

Le società di tolling non sono soggette ai contributi straordinari sugli extraprofitto energetici

Sarah Supino

1. Il *tolling* non genera “extraprofitto” potenzialmente assoggettabili ad imposizione, né ai fini del contributo straordinario sul caro bollette (art. 37 del d.l. n. 21/2022), né ai fini del contributo temporaneo di solidarietà (art. 1, commi 115 e ss., della l. n. 197/2022): lo ha di recente chiarito anche l’Agenzia delle Entrate, placando i dubbi posti sul tema da tutti gli operatori italiani del settore.

Come noto, l’art. 37 del d.l. n. 21/2022 e l’art. 1, commi 115 e ss., della l. n. 197/2022 hanno introdotto due contributi straordinari gravanti sui supposti “extraprofitto” ritratti dalle imprese energetiche in ragione dell’incremento straordinario dei prezzi dell’energia.

La struttura delle due imposte è radicalmente diversa. Il contributo straordinario sul caro bollette (“Contributo 2022”) assume quale base imponibile l’incremento dei saldi IVA del periodo 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022 rispetto ai medesimi saldi IVA dell’anno precedente, mentre la base imponibile del contributo temporaneo di solidarietà (“Contributo 2023”) è costituita dall’incremento del reddito IRES del 2022 rispetto alla media dello stesso dato del quadriennio precedente.

La finalità dei due tributi è tuttavia identica. In particolare, il Contributo 2023 è volto ad intercettare gli “*utili eccedenti*” al fine di “*contenere gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori*” (cfr. Dossier Senato del 26 gennaio 2023, pag. 189), ma anche il precedente Contributo 2022, come chiarito dalla relazione illustrativa al d.l. n. 21/2022, è stato introdotto “*a titolo di prelievo solidaristico straordinario, dovuto 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*”.

Identici sono anche i soggetti passivi delle due imposte. Il Contributo 2022 e il Contributo 2023 gravano infatti esattamente sulle medesime società, eccezion fatta per l’esclusione introdotta al secondo periodo del comma 115 cit. relativa all’attività di distribuzione dei carburanti, presente nel Contributo 2023 ma non nel precedente.

2. Fin dall'entrata in vigore del Contributo 2022, si è posto il tema se le società di *tolling* fossero ricomprese nel perimetro dell'imposta: tema poi ripresentatosi in relazione al Contributo 2023, stante l'identità di finalità e soggetti passivi che si riscontra nelle due imposte.

Come noto, il contratto di *tolling* è un modello negoziale di origine anglosassone utilizzato in particolare nel settore energetico, col quale una parte, il *tollee* (o *producer*), mette la propria capacità produttiva a disposizione di un'altra, il *toller*, impegnandosi a convertire in energia elettrica il combustibile fornito da quest'ultimo. Successivamente, lo stesso *toller* provvede a immettere sul mercato e a vendere l'energia così prodotta. Il contratto di *tolling* più frequentemente utilizzato in Italia ricalca il modello anglosassone appena descritto e si sostanzia in un contratto atipico, frutto dell'autonomia negoziale delle parti, che presenta alcune analogie con il contratto di appalto disciplinato dagli articoli 1655 ss. c.c..

Con riferimento ai rischi imprenditoriali, vale sottolineare che a fronte del contratto di *tolling*:

- il *tollee* si fa carico del solo "rischio operativo" relativo alla disponibilità produttiva, alla capacità produttiva e all'efficienza degli impianti, nonché di ogni rischio legato alla gestione e manutenzione dei medesimi impianti;
- il *toller* si fa carico di ogni rischio imprenditoriale legato al *business* della vendita dell'energia e rimane a titolo originario l'unico proprietario delle *commodities* energetiche prodotte dagli impianti medesimi.

3. In questo contesto, v'è allora da chiedersi se il *tollee* o *producer* possa essere considerato ricompreso nell'alveo dei soggetti passivi dei due Contributi: il quesito merita risposta negativa, deponendo in tal senso numerosi indici, che si riepilogano brevemente nel seguito.

In primo luogo, da un punto di vista letterale, i due Contributi gravano, per espressa previsione di legge, sui soggetti che esercitano l'attività energetica "*per la successiva vendita dei beni*". L'essenzialità di tale condizione si evince dalla circostanza che essa è volutamente ripetuta con riferimento ad entrambe le fattispecie impositive (sia quelle puramente "interne", sia le importazioni). Essa, però, non si verifica mai nel caso di un *tollee*, in quanto tale soggetto non diviene proprietario dei prodotti che processa, eseguendo una mera lavorazione su prodotto altrui e rimanendo completamente estraneo alla successiva

fase di rivendita del medesimo.

Pertanto, posto che un *tollee* non può mai produrre un bene *per la successiva rivendita*, atteso che esso non entra mai nella proprietà di quel bene e non può quindi alienarlo a terzi, non si verifica la condizione essenziale menzionata dalla citata norma; conseguentemente, la fattispecie impositiva non è integrata.

In secondo luogo, anche da un punto di vista sistematico e di *ratio*, i due Contributi hanno – come già visto *supra* – la finalità di intercettare gli extraprofitto di cui le imprese del comparto dell'energia e dei prodotti petroliferi avrebbero beneficiato “*a causa all'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore*”. In altri termini, il sovraprofitto inciso dai Contributi è posto in relazione di causa-effetto con lo straordinario e congiunturale incremento dei prezzi e delle tariffe registrato nei settori energetici e con i margini di guadagno ricollegabili a tale eccezionale aumento.

In questa prospettiva, solo a carico di chi è proprietario dei prodotti energetici e ne cura la vendita risulta configurabile il presupposto che la norma ha assunto quale indice di capacità contributiva. Ma il *tollee*, come si è detto, non è titolare e non si appropria in alcun modo dei risultati della vendita dei prodotti oggetto di *tolling*, rispetto alle cui “*variazioni di prezzo*” esso non trae quindi alcun vantaggio.

In ultimo, va aggiunto che i contratti di *tolling* prevedono, di norma, una remunerazione fissa (*tolling fee*) che non è correlata alle variazioni infra-annuali dei prezzi delle commodities.

Tutti i descritti argomenti depongono nel senso che il *tolling* deve considerarsi escluso dal perimetro dei menzionati Contributi volti a tassare gli “*extraprofitto energetici*”.

4. La conclusione appena tratta ha trovato una prima conferma, con riferimento al Contributo 2022, anche nel comma 8 dell'art. 37 del d.l. n 21/2022 che, nello specificare che la finalità della comunicazione diretta all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato è volta ad “*evitare, a tutela del consumatore, indebite ripercussioni sui prezzi al consumo dei prodotti energetici e dell'energia elettrica*”, attesta che soggetti destinatari del monitoraggio sono soltanto quelli che operano nel mercato della rivendita dei prodotti energetici e dell'energia elettrica.

Non a caso, i dati richiesti alle imprese dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato a fini di monitoraggio ai sensi dell'art. 37, comma 8 citato, sono:

- i) il costo medio di acquisto dell'energia elettrica/gas/prodotti petroliferi in un dato mese,
- ii) il costo medio di produzione dell'energia elettrica/gas/prodotti petroliferi in un dato mese,
e
- iii) il ricavo medio mensile per l'energia elettrica/gas/prodotti petroliferi venduta/o/i in un dato mese.

Ma i citati valori sono riscontrabili solo nei bilanci di chi ha la piena disponibilità dei prodotti energetici e, conseguentemente, può incidere sui relativi prezzi.

Non così il bilancio civilistico dei *tollee*, che sono completamente privi di tali voci, tant'è che la stessa AGCM ha spesso confermato l'esclusione delle imprese di *tolling* dal menzionato monitoraggio.

5. Le suesposte considerazioni sono state accolte anche dalla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha emanato diverse risposte ad interpello non pubblicate, di cui dà atto la stampa specializzata, nelle quali ha confermato che le società di *tolling* sono escluse dal perimetro impositivo sia del Contributo 2022, sia del Contributo 2023: una posizione interpretativa che deve accogliersi certamente con favore, nella misura in cui accede ad una lettura sistematica dei due tributi perfettamente coerente con la rispettiva *ratio*.