

CIRCOLARE N. 18/E



Direzione Centrale Normativa

---

Roma, 28 aprile 2015

***OGGETTO: Addizionale IRES per il settore energetico (c.d. Robin Hood Tax) - Articolo 81, commi 16, 17 e 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n.112 e successive modificazioni – Conseguenze della declaratoria di illegittimità costituzionale ed ulteriori chiarimenti***

**INDICE**

<b>Premessa .....</b>	<b>3</b>
<b>Parte prima .....</b>	<b>4</b>
<b>1 Declaratoria di illegittimità costituzionale .....</b>	<b>4</b>
<b>2 Decorrenza ed effetti .....</b>	<b>5</b>
<b>3 Modalità di utilizzo delle eccedenze .....</b>	<b>6</b>
<b>Parte seconda .....</b>	<b>8</b>
<b>4 Utilizzo delle perdite pregresse in compensazione della base imponibile della RHT .....</b>	<b>8</b>
<b>5 Rilevanza delle perdite fiscali pregresse ai fini dei presupposti applicativi della RHT .....</b>	<b>9</b>

**Premessa**

Con sentenza n. 10 dell'11 febbraio 2015 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133.

In particolare, la citata norma prevedeva, per determinate categorie di contribuenti che operano nel settore petrolifero ed energetico, l'applicazione di un'addizionale all'imposta sul reddito delle società (IRES), la c.d. Robin Hood Tax (RHT), con un'aliquota del 5,5 per cento, elevata al 6,5 per cento dal comma 3 dell'articolo 56 della legge 23 luglio 2009, n. 99 e ulteriormente aumentata – per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010 – di 4 punti percentuali, dal comma 3 dell'articolo 7 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

L'addizionale in questione, a seguito delle modifiche apportate al comma 16 dell'articolo 81 del decreto legge n. 112 del 2008 dall'art. 5, comma 1, del decreto legge 21 giugno 2013 n. 69, trovava applicazione qualora, nel periodo d'imposta precedente, l'impresa avesse realizzato un volume di ricavi superiore ad euro 3 milioni ed un reddito imponibile superiore ad euro 300 mila.

Si trattava di un'addizionale Ires finalizzata a colpire il conseguimento di “sovra-profitti” da parte delle aziende energetiche e petrolifere, determinati dalla crescita speculativa delle quotazioni delle materie prime, con lo scopo di perseguire finalità solidaristiche.

Gli effetti di tale dichiarazione di illegittimità costituzionale decorrono dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

Con la presente circolare si forniscono precisazioni in merito agli effetti fiscali conseguenti alla suddetta declaratoria di incostituzionalità e si chiariscono dubbi interpretativi di recente sottoposti all'attenzione dell'Agenzia.

## **Parte prima**

### **1 Declaratoria di illegittimità costituzionale**

La Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della RHT, fondando le sue argomentazioni essenzialmente sulla violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione *“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”*.

Al riguardo, occorre premettere che la Corte, nel rimarcare la possibilità di ricorrere, a seguito della complessa congiuntura economica e della eccezionale redditività per gli operatori del settore energetico, ad imposizioni differenziate, ritiene senz'altro legittimo lo scopo perseguito dal legislatore; a tal fine, però, occorre rispettare i principi di eguaglianza e di capacità contributiva senza degradare in discriminazioni arbitrarie.

Secondo la Corte, i suddetti principi non sono stati rispettati in quanto il legislatore ha previsto una maggiorazione dell'aliquota d'imposizione, *“qual è l'Ires, che colpisce l'intero reddito dell'impresa”* senza il supporto *“di un meccanismo che consenta di tassare separatamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura”*. L'addizionale RHT costituisce, a parere della Consulta, una vera e propria maggiorazione dell'aliquota Ires.

La sentenza, infine, ha evidenziato ulteriori elementi distorsivi quali *“l’assenza di una delimitazione dell’ambito di applicazione in prospettiva temporale”* dell’addizionale in commento, rendendola di fatto *“strutturale”*, l’inidoneità della manovra *“a conseguire le finalità solidaristiche”* in chiave redistributiva e l’assenza di meccanismi di controllo atti a garantire il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo.

## **2 Decorrenza ed effetti**

Con riferimento alla sentenza in argomento, la stessa Corte ha ritenuto opportuno considerare gli impatti che una tale pronuncia determina su altri principi costituzionali.

Il Giudice Costituzionale, infatti, al fine di tutelare l’equilibrio di bilancio di cui all’art. 81 della Costituzione ha ritenuto di far decorrere gli effetti della sentenza dal giorno successivo alla pubblicazione della stessa nella Gazzetta Ufficiale; ciò per evitare effetti distorsivi sul bilancio dello Stato tali da giustificare una ulteriore manovra finanziaria rispetto a quelle già previste.

In questo modo, la Corte ha evitato la possibilità di produrre un *“irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 della Costituzione”*.

La cessazione degli effetti della norma, dichiarata illegittima, dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza in Gazzetta Ufficiale risulta, quindi, necessaria allo scopo di garantire il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, nonché del vincolo di bilancio, rimediando eventualmente anche ai *“rilevati vizi della disciplina tributaria in esame”*.

Pertanto, a decorrere dal giorno 12 febbraio 2015, ovvero dal giorno successivo alla pubblicazione della Gazzetta Ufficiale, prima Serie Speciale - Corte

Costituzionale, n. 6 dell'11 febbraio 2015, la norma in oggetto dichiarata incostituzionale cessa di produrre effetti giuridici.

Ciò posto, si ritiene che la declaratoria di incostituzionalità della RHT non possa produrre effetti sulle obbligazioni tributarie riguardanti adempimenti relativi ai periodi d'imposta chiusi in data antecedente al 12 febbraio 2015.

Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare sono tenuti, per il periodo d'imposta 2014, al versamento del saldo entro la scadenza naturale della Robin Hood Tax, prevista in via ordinaria il 16 del mese di giugno 2015, compreso l'obbligo di versamento degli acconti dovuti nel corso dell'anno 2014. Diversamente, tali soggetti non sono assoggettati alla RHT con riferimento al periodo d'imposta 2015.

I soggetti il cui esercizio sociale non è coincidente con l'anno solare non saranno assoggettati alla RHT a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 12 febbraio 2015.

### **3 Modalità di utilizzo delle eccedenze**

La sentenza della Corte ha confermato, così come già chiarito con circolare 18 giugno 2010, n. 35/E, che l'addizionale in commento può essere considerata alla stregua di una mera maggiorazione dell'aliquota IRES ordinaria, che si applica solo a carico di talune imprese operanti in specifici settori di attività economica. Quale maggiorazione dell'aliquota IRES ordinaria, l'addizionale colpisce la medesima base imponibile del tributo.

Si ritiene, però, che l'addizionale mantenga, rispetto all'IRES, una specifica connotazione che non consente di qualificarne l'eventuale eccedenza di versamento come eccedenza IRES in senso proprio.

In considerazione dell'autonomia della RHT rispetto all'IRES, la compensazione tra le due imposte non si qualifica come "verticale", ma come orizzontale, da effettuare con i limiti e le modalità previsti dalla normativa vigente.

Pertanto, le eventuali eccedenze di RHT versate negli anni precedenti alla predetta sentenza che non trovino utilizzo nel saldo d'imposta relativo all'anno 2014 potranno essere compensate solo "orizzontalmente", ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Inoltre, le stesse eccedenze, come chiarito con la risoluzione n. 87/E del 14 settembre 2012, possono essere utilizzate:

- richiedendole a rimborso;
- cedendole alla consolidante.

In particolare, con riferimento alle modalità di recupero delle eccedenze sopra citate, per i soggetti rientranti nell'ambito di applicazione dell'addizionale che optano per il regime del consolidato fiscale, si rammenta che "l'autonomo assoggettamento" del reddito individuale all'addizionale in questione comporta che eventuali eccedenze RHT che si formano in capo al soggetto aderente al consolidato, possano essere cedute alla consolidante ai fini della compensazione con l'IRES, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lett. b), del D.M. 9 giugno 2004.

I soggetti che partecipano al consolidato, infatti, assoggettano autonomamente il proprio reddito all'addizionale e provvedono al relativo versamento.

Ciò comporta che l'addizionale in esame non possa essere trasferita ai sensi dell'articolo 43-*ter* del D.P.R. n. 602 del 1973.

## **Parte seconda**

Nei paragrafi che seguono, per completezza di materia, sono trattati alcuni temi oggetto di specifiche richieste di chiarimento pervenute alla scrivente in quest'ultimo periodo.

### **4 Utilizzo delle perdite pregresse in compensazione della base imponibile della RHT**

In riferimento alle perdite pregresse è stato chiesto se, ai fini della determinazione della base imponibile della RHT, le perdite fiscali pregresse assumano rilevanza a prescindere dal periodo in cui sono maturate, ovvero se occorra porre attenzione esclusivamente alle perdite sorte nei periodi d'imposta in cui si realizzano i presupposti per l'applicazione della RHT.

Al riguardo, si evidenzia che la circolare 18 giugno 2010, n. 35/E, richiamata nel paragrafo 3, ha chiarito che l'addizionale in commento può essere considerata alla stregua di una mera maggiorazione dell'aliquota IRES ordinaria, che colpisce la medesima base imponibile del tributo.

Coerentemente a tale impostazione, l'utilizzo delle perdite pregresse, a disposizione dell'impresa, riduce sia la base imponibile dell'IRES che quella dell'addizionale, in conformità a quanto disposto dall'articolo 84 del TUIR.

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui un'impresa rientri nell'ambito dei settori di attività colpiti dall'addizionale, le perdite pregresse, maturate indistintamente in tutti i periodi di imposta, anche pregressi a quelli in cui è stata vigente l'addizionale, concorreranno alla determinazione della base imponibile della RHT.

In altre parole, si ritiene che il regime ordinario di riporto delle perdite pregresse debba trovare applicazione indistintamente tanto per l'IRES ordinaria,



quanto per l'addizionale cosiddetta RHT, a prescindere dal periodo in cui esse sono maturate.

## **5 Rilevanza delle perdite fiscali pregresse ai fini dei presupposti applicativi della RHT**

L'addizionale in esame trova applicazione, tra l'altro, qualora l'impresa abbia conseguito un reddito imponibile superiore ad una certa soglia. Con riferimento a tale ultimo presupposto è stato posto il problema di stabilire se la norma faccia riferimento al reddito imponibile di periodo al netto delle perdite pregresse, disponibili e compensabili ai sensi dell'art. 84 del TUIR, oppure al reddito di periodo al lordo delle perdite pregresse.

Al riguardo, si precisa che, con riferimento all'addizionale IRES, il reddito imponibile deve ritenersi coincidente con la nozione di reddito di cui all'articolo 84, comma 1, quarto periodo, del TUIR.

Le perdite pregresse, infatti, possono essere *“computate in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e delle eccedenze di cui all'articolo 80”*.

Si ritiene, infatti, che il legislatore, tramite il riferimento al reddito imponibile, abbia voluto individuare una grandezza che rappresenti la capacità del contribuente di produrre un reddito, determinato tenendo conto dell'influenza di fattori straordinari quali il riporto delle perdite pregresse.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni

provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

**IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**