

**STUDIO LEGALE
AVV. PAOLO di MARTINO**

Piazza Aranci,18 Massa 54100
Tel.+39 0585.46636 Fax+39 0585.47053

Corso di Porta Nuova,18 Milano 20121
Tel.+39 02.370.530.01 Fax+39 02.370.530.07

Prot. 20509-C/pdm

BREVE PARERE LEGALE

DOCUMENTO DI LIMITATA DIVULGAZIONE

Spett.le
XXX S.p.a.
Via xxx
20121 Milano (MI)

Oggetto: Questioni giuridico-interpretative sulla c.d. Robin Tax (D.l. n.112/08) e successive Delibere AEEG

*Ad rívum eundem lupus et agnus venerant,
siti compulsi. Superior stabat lupus,
longeque inferior agnus. [...]
'Ante hos sex menses male' ait 'dixisti mihi'.
Respondit agnus 'Equidem natus non eram'.
'Pater hercle tuus' ille inquit 'male dixit mihi';
atque ita correptum lacerat iniusta nece.
[Lupus et agnus]*

Documenti principali esaminati:

- *D.l. 112/08*
- *D.l. 112/08 testo convertito con modifiche il legge 133/08*
- *Delibere AEEG 91/08 e 109/08 e documenti correlati*
- *Rassegna stampa*

Premesso che il presente parere si limita ad una analisi delle questioni più strettamente giuridiche ed interpretative e che, dunque, ulteriori approfondimenti tecnici potranno/dovranno essere demandati ad esperti fiscalisti/tributaristi, si auspica che esso possa portare un piccolo contributo alle ponderate riflessioni di politica aziendale.

Le questioni *infra* affrontate possono essere ricondotte a due macro aree:

- una **prima** legata alla valutazione della correttezza o meno della formulazione legislativa (e della conseguente applicazione da parte dell'AEEG) nel rispetto delle norme generali del nostro ordinamento; ne derivano poi alcune valutazioni sulle possibili azioni di tutela;
- una **seconda** legata più direttamente alle disposizioni concrete dell'AEEG ed alle azioni consigliate da intraprendere.

Sul primo punto

Riferimenti normativi:

Art.81 commi 1.-15. (Soppressi) (testo D.l. 112/08 convertito);

16. In dipendenza dell'**andamento dell'economia** e dell'**impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico**, l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e' applicata con una addizionale di 5,5 punti percentuali per i soggetti che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro e che operano nei settori di seguito indicati: a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; c) produzione o commercializzazione di energia elettrica. Nel caso di soggetti operanti anche in settori diversi da quelli di cui alle lettere a), b) e c), la disposizione del primo periodo si applica qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti. La medesima disposizione non si applica ai soggetti che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica. 16-bis. I soggetti indicati nel comma 16 che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal medesimo comma 16 e provvedono al relativo versamento (testo D.l. 112/08 convertito).

17. In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (testo D.l. 112/08).

17. In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 16 **si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**. (testo D.l. 112/08 convertito).

La questione centrale a livello interpretativo è quella legata al **divieto di retroattività** contenuto nell'art.11 delle disposizioni preliminari del Codice Civile il quale dispone che ***“la legge non dispone che per l'avvenire; essa non ha effetto retroattivo”***.

Lo stesso art.25 della Costituzione recita che ***“nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”***.

I suddetti principi sono stati recepiti dall'art.3 della Legge n.212/2000 (c.d. “Statuto del contribuente”) che, in materia di efficacia temporale delle norme tributarie, stabilisce che le **disposizioni tributarie** stesse **non hanno effetto retroattivo** e che, relativamente ai tributi periodici, le modifiche eventualmente introdotte **si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono**. Peraltro, lo “Statuto del contribuente” **esclude dal divieto**

di retroattività le c.d. “norme di interpretazione autentica” le quali, per espressa previsione dell’art.1, comma 2, della stessa Legge n.212/2000, possono essere adottate, in materia tributaria, soltanto **in casi eccezionali e con legge ordinaria** che le qualifichi espressamente come tali.

In altri termini, in base all’ordinamento tributario, soltanto le disposizioni normative che il Legislatore definisce chiaramente ed inequivocabilmente come “interpretative” possono retroagire la loro efficacia al passato. I principi generali qui enunciati, però, valgono limitatamente alle norme di carattere **sostanziale** e non anche relativamente alle norme di carattere procedurale.

Per “norme sostanziali” si intendono quelle che incidono direttamente sull’obbligazione tributaria del contribuente (e, quindi, quelle che impattano sull’individuazione della fattispecie imponibile, sulla concreta determinazione della base tassabile o sulla misura dell’imposta - caso di specie -) e che coinvolgono il diritto di difesa del contribuente.

Orbene, la giurisprudenza di legittimità anche di recente ha affermato che *“il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall’art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente, trovando origine nella Costituzione, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l’attività legislativa e amministrativa”* (Cass sent. del 06.10.2006 n. 21513).

Anche la Corte Costituzionale in alcune pronunce seppur più datate (*cf.* sentt. nn. 211 del 1997, 416 del 1999, 525 del 2000, 390 del 1995), nell’affrontare il problema dei limiti all’efficacia retroattiva (in specie delle leggi interpretative), li ha individuati, oltreché in quello previsto esplicitamente per la materia penale (di cui al già citato art. 25 della Costituzione), in quelli che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali, tra i quali i **principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza**, quello della tutela dell’affidamento legittimamente posto nella certezza dell’ordinamento giuridico, precisando, in particolare, che quello *“sull’affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere lesa da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti”*.

I giudici delle leggi, quindi - confermando l'indirizzo già consolidato in materia di Statuto del contribuente - assegnano ai principi contenuti nella legge n.212/2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, il valore di criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria ovvero di "*regola cui, salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini*" (cfr Corte costituzionale 155/1990).

Ed è proprio a quest'ultima affermazione che se ne lega un'altra assai importante ai nostri fini.

La Corte Costituzionale ha sottolineato, infatti, come il principio dell'irretroattività, di per sé, non costituisce "*parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale*". La violazione del principio di irretroattività appare costituzionalmente censurabile **solo** nella misura in cui "*[...] si ponga in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti*" (cfr Corte costituzionale 419/2000).

In sintesi, anche ammesso che la conversione del D.l. n.112/08 con la modifica in sede di conversione del comma 17 dell'art.81 (**si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**) non abbia sortito l'effetto di evitare almeno *prima facie* le contestazioni relative ad una presunta retroattività della legge, non può non tenersi conto nella prospettiva di una eventuale impugnazione (vuoi innanzi a un TAR, o ad organi di giustizia tributaria o innanzi alla Corte Costituzionale stessa) del **bilanciamento dei valori costituzionalmente protetti¹** e della **giustificazione della straordinarietà²** della situazione.

¹ Art.81 legge 133/08 comma:

29. E' istituito un Fondo speciale destinato al soddisfacimento delle esigenze prioritariamente di natura alimentare e successivamente anche energetiche dei cittadini meno abbienti (testo previgente).

Questi due aspetti, **entrambi normativamente presenti** in modo chiaro all'interno del *corpus* legislativo in questione (c'è la tutela delle fasce più deboli e c'è la straordinarietà della situazione economica), costituiscono ad avviso di chi scrive, elementi che inducono alla prudenza nell'esercizio delle eventuali impugnative quantomeno per calibrare bene l'obiettivo cui mirare.

Cercando di mantenere un approccio personale e critico, potrebbe infatti essere percorribile una strada non volta a contestare l'impalcatura della scelta legislativa in sé ma, magari, solo e limitatamente un suo aspetto come per esempio l'esenzione dalla tassa degli **utili prodotti su transazioni all'estero**. Sul punto riterrei utile un approfondimento da chi ha sicuramente maggiori competenze e professionalità.

Ciò detto prendiamo atto che oltre una trentina di importanti aziende (tra cui sembrerebbe essersi aggiunta anche ENI³) ed alcune associazioni di categoria hanno impugnato al TAR Lombardia le due delibere dell'AEEG.

29. E' istituito un Fondo speciale destinato al soddisfacimento delle esigenze prioritariamente di natura alimentare e successivamente anche energetiche e sanitarie dei cittadini meno abbienti.

² Art.81 legge 133/08 comma:

32. In considerazione delle straordinarie tensioni cui sono sottoposti i prezzi dei generi alimentari e il costo delle bollette energetiche, al fine di soccorrere le fasce deboli di popolazione in stato di particolare bisogno e su domanda di queste, e' concessa ai cittadini residenti che versano in condizione di maggior disagio economico, individuati ai sensi del successivo comma, una carta acquisti finalizzata all'acquisto di tali beni e servizi, con onere a carico dello Stato (testo previgente).

32. In considerazione delle straordinarie tensioni cui sono sottoposti i prezzi dei generi alimentari e il costo delle bollette energetiche, nonche' il costo per la fornitura di gas da privati, al fine di soccorrere le fasce deboli di popolazione in stato di particolare bisogno e su domanda di queste, e' concessa ai residenti di cittadinanza italiana che versano in condizione di maggior disagio economico, individuati ai sensi del comma 33, una carta acquisti finalizzata all'acquisto di tali beni e servizi, con onere a carico dello Stato.

³ Cfr. *Ultima di una lunga serie di impugnazioni la prima delle quali risale al 24 ottobre scorso, anche Eni ha presentato ricorso al Tar Lombardia contro la delibera ARG/com 91/08 con cui l'Autorità ha avviato con una richiesta di dati alle imprese l'attività di vigilanza contro la traslazione della c.d. Robin Tax sui prezzi finali <...>* in, <http://www.staffettaonline.com/articolo.aspx?ID=66897>

Sul secondo punto

Le questioni, poi, legate alla disciplina pratico-applicativa e di controllo dell'AEEG e della eventuale impugnabilità delle delibere, dovrebbero essere valutate tenendo presente un principio generale:

- l'AEEG interviene con “normazione” secondaria a disciplinare, è vero anche retroattivamente, un settore peraltro già oggetto di **normazione primaria** (con legge⁴) e, dunque, essa si limita ad applicare quanto stabilito dalla legge stessa emanando delibere nel pieno rispetto del principio di legalità (non credo sia certo impugnabile per vizio di violazione di legge); tanto più che con il documento di consultazione 25 settembre 2008, DCO n. 31/08, è stato rispettato il principio della partecipazione al procedimento amministrativo coinvolgendo i soggetti interessati nell'esprimere loro opinioni e suggerimenti.

Ferme restando altre valutazioni di tipo prettamente “amministrativistico” sull'impugnabilità delle delibere, sarebbe forse sbagliato prendere di mira le delibere sotto il profilo dell'impossibilità a dettare normazioni di dettaglio retroattive.

Di particolare rilievo è, poi, il regime dei controlli e delle possibili verifiche ispettive e la modifica al comma 18⁵ dell'art.81, non pare debba sottovalutarsi. L'**addenda** pare avere il significato di un monito per le aziende nel senso che l'AEEG, ben lungi dall'essere in questo caso un'Authority indipendente nel senso vero del termine, costituisce piuttosto la **longa manus** o il **Grande Fratello** del Governo.

L'inserimento all'art.2 e all'art.6⁶ della delibera 109/08 di adempimenti di controllo a cura del Collegio Sindacale e dell'Organismo di Vigilanza (**ex** D.lgs.231/01), nonché della

⁴ o meglio con decreto-legge convertito su cui semmai si potrebbe obiettare circa l'assenza dei presupposti per legiferare con decreto oltretutto su una materia tributaria.

⁵ 18. E' fatto divieto agli operatori economici dei settori richiamati al comma 16 di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo. L'Autorità per l'energia elettrica e il gas vigila sulla puntuale osservanza della disposizione di cui al precedente periodo (testo previgente).

18. E' fatto divieto agli operatori economici dei settori richiamati al comma 16 di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo. L'Autorità per l'energia elettrica e il gas vigila sulla puntuale osservanza della disposizione di cui al precedente periodo. **L'Autorità per l'energia elettrica e il gas presenta, entro il 31 dicembre 2008, una relazione al Parlamento relativa agli effetti delle disposizioni di cui al comma 16.**

⁶ **Art.2 Dichiarazioni** 2.1 Entro il 15 marzo 2009 ciascun operatore deve inviare all'Autorità una dichiarazione del Rappresentante legale in cui si attesti di aver adottato ed attuato decisioni e disposizioni

facoltà di ausilio della GdF, oltre alla costituzione presso l'AEEG di apposito Gruppo di Lavoro, rappresentano elementi emblematici di come il *focus* sia puntato sul rispetto formale e sostanziale della “tassa”, pena “spietati controlli”.

Sotto questo profilo si raccomanda alla società di continuare a far sì che vengano svolte tutte le attività interne di monitoraggio e di risposta alle richieste dell'AEEG, nonché vengano mantenute e applicate le procedure di controllo di cui al Modello Organizzativo Interno per il tramite dell'Organismo di Vigilanza.

Si resta a disposizione per discutere e/o approfondire gli argomenti, sperando dal mio piccolo e modesto punto di vista di aver contribuito un minimo a fare un po' di chiarezza. Si rilascia per gli usi consentiti.

Segue

- Rassegna stampa:

http://www.lastampa.it/_web/cmstp/tmplRubriche/editoriali/gEditoriali.asp?ID_blog=25&ID_articolo=5452&ID_sezione=29&ssezione=

<http://www.staffettaonline.com/articolo.aspx?ID=66897>

<http://www.staffettaonline.com/articolo.aspx?id=66845>

<http://www.giornalettismo.com/archives/1088/tremonti-e-la-sua-robin-hood-tax-su-misura-ma-per-chi/>

http://www.quotidianoenergia.it/n_ticker.php?id=29924

http://www.assocostieri.it/public%5Cr stampa_5774787.pdf

gestionali dirette ad escludere la possibilità di traslazione sui prezzi al consumo della maggiorazione d'imposta di cui all'articolo 81, comma 16, del decreto-legge n. 112/08, che le stesse sono state portate a conoscenza del personale funzionalmente interessato e che non sono stati accertati casi di violazioni delle medesime da parte del suddetto personale. Tale dichiarazione deve essere anche sottoscritta, ove presenti, dal Presidente del Collegio Sindacale o del Comitato per il controllo sulla gestione o del Consiglio di sorveglianza e dall'organismo di cui all'articolo 6, comma 1, lettera b., del decreto legislativo n. 231/01.

Art. 6 Ispezioni 6.1 Per lo svolgimento delle attività ispettive l'Autorità può richiedere la collaborazione della Guardia di Finanza *ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 68/01 e del relativo Protocollo di Intesa.*

http://rassegna.governo.it/rs_pdf/pdf/JMT/JMT2Y.pdf

ROBIN TAX: le critiche all'AEEG (Staffetta 20-21-23/10, QE 21/10, 24 Ore 23/10 p.26)
Durissime risposte delle associazioni di categoria al documento di consultazione dell'AEEG relativo alle modalità di vigilanza sulle aziende, al fine di evitare il trasferimento a valle della Robin Tax. Per Assoelettrica, Assogasliquidi, U.P. e Anigas, non ha senso ed è impensabile, oltre che indebito, il controllo sui margini, anziché sui prezzi al consumo. Malaman, d.g. dell'AEEG, ha intanto definito i membri del gruppo incaricato della vigilanza: 8 dell'AEEG, 4 della Guardia di Finanza, 2 del MSE e 2 della Cassa Conguaglio; il gruppo sarà coordinato da Di Macco dell'AEEG.

Milano, li xxx

Avv. Paolo di Martino