi e ricavi legati ad attività diverse rispetto a quelle che il legislatore intende assoggettare al contributo nel caso di società che esercitano attività promiscue.

Un ulteriore effetto distorsivo è rappresentato dall'inclusione delle accise nella base imponibile Iva, in quanto le accise – molto frequentemente – sono applicate solo alle operazioni attive stante il regime di sospensione in vigore per la quasi to-

talità degli acquisti.

Inoltre, considerato che le accise si applicano in misura proporzionale al prezzo dell'energia, vi è una maggiore incidenza sul saldo tra le operazioni attive e passive del semestre 2021 – 2022, in considerazione dell'incremento esponenziale dei prezzi.

Pertanto, l'extraprofitto è influenzato da una componente positiva che non genera un reddito effettivo per l'operatore economico visto che lo stesso le incassa per conto dello Stato a cui vengono successivamente corrisposte.

Da ultimo, non si può sottacere l'effetto distorsivo generato dal parametro di confronto individuato dal legislatore per la determinazione della base imponibile. Il periodo ottobre 2020 – marzo 2021, infatti, è stato caratterizzato da un rallentamento delle attività produttive a causa della pandemia che – come noto – ha determinato una contrazione del volume delle vendite, oltre che una riduzione dei prezzi di mercato. Viceversa, il semestre ottobre 2021 – marzo 2022 è stato caratterizzato da una ripresa delle attività produttive che ha in parte riportato la situazione economica alla normalità. È di facile intuizione che un periodo, quale quello pandemico, non può oggettivamente essere considerato come parametro per misurare gli eventuali extraprofitto: i differenziali positivi che si sono generati nel periodo successivo a quello di confronto sono

per lo più imputabili ad un recupero della situazione di normalità economica.

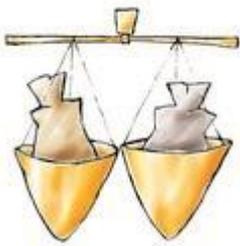
Sarebbe stato sicuramente più indicato considerare quale parametro ai fini del confronto il semestre immediatamente antecedente l'inizio della pandemia, essendo, quest'ultimo, caratterizzato da una maggiore comparabilità con il semestre ottobre 2021 – marzo 2022.

In conclusione, viste le molteplici criticità presenti nella determinazione della base imponibile del contributo straordinario, sarebbe auspicabile che, in sede di conversione, venissero apportati dei correttivi volti quanto meno a mitigare gli effetti distorsivi analizzati.

In primis, occorrerebbe modificare il semestre di confronto ai fini della determinazione dell'extraprofitto, sostituendolo con un periodo non interessato da eventi del tutto eccezionali, quale la pandemia Covid 19; inoltre, occorrerebbe sterilizzare la base imponibile dall'effetto delle accise che – come evidenziato – rappresentano una mera partita di giro per gli operatori di settore ed influenzano, in linea di massima, solo le operazioni attive. Infine, sarebbe opportuno non tener conto dell'impatto degli investimenti e delle dismissioni di beni ammortizzabili e, in generale, delle operazioni attive e passive afferenti attività che non rientrano nell'ambito oggettivo della norma in esame esercitate dagli operatori economici. ■

di *Giuseppe Tarantino*

Superprofitti, profili di criticità nella determinazione della base imponibile

L'analisi dell'avvocato *Giuseppe Tarantino* - studio **Pirola Pennuto Zei & Associati**

Come ormai noto a tutti gli operatori del settore, il decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina, all'art. 37 ha introdotto "per l'anno 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario" a carico delle imprese operanti nell'ambito della produzione e vendita di energia elettrica, del gas e dei prodotti petroliferi.

Nello specifico, la norma introduce un prelievo solidaristico sugli "extraprofitti" conseguiti dalle imprese sopra richiamate per effetto dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore. Detto contributo è volto a finanziare le misure introdotte dal Governo per mitigare i maggiori costi sostenuti dalle imprese e dalle famiglie a causa dell'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

Sotto il profilo soggettivo, per espressa previsione normativa, sono esclusi dal contributo gli operatori che "svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti".

La base imponibile è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive risultanti nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva del periodo 1° ottobre 2021 – 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo 1° ottobre 2020 – 31 marzo 2021. Qualora il suddetto incremento sia almeno pari al 10 per cento e comunque superiore a 5 milioni di euro, il contributo si applica nella misura del 10 per cento.

Il versamento deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2022, mediante modello F24. Gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo sono demandate ad un provvedimento di prossima emanazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentita l'Arera.

Per espressa previsione normativa, il contributo è indeducibile ai fini Ires e Irap.

La disposizione in esame, come da più parti già evidenziato, presenta non pochi aspetti di criticità quali i possibili profili di incostituzionalità della norma per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, l'indeducibilità del contributo straordinario ai fini delle imposte sui redditi e, infine, la modalità di determinazione dell'"extraprofitto" da assoggettare a prelievo.

Con particolare riguardo a quest'ultimo aspetto, infatti, si segnala che l'applicazione delle regole di determinazione della base imponibile previste dall'articolo 37, comma 2, della disposizione in esame genera effetti distorsivi che mal si conciliano con la finalità del prelievo.

Da un punto di vista tecnico, la scelta, probabilmente dettata da motivi di semplificazione anche dell'attività accertativa, di considerare le risultanze delle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva non consente – per lo meno nella maggior parte dei casi – il raggiungimento dell'obiettivo che il legislatore si è posto e, cioè, l'individuazione e la tassazione del reale sovraprofitto eventualmente conseguito dai singoli operatori economici.

In primo luogo, perché il criterio di rilevazione delle operazioni ai fini Iva sulla base del momento di effettuazione delle operazioni non è coerente con il criterio della competenza economica che più si attaglia alla determinazione del sovraprofitto.

Nello specifico, il momento di effettuazione delle operazioni per i beni è generalmente legato al momento della consegna o spedizione degli stessi, mentre per i servizi al momento del pagamento. In entrambi i casi, qualora la fattura venga emessa anteriormente ai suddetti eventi, il momento di effettuazione è anticipato alla data di emissione della stessa. Tale criterio, ai fini Iva, vale

indistintamente per tutte le tipologie di acquisti e vendite, siano essi ad utilità pluriennale o meno. Ciò implica che l'acquisto di un bene strumentale nell'arco temporale individuato dalla norma viene considerato integralmente ai fini della determinazione dei saldi attivi per il calcolo della base imponibile del contributo; viceversa, gli investimenti effettuati in un periodo antecedente a quello di "osservazione", ancorché partecipino ancora alla determinazione del profitto di periodo attraverso il processo di ammortamento, non concorrono a quella dell'extraprofitto.

Inoltre, il carattere temporaneo del contributo fa sì che eventuali operazioni registrate, ai fini Iva, in una data immediatamente antecedente o successiva alla finestra temporale di riferimento, acquisiscano ulteriormente gli effetti distorsivi, soprattutto se, sotto il profilo della competenza economica, si tratta di operazioni che influiscono nella determinazione dell'extra-guadagno effettivo. Si pensi, ad esempio, ad un costo di competenza, la cui fattura viene registrata ai fini Iva successivamente alla finestra temporale di riferimento. In tal caso, l'ammontare dell'extraprofitto sarà sovrastimato di un importo pari a quello risultante da suddetta fattura.

Inoltre, l'incremento del saldo tra le operazioni attive e passive del semestre 2021 – 2022 rispetto a quello del semestre 2020 – 2021 potrebbe essere influenzato da molteplici fattori che nulla hanno a che vedere con un'effettiva maggiore redditività correlata agli incrementi dei prezzi di vendita. Come da più parti evidenziato, infatti, i suddetti saldi potrebbero essere influenzati da operazioni attive e passive estranee al core business dell'operatore energetico. È il caso, ad esempio, delle operazioni di carattere straordinario e/o non ricorrente (come le alienazioni o gli acquisti di cespiti, i risarcimenti danni, le locazioni attive, ecc.), delle operazioni di natura finanziaria (quali l'acquisto o la cessione di partecipazioni, gli interessi attivi o passivi, ecc.), dei costi derivanti dai differenziali negativi sui contratti derivati non assoggettati ad Iva, nonché dei costi e ricavi legati ad attività diverse rispetto a quelle che il legislatore intende assoggettare al contributo nel caso di società che esercitano attività promiscue.

Un ulteriore effetto distorsivo è rappresentato dall'inclusione delle accise nella base imponibile Iva, in quanto le accise – molto frequentemente – sono applicate solo alle operazioni attive stante il regime di sospensione in vigore per la quasi totalità degli acquisti.

Inoltre, considerato che le accise si applicano in misura proporzionale al prezzo dell'energia, vi è una maggiore incidenza sul saldo tra le operazioni attive e passive del semestre 2021 – 2022, in considerazione dell'incremento esponenziale dei prezzi.

Pertanto, l'extraprofitto è influenzato da una componente positiva che non genera un reddito effettivo per l'operatore economico visto che lo stesso le incassa per conto dello Stato a cui vengono successivamente corrisposte.

Da ultimo, non si può sottacere l'effetto distorsivo generato dal parametro di confronto individuato dal legislatore per la determinazione della base imponibile. Il periodo ottobre 2020 – marzo 2021, infatti, è stato caratterizzato da un rallentamento delle attività produttive a causa della pandemia che – come noto – ha determinato una contrazione del volume delle vendite, oltre che una riduzione dei prezzi di mercato. Viceversa, il semestre ottobre 2021 – marzo 2022 è stato caratterizzato da una ripresa delle attività produttive che ha in parte riportato la situazione economica alla normalità. È di facile intuizione che un periodo, quale quello pandemico, non può oggettivamente essere considerato come parametro per misurare gli eventuali extraprofitto: i differenziali positivi che si sono generati nel periodo successivo a quello di confronto sono per lo più imputabili ad un recupero della situazione di normalità economica.

Sarebbe stato sicuramente più indicato considerare quale parametro ai fini del confronto il semestre immediatamente antecedente l'inizio della pandemia, essendo, quest'ultimo, caratterizzato da una maggiore comparabilità con il semestre ottobre 2021 – marzo 2022.

In conclusione, viste le molteplici criticità presenti nella determinazione della base imponibile del contributo straordinario, sarebbe auspicabile che, in sede di conversione, venissero apportati dei correttivi volti quanto meno a mitigare gli effetti distorsivi analizzati.

In primis, occorrerebbe modificare il semestre di confronto ai fini della determinazione dell'extraprofitto, sostituendolo con un periodo non interessato da eventi del tutto eccezionali, quale la pandemia Covid 19; inoltre, occorrerebbe sterilizzare la base imponibile dall'effetto delle accise che – come evidenziato – rappresentano una mera partita di giro per gli operatori di settore ed influenzano, in linea di massima, solo le operazioni attive. Infine, sarebbe opportuno non tener conto dell'impatto degli investimenti e delle dismissioni di beni ammortizzabili e, in generale, delle operazioni attive e passive afferenti attività che non rientrano nell'ambito oggettivo della norma in esame esercitate dagli operatori economici.

© Tutti i diritti riservati

E' vietata la diffusione e o riproduzione anche parziale in qualsiasi mezzo e formato.