

## Traslazione e rimborso delle imposte sul reddito in Corte Cost. n. 10/2015

Livia Salvini

**Estratto:** La disciplina dell'addizionale IRES sulle società del settore energetico è caratterizzata dal divieto di traslazione sui premi al consumo. Sull'osservanza di tale divieto vigila l'Autorità per l'Energia Elettrica ed il Gas che, nelle sue relazioni annuali, ha più volte segnalato la grande difficoltà tecnica di accertare l'avvenuta traslazione.

Sulla possibilità che una traslazione si sia, di fatto, verificata, la sent. n. 10/2015 della Corte Costituzionale fonda invece uno dei pilastri della affermata irretroattività della incostituzionalità dell'addizionale (l'altro pilastro si fonda sull'art. 81 Cost.). Si tratta di un'argomentazione indimostrata, insuscettibile di costituire un valido fondamento di una pronuncia costituzionale di bilanciamento e inspiegabilmente neanche considerata dalla stessa Corte nella successiva sent. n. 83/2015 che ha dichiarato la illegittimità dell'imposta di consumo sulle sigarette elettroniche.

**Abstract:** The law about the additional duty on corporate income tax provided for energy companies is characterized by the prohibition on passing that additional duty on consumer prices.

The Authority for Electricity and Gas has to pay attention to the observance of this prohibition and in the annual reports has repeatedly pointed out the great, technique and as a matter of principle, difficulty to verify if that translation has occurred.

The judgment n. 10/2015 ruled by our Constitutional Court finds one of the pillars of the non-retroactivity declaration of additional tax unconstitutionality on the possibility that a translation has actually occurred (the other pillar is founded on the art. 81 of the Italian Constitution). That reasoning is unproved and therefore it cannot be a sound basis for the constitutional balance ruling. In addition, our Constitutional Court does not consider the same reasoning in its following judgment n. 83/2015 that has declared the unconstitutionality of the electronic cigarette consumption tax

**SOMMARIO:** **1.** Il divieto di traslazione della *Robin Hood Tax* tra diritto e fatto - **2.** Traslazione dell'imposta e limitazione temporale degli effetti della incostituzionalità della RHT nella sentenza n. 10/2015- **3.** Traslazione delle imposte e rimborso nella giurisprudenza costituzionale - **4.** Osservazioni critiche sulla sent. n. 10/2015.

## ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”

---

**1. Il divieto di traslazione della Robin Hood Tax tra diritto e fatto** - La disciplina dell'addizionale IRES sulle società del settore energetico, c.d. *Robin Hood Tax* (di seguito, RHT), è caratterizzata da un *unicum* nel pur variegato quadro della normativa fiscale italiana, e cioè dal divieto di traslazione dell'addizionale, da parte degli operatori economici incisi, sui prezzi al consumo.

Il legislatore dichiarava, nell'introdurre l'addizionale (art. 81, comma 16, D.L. n. 112/2008), di agire “in dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico”: il prelievo pareva assumere allora una funzione “redistributiva” specifica, cioè quella di sottrarre ad alcuni ricchi per donare ad alcuni poveri – o comunque, ai soggetti che subivano tale “impatto sociale” –, proprio come il leggendario ladro da cui, grazie alla sapiente comunicazione politica, l'addizionale ha preso il soprannome. Per evitare che i soggetti passivi dell'addizionale si rivalessero economicamente sugli acquirenti dei prodotti – e, al termine del ciclo economico, sui consumatori – e per evitare dunque che l'addizionale finisse, in contraddizione con le sue dichiarate finalità, per incidere (ancora più) negativamente sull'andamento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, veniva tuttavia (art. 81, comma 18, cit.) “fatto divieto agli operatori economici (soggetti all'addizionale - n.d.r.) di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo”. Il divieto di traslazione appariva dunque connaturato alle finalità dell'addizionale e più specificamente alla sua settorialità: intendendo colpire le imprese che si asserivano artefici dell'aumento dei prezzi e delle tariffe o che in ogni caso ne beneficiavano<sup>1</sup>, si voleva evitare che la maggiorazione di aliquota finisse per comportare, a catena, aumenti ulteriori.

È il caso di rilevare subito che la funzione redistributiva della RHT viene affidata alla sola circostanza che il gettito affluisce alla fiscalità generale, e che esso grava proprio su quei soggetti i quali, si ipotizza, beneficino dell'aumento dei prezzi; essi sono chiamati così a contribuire, in proporzione, più degli altri soggetti passivi IRES alla spesa pubblica e quindi anche alle spese di cui indifferenziatamente si avvantaggia la collettività<sup>2</sup>. Non è invece prevista alcuna misura specifica di redistribuzio-

---

<sup>1</sup> È evidente che nell'introduzione dell'addizionale era insito l'intento di colpire il sovrapprofitto delle imprese del settore dovuto all'aumento congiunturale dei prezzi, al pari di quanto avvenuto in altri Paesi con le c.d. *windfall taxes* (per una compiuta analisi della RHT, anche sotto il profilo comparatistico, v. FONDAZIONE VISENTINI, 2014). Intento non tradotto però, come ha accertato la Corte Costituzionale, nella struttura e soprattutto nella base imponibile dell'addizionale.

<sup>2</sup> Anche secondo il Consiglio di Stato (sent. n. 5152 del 15/9/2011) la RHT ha una funzione redistributiva dei costi derivanti dall'impatto dell'aumento del prezzo del greggio sull'intero assetto economico-sociale del Paese. Non può non osservarsi, al riguardo, che la fallacia del fondamento di tale logica redistributiva ha portato la Corte Costituzionale a di-

## L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

---

ne in favore e a ristoro dei consumatori dei prodotti energetici, o perlomeno di quelli meno abbienti; non si tratta quindi di un'imposta di scopo. Si noti, al riguardo, che nonostante le enunciate finalità perequative dell'addizionale, il relativo gettito non confluisce, neanche in parte<sup>3</sup>, nel fondo speciale *“destinato al soddisfacimento delle esigenze prioritariamente di natura alimentare e successivamente anche energetiche e sanitarie dei cittadini meno abbienti”* contestualmente costituito dal medesimo art. 81, comma 29, per il finanziamento della c.d. *social card*; fondo che viene invece alimentato, quanto ai tributi, solo con uno speciale prelievo (temporaneo) sugli utili a carico delle cooperative a mutualità prevalente, del tutto estranee all'applicazione dell'addizionale.

A presidio dell'effettiva osservanza del divieto di traslazione fu posta l'Autorità per l'Energia Elettrica ed il Gas (AEEG), con il compito di effettuare accertamenti a campione e di relazionare al Parlamento; tuttavia, l'esecuzione del compito affidato all'Autorità si è presto dimostrato una *mission impossible*. Con la delibera n. 91/08, emanata a ridosso dell'entrata in vigore del D.L. n. 112/2008, essa ha innanzitutto preso atto che i settori energetici interessati dall'addizionale, *“pur essendo liberalizzati, non sono ancora caratterizzati da livelli di concorrenza tali da incidere adeguatamente sulla possibilità di traslare sui prezzi al consumo l'onere della maggiorazione d'imposta”*. Sussistendo quindi il rischio di traslazione dato l'imperfetto operare del regime concorrenziale, l'AEEG ha stabilito che per evitare la traslazione è necessario che gli operatori economici assoggettati all'addizionale *“non incrementino a tal fine i propri margini; tra l'altro, è necessario che essi non aumentino i propri margini operativi lordi per unità di prodotto (unitari) con riferimento ai prodotti relativi ai settori di cui al citato art. 81, comma 16, salvo i casi in cui tali aumenti siano giustificati da variazioni nella struttura dei costi o da situazioni particolari adeguatamente motivate”*. Con successive delibere la metodologia di indagine dell'AEEG è stata affinata, con l'introduzione di un'analisi bilivello incentrata sul margine di contribuzione semestrale e l'imposizione di gravosi oneri di documentazione a carico delle imprese del settore. Non interessa qui approfondire questo tema tecnico: basti rilevare che i provvedimenti sanzionatori emessi dall'Autorità nei confronti degli operatori che avrebbero traslato l'onere dell'addizionale al consumo non hanno superato il vaglio del TAR e del

---

chiarare la illegittimità dell'addizionale; la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale non era stata invece ravvisata dal Consiglio di Stato.

<sup>3</sup> Nonostante quanto si legge spesso sul punto. Forse l'equivoco nasce dal fatto che, nell'originaria stesura dell'art. 81, era previsto anche un prelievo sul valore dei prodotti petroliferi estratti da giacimenti siti in Italia ed era stabilito che una quota di tale prelievo andasse ad alimentare il fondo. L'istituzione del prelievo – che avrebbe effettivamente costituito quella *windfall tax* sull'incremento dei prezzi di mercato di tali prodotti che l'addizionale invece non è – non sopravvisse alla conversione in legge del D.L. n. 112/2008.

**ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”**

Consiglio di Stato, sotto un duplice profilo. Come ha stabilito quest'ultimo, che però non si è ancora pronunciato sul merito della questione, i provvedimenti sono illegittimi a causa della carenza di poteri sanzionatori in capo all'AEEG. Come ha stabilito il TAR (tra le molte del TAR Lombardia, sent. nn. da 2138 a 2145 del 27/7/2012), inoltre – e questo ci interessa più da vicino –, i provvedimenti sono illegittimi a causa della loro irragionevolezza, dal momento che l'aumento del prezzo al consumo, anche laddove si sia registrata una diminuzione dei costi, non può lasciar ragionevolmente presumere l'avvenuta traslazione: *“tale modo di procedere non riflette criteri di razionalità, perché non considera che la variazione del margine può dipendere da molteplici elementi, costituiti sia da scelte di gestione aziendale indipendenti dalla variazione dei costi e dei prezzi, sia da variabili non controllabili dalle singole imprese, ossia correlate, come dedotto dalla ricorrente, a fattori esogeni, inerenti ad esempio ai contratti pluriennali già stipulati dagli operatori economici”*. Ed invero, si può ulteriormente osservare, costituisce fatto notorio la complessità del mercato soprattutto nel settore petrolifero, in cui il prezzo della materia prima è legato indissolubilmente a fattori geopolitici di portata mondiale, di cui le imprese del settore tendono a ridurre l'incidenza anche mediante forme contrattuali giuridicamente ed economicamente assai articolate. Ed anche la leggendaria anelasticità della domanda, menzionata pure nella sentenza in commento come circostanza che favorirebbe la traslazione, risulta smentita dai dati dei consumi di carburante degli ultimi anni, in netto calo a causa della generale crisi economica<sup>4</sup>. A ciò si aggiunga la grande complessità dell'analisi dei costi e dei diversi fattori che incidono sul prezzo<sup>5</sup>. Il fatto è che, come è stato osservato dalle categorie interessate e dai commentatori di ogni

<sup>4</sup> Secondo dati dell'Unione Petrolifera, i consumi di carburante in Italia sono diminuiti del 15% tra il 2009 e il 2013.

<sup>5</sup> Come riferisce l'AEEG nella sua relazione 2013, le imprese hanno addotto i seguenti tipi di giustificazione che sono stati ritenuti non idonei ad escludere la traslazione: necessità di recuperare, nei prezzi praticati, i costi delle dilazioni di pagamento riconosciute ai clienti; necessità di recuperare i costi del “rischio solvibilità” nei pagamenti; necessità di recuperare le possibili perdite derivanti dalla volatilità dei prezzi di acquisto; intervenute migliori condizioni di approvvigionamento, ottenute diversificando i fornitori, e dichiarata “impossibilità” di adeguare, di conseguenza, i prezzi di vendita; intervenute migliori condizioni di approvvigionamento, dovute a modifiche delle condizioni contrattuali di acquisto, alle quali non è corrisposto un adeguamento dei prezzi di vendita; necessità di recuperare un risultato economico “negativo” maturato nel periodo precedente all'introduzione dell'addizionale IRES; necessità di recuperare costi operativi diversi da quelli comunicati all'Autorità e confluiti nelle analisi contabili (per esempio, quelli afferenti alla gestione straordinaria e finanziaria); incremento dei prezzi determinato da intervenute disposizioni di legge o da provvedimenti regolatori; necessità di aumentare i prezzi al fine di consolidare economicamente l'attività commerciale dell'impresa; intervenuta diversificazione della clientela, mediante il riposizionamento dell'impresa su segmenti che garantiscono una migliore marginalità.

## **L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO**

---

credo economico, il compito impossibile attribuito all'AEEG nascondeva probabilmente un tentativo, abortito, di istituire un controllo sui prezzi nel settore dell'energia (e ciò tanto più quanto fosse stato consentito all'Autorità di avvalersi di ragionamenti presuntivi a debole legame logico), e l'istituzione dell'addizionale costituiva (anche) un indebito utilizzo dello strumento fiscale per finalità regolatorie (Boeri, Sileo-Galeotti, Stagnaro; Servizio Studi Senato, 2013).

Le pronunce degli organi giurisdizionali amministrativi hanno dato il colpo di grazia alla già di per sé estremamente difficile attività dell'AEEG. Così che essa, nell'ultima relazione edita sull'attività svolta, quella relativa al 2013 (ultima in assoluto, probabilmente, sul punto che ci interessa), osserva sconsolatamente che non è stato possibile iniziare alcun procedimento individuale nei confronti delle imprese che non avevano fornito, secondo la stessa Autorità, convincenti giustificazioni sulle proprie dinamiche di formazione dei margini; e ciò a causa della perdurante incertezza – dovuta all'assenza di pronunce definitive del giudice amministrativo – sulla correttezza, ovvero sulla *ragionevolezza*, delle metodologie di analisi utilizzate.

Si noti infine – e anche questo è un punto che interessa ai fini dell'analisi della sentenza della Corte Costituzionale – che, come specificato nella relazione, per alcune delle imprese che rientrano nel perimetro di vigilanza, ed in particolare quelle che gestiscono infrastrutture energetiche a rete, l'AEEG ha potuto escludere a priori il rischio di traslazione, poiché il rispetto del divieto è stato garantito dalla stessa Autorità mediante il mancato riconoscimento della maggiore imposta in tariffa.

**2. *Traslazione dell'imposta e limitazione temporale degli effetti della incostituzionalità della RHT nella sentenza n. 10/2015*** - Non è oggetto del mio intervento un'analisi completa della sentenza della Corte Costituzionale, poiché intendo soffermarmi solo sulla parte relativa alla delimitazione degli effetti temporali della dichiarata incostituzionalità ed in particolare sul ruolo svolto dalla funzione redistributiva e dalla traslazione dell'addizionale nel ragionamento della Corte. Tuttavia, com'è ovvio, le diverse parti della sentenza sono strettamente interconnesse. E la peculiarità della posizione delle imprese del settore energetico, che sembrerebbe essere stata – perlomeno sotto il profilo psicologico se non sotto quello giuridico – alla base della delimitazione *pro futuro* degli effetti della sentenza, emerge già nella prima parte della motivazione.

Afferma infatti la Corte: “Alla luce dei principi affermati nella giurisprudenza costituzionale – che, come si è visto, non impongono un'uniformità di tassazione e, tuttavia, vietano le differenziazioni ingiustificate, arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate – è appena il caso di aggiungere che non si può escludere che le peculiarità del settore petrolifero si prestino, in linea teorica, a legittimare uno speciale regime tribu-

**ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”**

---

tario. Come si evince dalle istruttorie e dalle indagini conoscitive dell’Autorità garante della concorrenza e del mercato, svariati indizi economici segnalano che si tratta di un ambito caratterizzato da una scarsa competizione fra le imprese. D’altra parte, lo stampo oligopolistico del settore, popolato da pochi soggetti che spesso operano in tutte le fasi della filiera – dalla ricerca, alla coltivazione, fino alla raffinazione del petrolio e alla distribuzione dei carburanti – unitamente agli elevati costi e alle difficoltà di realizzazione delle infrastrutture, rende particolarmente arduo l’ingresso di nuovi concorrenti che intendano operare su vasta scala. Inoltre, nel settore petrolifero ed energetico, le ordinarie dinamiche di mercato faticano ad esplicitarsi, anche perché l’aumento dei prezzi difficilmente può essere contrastato da una corrispondente contrazione della domanda che, in questi ambiti, risulta anelastica. In sintesi, non è del tutto implausibile ritenere che questo settore di mercato possa essere caratterizzato da una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale *ad hoc*. In sostanza, conclude la Corte sul punto, “I presupposti di fatto, adottati dal legislatore nell’art. 81, comma 16, per inasprire il carico fiscale delle società del settore, consistono, da un lato, nella grave crisi economica deflagrata proprio in quel periodo e nella correlata insostenibilità, specie per le fasce più deboli, dei prezzi dei prodotti di consumo primario; d’altro lato, nel contemporaneo eccezionale rialzo del prezzo del greggio al barile, verificatosi proprio nel medesimo volger di tempo, che, nella prospettiva del legislatore, è parso idoneo ad incrementare sensibilmente i margini di profitto da parte degli operatori dei settori interessati e a incentivare condotte di mercato opportunistiche o speculative. La complessa congiuntura economica così ricostruita dal legislatore che vi ha ravvisato spinte contraddittorie, costituite dall’insostenibilità dei prezzi per gli utenti e dalla eccezionale redditività dell’attività economica per gli operatori del petrolio, ben potrebbe essere considerata in astratto, alla luce della richiamata giurisprudenza di questa Corte, un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali “sovra-profitti” congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero. Così interpretato, lo scopo perseguito dal legislatore appare senz’altro legittimo.” È però proprio la incolmabile discrasia tra tale legittimo scopo e la disciplina dell’addizionale, ed in particolare l’assenza di ogni meccanismo idoneo a calcolare e a colpire con la tassazione il sovraprofitto – meccanismo, si può dire, strutturalmente estraneo alla struttura e natura dell’IRES – che ha portato la Corte a dichiarare illegittima la norma istitutiva dell’addizionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

È probabilmente anche questa convinzione, per la quale sarebbe esistita una capacità contributiva ragionevolmente tassabile delle società

## **L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO**

---

del settore energetico – che però il legislatore non ha saputo cogliere –, ad ispirare la parte successiva della sentenza, quale relativa alla delimitazione temporale degli effetti della sentenza, destinati ad esplicarsi solo *pro futuro*. E ad ispirare il commento sbrigativo del Presidente della Corte Costituzionale riferito dalla stampa, secondo cui in questo giudizio si trattava di “*tutt’altre questioni*” rispetto a quelle trattate nella sent. n. 70/2015 in materia pensionistica, sentenza in cui il problema della delimitazione degli effetti temporali della pronuncia non è stato nemmeno posto. Come è stato autorevolmente osservato (Barbera, 2015) a seguito di un esame della recente giurisprudenza della Corte che comprende anche le sent. nn. 10/2015 e 70/2015, i giudici delle leggi hanno esaminato la situazione di quattro categorie – i pensionati, i dipendenti pubblici non contrattualizzati, i magistrati, i contribuenti – ed hanno applicato quattro diversi regimi nella distribuzione dei sacrifici.

Ed in effetti, alcuni temi trattati nella prima parte della sentenza si ritrovano nella seconda, che si basa essenzialmente su due argomentazioni.

Osserva la Corte che “l’impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale .... determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva ... Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, 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.” È evidente come riemerge (seppure in termini ipotetici) il tema del vantaggio economico conseguito dalle imprese del settore energetico, insieme al tema della redistribuzione dell’onere dell’addizionale. Si è già qui osservato, al riguardo, come l’istituzione dell’addizionale comportasse, al di là dei proclami, una redistribuzione di tipo classicissimo, data cioè dal mero afflusso dei relativi proventi al bilancio dello Stato, senza alcun indiretto vincolo di destinazione. La riduzione in pristino della situazione attraverso il riconoscimento ai soggetti passivi dell’addizionale del rimborso delle somme indebitamente versate non avrebbe perciò, con tutta evidenza, comportato di per sé che l’effetto dell’applicazione dei principi costituzionali violati, e non avrebbe certo comportato un particolare vantaggio per “quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole”. Si sarebbe infatti posto a carico della fiscalità generale quello che ad essa era affluito, sottraendo alla indifferenziata collettività ciò di cui essa

## ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”

---

si era indebitamente<sup>6</sup> avvantaggiata; in nessun modo si sarebbe posto il problema di chiedere un sacrificio alle fasce economiche più svantaggiate, poiché esse non si erano specificamente giovate del gettito del prelievo, né si sarebbe distribuito il prelievo fiscale in modo diverso da ciò che sarebbe accaduto se la RHT non fosse stata istituita.

Il punto è quindi solamente quello dello sfasamento temporale: poiché i rimborsi vanno a gravare sul bilancio dello Stato nell'esercizio in cui sono erogati, si ipotizza che la loro erogazione implicherebbe la necessità di una manovra economica aggiuntiva che non avrebbe potuto risparmiare la fasce più deboli (assunto, quest'ultimo, ulteriormente assiomatico, dal momento che il legislatore ben avrebbe potuto prevedere una diversa distribuzione dell'onere fiscale, ove la Corte avesse riconosciuto che spettava ad esso provvedere). La mera asincronia del prelievo rispetto al rimborso, e *null'altro*, comporterebbe così quella “*irragionevole distribuzione della ricchezza*” che impone la limitazione al futuro degli effetti della sentenza e che giustifica il perdurare, per il passato, di un'altrettanto irragionevole distribuzione, questa volta in danno dei soggetti passivi dell'addizionale.

Ma non è questo l'unico argomento portato per fondare la conclusione sugli effetti *pro futuro*; si osserva infatti che “Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire – in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri – determinerebbe una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.” Qui cambia la prospettiva: oggetto di comparazione non è più la situazione complessiva dei soggetti passivi dell'addizionale rispetto a quella della collettività, bensì quella reciproca dei diversi soggetti passivi: alcuni di essi, nota la Corte, potrebbero aver traslato in avanti l'onere dell'addizionale, ed altri no. “In una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri”, si determinerebbe una violazione dei principi di ragionevolezza, uguaglianza e capacità contributiva se tutti potessero conseguire il rimborso.

Si può subito osservare come questa seconda argomentazione, posta in linea logica a confermare la correttezza della prima basata sull'art. 81 Cost., se ne discosti nettamente quanto a fondamento costituzionale. Qui non viene affatto in gioco il principio dell'equilibrio di bilancio: si tratta invece di un'affermazione di principio *autosufficiente* e suscettibile di applicarsi ad ogni giudizio avente ad oggetto le imposte sul reddito. Anzi,

---

<sup>6</sup> Come conseguenza della illegittimità costituzionale dell'addizionale.



## L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

si potrebbe dire, questa affermazione è a maggior ragione applicabile ad altri giudizi aventi ad oggetto le imposte sul reddito, poiché nel caso della RHT esiste, unica nel nostro panorama normativo, una disposizione che addirittura vieta la rivalsa. Se in presenza di questa norma la Corte si pone il problema dell'indebito vantaggio che sarebbe conseguito da chi ottenesse il rimborso avendo traslato l'onere fiscale in violazione di tale norma, cosa ci si deve attendere nelle eventuali future decisioni di illegittimità costituzionale di norme impositive in materia di imposte sui redditi, in relazione alle quali il divieto di traslazione non sussiste? È un nuovo *trend* della Corte o è un'affermazione di principio contingente frutto di un'*arrière pensée* non favorevole agli operatori economici soggetti all'addizionale, come dimostrerebbe anche il fatto che la Corte non ha affatto applicato lo stesso principio nella di poco successiva sentenza n. 83/2015 che ha dichiarato la illegittimità dell'imposta di consumo<sup>7</sup> sui succedanei dei prodotti da fumo (sigarette elettroniche), senza limitare in alcun modo il diritto al rimborso dei soggetti passivi?

Il tema dell'indebito vantaggio da rimborso in caso di avvenuta traslazione dell'imposta non è nuovo nella giurisprudenza costituzionale, ma certo è nuovo il modo in cui in questa occasione è stato posto e risolto, soprattutto perché negli altri casi la Corte aveva esaminato la legittimità di una norma di legge che appunto escludeva il diritto al rimborso in caso di avvenuta traslazione, mentre nella sentenza in esame il principio è stato tratto direttamente dagli artt. 3 e 53 Cost. ed ha quindi potuto assurgere a parametro di bilanciamento diretto *dei medesimi principi costituzionali*<sup>8</sup> per la delimitazione temporale degli effetti della sentenza.

**3. Traslazione delle imposte e rimborso nella giurisprudenza costituzionale** - A fronte di una generalizzata – ma, secondo alcuni, errata (v. ampiamente su questi temi Allena, 2005) – convinzione secondo cui configurerebbe un indebito arricchimento il rimborso delle imposte non dovute ad un contribuente che abbia traslato economicamente (anche in modo del tutto lecito) l'onere su altri soggetti, il legislatore ha previsto, in alcuni specifici casi, delle restrizioni all'esercizio del diritto al rimborso.

Le norme che vengono in considerazione a tale proposito sono due. La prima è l'art. 29 l. n. 428/1990, per la quale “i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il soprapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri sog-

<sup>7</sup> Applicata ai produttori ma sua natura destinata a traslare sui consumatori.

<sup>8</sup> Ed infatti l'addizionale è stata dichiarata illegittima proprio per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

## ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”

---

getti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni”. Questa disposizione riguarda i tributi e diritti riscossi in violazione di norme UE e quindi non è stata direttamente<sup>9</sup> oggetto di esame da parte della Corte Costituzionale.

Di più immediato interesse ai nostri fini è invece l’art. 19 D.L. n. 688/1982, per il quale “chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all’importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali, ... ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l’onere relativo non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale.” Come si può rilevare, i tributi oggetto di questa seconda norma (anteriore in ordine cronologico) sono sostanzialmente gli stessi oggetto della prima, ma non viene specificato il titolo da cui origina la non debenza della somma oggetto di rimborso. La norma del 1990 – introdotta e poi modificata su input della giurisprudenza comunitaria – può quindi ritenersi una specificazione di quella del 1982, di carattere più generale, che è stata più volte oggetto di interventi della Corte Costituzionale, con particolare riferimento all’onere della prova dell’avvenuta traslazione. In particolare, dapprima con sent. n. 114/2000 la Corte ne ha dichiarato la illegittimità costituzionale nella parte in cui prevede che la prova possa essere data solo documentalmente, e poi con sent. n. 332/2002 nella parte in cui prevede che sia il contribuente a dover provare che il peso economico dell’imposta non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti e non invece l’A.F. a dover dimostrare l’avvenuta traslazione.

La Corte, insomma, è stata chiamata a pronunciarsi sul regime della prova, e non sulla legittimità in sé del divieto di rimborso in caso di accertata traslazione. Ma prima di esaminare brevemente i punti di interesse dei ragionamenti della Corte, si può subito rilevare che l’art. 19 in esame detta una disciplina che prescinde dal fatto se la rivalsa sia giuridica o economica, ma prende in considerazione solamente tributi che, per la loro struttura giuridica, sono idonei a traslare in avanti, come lo sono tipicamente le imposte di fabbricazione e quelle che (economicamente) gravano sul consumo. Da ciò potrebbe desumersi che, se il legislatore non ha inteso disciplinare analoghi fenomeni in materia di imposte sul reddito, vi sia un motivo; in particolare, il motivo che sotto il profilo economico la traslazione delle imposte sul reddito, quali imposte di carattere personale, è un fenomeno assai più complesso ed economicamente sfuggente rispetto alla traslazione delle imposte indirette. In ogni caso, la norma in esame dice chiaramente che l’esercizio del diritto al rimborso in caso di traslazione del tributo è materia che il legislatore ha regolato, escludendo le imposte sul reddito dall’ambito della disciplina. La sentenza n. 10/2015 è dunque intervenuta proprio su di un settore che

---

<sup>9</sup> Ma solo come *tertium comparationis*.

## L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

---

il legislatore aveva deciso di non normare; questa implicita decisione era tuttavia stata assunta *pour cause*, come riconosce la stessa Corte nella pronuncia di cui si dirà subito.

Dunque, la Corte Costituzionale ha esaminato in più occasioni l'art. 19 D.L. n. 688/1982, per quanto attiene le regole sull'onere della prova dell'avvenuta traslazione. Alcuni degli argomenti utilizzati in quelle occasioni dalla Corte riecheggiano il tema della sent. n. 10/2015. Si osservava in C. Cost. ord. n. 651/1988 - la quale si pronunciava sulla lamentata disparità di trattamento tra contribuenti sottoposti in caso di rimborso al gravoso onere probatorio posto dall'art. 19 e gli altri che, richiedendo rimborsi di imposte diverse, non erano soggetti ad oneri altrettanto gravosi - che "per quanto attiene alla lamentata lesione del principio di eguaglianza, la ratio, perseguita dalla norma, di evitare l'arricchimento senza causa di alcuni operatori economici a danno di una maggioranza di altri soggetti (effettivamente incisi dall'onere tributario), consente di giustificare il diverso regime di ripetizione dell'indebitato in relazione a quei tributi, per i quali, attesa la loro peculiare natura, il fenomeno della traslazione costituisce un'evenienza normale nella prassi dell'economia di mercato; che, difatti, in riferimento al presupposto impositivo ed ai beni sui quali gravano, i tributi individuati dal legislatore nella norma impugnata si caratterizzano appunto per una particolare attitudine ad essere trasferiti su altri soggetti, e quindi per lo scarso grado di probabilità che l'indebitato possa restare definitivamente a carico del patrimonio di chi lo ha corrisposto." La Corte, quindi, è ben conscia del fatto che per alcuni tributi (tra cui rientrano senza dubbio le imposte sui redditi) la traslazione non risponde affatto all'*id quod plerumque accidit*, tanto che l'assenza di norme che disciplinano la prova in tale materia non può costituire un valido *tertium comparationis*. Ancora, C. Cost. n. 332/2002, nel dichiarare la illegittimità costituzionale dell'art. 19 nella parte in cui impone al contribuente di dimostrare l'assenza di traslazione e non invece all'A.F. di dimostrare, anche in base all'*id quod plerumque accidit*, l'avvenuta traslazione, riconduce giustamente all'ordinaria dinamica processuale la ripartizione dell'onere della prova, sottolineando quindi come il *principio costituzionale di ragionevolezza* imponga di consentire alle parti di fornire – secondo il proprio interesse e i propri mezzi – prova e controprova dell'avvenuta traslazione.

### 4. Osservazioni critiche sulla sent. n. 10/2015.

**4.1.** Prima di formulare alcune osservazioni sulla sent. n. 10/2015, sui punti qui in esame, è il caso di fare qualche considerazione sul tipo di giudizio che la Corte attua in materia di bilanciamento di diritti.

Di solito, si tratta di un *bilanciamento indiretto*, ossia del giudizio che viene svolto su una disposizione di legge destinata a comporre un

## ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”

---

conflitto con effetti *erga omnes*; si tratta dunque di un giudizio su scelte di bilanciamento già operate, implicitamente o esplicitamente, dal legislatore (Pino, 2010). Del tutto fuori norma è dunque l'eventualità che la Corte effettui un *bilanciamento diretto*, cioè di propria iniziativa (Cartabia, 2013). Ciò tanto più che il bilanciamento si opera sulla base dei criteri di ragionevolezza e proporzionalità, vale a dire proprio di quei criteri la cui applicazione maggiormente rischia di trasmodare nella sovrapposizione al potere legislativo (in termini generali, con riguardo anche ad una possibile alternativa tra rinvio alla discrezionalità del legislatore e modulazione degli effetti nel tempo delle decisioni di accoglimento, Luciani, 2013; tra gli altri, per una critica della sentenza su questo punto: Ciolli, 2015).

Il fatto che il criterio guida del giudizio di bilanciamento di diritti costituzionalmente garantiti sia costituito dall'art. 3 Cost., nelle sue accezioni di ragionevolezza e proporzionalità, comporta che esso si fondi, più che su criteri logico-giuridici astratti, su “giudizi di valore” e sulla “razionalità pratica”, come si esprime la giurisprudenza costituzionale. Ma non solo: come è stato puntualmente rilevato (Scaccia, 2012), il giudizio sul rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio (il principio che la Corte ha impiegato ai fini del bilanciamento) *di per sé* appare fondato esclusivamente su evidenze matematico-contabili. Si tratta, dunque, di un giudizio rispetto al quale la Corte non pare disporre di strumenti conoscitivi adeguati.

Ed in effetti, anche nella sent. n. 10/2015 l'elemento tecnico/pratico e quindi la discrezionalità tecnica giocano un importante ruolo nella motivazione, benché la stessa Corte affermi di basarsi su un criterio di “*stretta proporzionalità*”. Come si è visto, nella prima parte del giudizio di bilanciamento, quello fondato sull'art. 81 Cost.<sup>10</sup>, la Corte afferma che il rimborso comporterebbe “*una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole*”. Argomento, questo, che senza dubbio si ricollega alla motivazione della dichiarazione di incostituzionalità della RHT – nella quale si osservava che la “*eccezionale redditività*” congiunturale delle imprese del settore energetico ben avrebbe potuto giustificare un'imposizione *ad hoc* sui sovraprofiti – ed ai relativi

---

<sup>10</sup> Il tema del bilanciamento basato sull'art. 81 Cost. richiama complesse problematiche che non costituiscono il tema di questo intervento. Si vuole solo osservare che il nucleo della questione riguarda la graduazione dei principi coinvolti nel bilanciamento, di cui uno – quello portato dall'art. 81 – sicuramente di carattere economico, e della eventuale prevalenza di quest'ultimo sui diritti sociali e della persona (si veda sul tema, per tutti, IMMEDIATO, 2014, e LUCIANI, 2013). Nel caso qui in esame, tuttavia, i principi coinvolti sono tutti di carattere economico, essendo anche il richiamo alla solidarietà sociale declinato appunto su questo piano. Accenna a questo tema in uno dei pochi commenti favorevoli alla sent. n. 10/2015 ANZON, 2015.

## L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

---

elementi economico-fattuali, tali da dimostrare l'esistenza di tale redditività (elementi peraltro tratti più dalle convinzioni del legislatore nel momento della creazione della RHT, ovvero dal comune sentire, che da elementi statistici transitati nel giudizio *a quo* o in quello costituzionale, sul che si tornerà in seguito).

Lo stesso argomento, invece, si pone in aperta contraddizione con un'altra argomentazione della parte "di merito" della sentenza, quella in cui si censura l'operato del legislatore per aver fatto della RHT un prelievo permanente scaturente però da una situazione economica congiunturale – quella appunto che giustificherebbe la "*più severa imposizione*" –, senza che la legge preveda la temporaneità dell'applicazione dell'addizionale, ovvero meccanismi idonei a verificare la permanenza o meno di tale situazione, con effetti sull'imposizione (cfr. Pinardi, 2015). E la contraddizione sta proprio nel fatto che la Corte commette lo stesso errore del legislatore che era stato appena censurato: nel negare la "retroattività" degli effetti della sentenza dà per presupposto che *per tutto il periodo* intercorrente tra la data di istituzione dell'addizionale e la data della pubblicazione della sentenza sussista la situazione di (potenziale) redditività eccezionale del settore. Cosa, è appena il caso di rilevare, *certamente non vera* almeno per il 2013-2014, in cui la redditività del settore petrolifero si è drasticamente ridotta anche per effetto del notevolissimo ribasso del prezzo del petrolio su scala mondiale e per l'aumento dei costi di estrazione<sup>11</sup>. E ciò, anche a non voler tenere conto del fatto che proprio il contribuente parte del giudizio *a quo*, esercente l'attività di gestione di una rete di distributori di carburante, così come molti altri e in particolare i produttori di energia elettrica, non potevano affatto aver beneficiato in termini di sovraprofitto del rialzo dei prezzi nel settore petrolifero, poiché per essi il prezzo di tali prodotti è un elemento di *costo*, oltretutto di ricavo.

Queste ultime considerazioni ci riportano alla natura del giudizio costituzionale di bilanciamento: se è vero che in esso entrano *naturaliter* elementi empirici, è anche vero che la Corte non può non ragionare sulla base dell'*id plerumque accidit*. Essa, quindi, dovrebbe senz'altro rifuggire da mere generalizzazioni, nascoste dietro l'uso di un verbo che esprime semplice possibilità ("*possono avere beneficiato di una congiuntura favorevole*") (sottolineano il dovere della Corte di motivare rigorosamente sulla limitazione degli effetti nel tempo, come *pendant* dell'elevato potere discrezionale Ruotolo – Caredda, 2015; per una serrata critica all'impianto motivazionale della sentenza in ordine all'applicazione del

---

<sup>11</sup> È evidente, in proposito, che margini speculativi potrebbero sussistere anche in un mercato a prezzi decrescenti, laddove le imprese del settore attuino politiche dei prezzi vischiose, che non riflettono con immediatezza sui prezzi al consumo i ribassi goduti nell'approvvigionamento delle materie prime. Tuttavia, anche questa ipotesi dimostra la grande scivolosità del terreno su cui la Corte si è avventurata nel suo giudizio.

## ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”

---

principio di proporzionalità anche sotto i profili qui prospettati Mainardis, 2015; esprime invece apprezzamento per la linearità dell’impianto logico della pronuncia Antonini, 2015).

Ma, al di là di queste considerazioni, in termini più generali si potrebbe ritenere che la indubbia forza economica degli operatori del settore energetico (o perlomeno di molti di essi) giustifichi, alla luce del principio di solidarietà se non di quello di capacità contributiva, che essi rimangano gravati per il passato dell’onere di un tributo dichiarato incostituzionale? La risposta sembra dover essere negativa, e i motivi di questa convinzione si sono già evidenziati. La stessa Corte ha ritenuto che i soggetti passivi dell’addizionale non fossero, ai fini IRES, portatori di una capacità contributiva *qualificata* dall’essere essi operatori del settore energetico. Ne consegue che il meccanismo redistributivo ideato dal legislatore è stato ritenuto illegittimo; peraltro, tale meccanismo era quello “di base” della confluenza del gettito dell’addizionale alla fiscalità generale, dimodoché il meccanismo restitutorio è *esattamente speculare* ad esso. Allora, tanto valeva non cercare deboli giustificazioni equitativo/redistributive alla limitazione temporale degli effetti, ed affermare *sic et simpliciter* che l’equilibrio di bilancio, da valutare con riferimento al principio di cassa, impedisce la restituzione delle somme (somme peraltro rese ancora maggiori dall’inerzia decisoria della Corte, come da più parti osservato).

**4.2.** Una peculiarità intrinseca del giudizio di bilanciamento è quello di mediare, sulla base degli indicati criteri, tra più principi diversi, tra i quali, come specifica la giurisprudenza costituzionale, non si instaura una sorta di gerarchia: il nucleo di tale giudizio sta nel fatto che nessuno di esso, nel caso concreto, deve prevalere sugli altri: “*Il punto di equilibrio, proprio perché dinamico e non prefissato in anticipo, deve essere valutato – dal legislatore nella statuizione delle norme e dal giudice delle leggi in sede di controllo – secondo criteri di proporzionalità e ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale*” (C. Cost. n. 85/2013, richiamata dalla n. 10/2015). Se ciò è vero, appare abbastanza singolare che nel secondo, autonomo motivo con cui la sent. n. 10/2015 giustifica la limitazione temporale degli effetti, i diritti oggetto di bilanciamento siano gli stessi “da ambedue le parti”: cioè gli artt. 3<sup>12</sup> e 53 Cost., in base ai quali la RHT è illegittima, ma che sarebbero violati ove si procedesse al rimborso dell’addizionale assolta per il passato. Non si vuol dire che questa circostanza renda di per sé impossibile il bilanciamento; tuttavia, sembra che renda particolarmente incerta l’individuazione del piatto della bilancia che pende. E renderebbe conse-

---

<sup>12</sup> Si noti, al riguardo, che sotto ambedue i profili l’art. 3 è invocato (anche) come principio di ragionevolezza.

## **L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO**

---

guentemente necessario che il “peso” degli argomenti gettati su tale piatto, quello del non-rimborso, sia particolarmente significativo. Ma non sembra che sia così.

Si è già osservato che, se sul primo versante del giudizio di bilanciamento, quello fondato sull'applicazione dell'art. 81 Cost., è risaltato in modo macroscopico all'attenzione dei commentatori il fatto che analogo problema non si sia neanche posto in via ipotetica nella di poco successiva sent. n. 70/2015 in tema di pensioni, un'analoga osservazione si potrebbe fare sul secondo versante del medesimo giudizio, quello che riposa sulla possibilità di traslazione della RHT. Ed infatti, si è pure osservato che dopo pochi giorni la Corte ha emesso la sent. n. 83/2015, in tema di imposta di consumo sulle sigarette elettroniche, nella quale nessuna limitazione è stata posta agli effetti retroattivi della sentenza, nonostante sia *pacifico* che un'imposta di consumo sia giuridicamente strutturata per traslare sul consumatore. Si potrebbe obiettare che in quest'ultimo caso la Corte non ha assunto alcuna decisione in tema di bilanciamento perché consapevole (?) dell'esistenza di una *norma di bilanciamento* a ciò espressamente dedicata, ed appunto l'art. 19 D.L. n. 688/1982 sopra esaminato ed oggetto di ripetute pronunce della medesima Corte. Tuttavia, proprio tali pronunce avevano posto in luce *le condizioni di legittimità* di tale bilanciamento, vale a dire l'esistenza di idonee e ragionevoli regole sulla ripartizione dell'onere della prova tra contribuente ed amministrazione. Ed allora, non si può certo valutare con favore il fatto che, laddove la Corte opera essa stessa un *bilanciamento diretto*, dimentichi completamente la necessità che tali condizioni di legittimità siano rispettate, presumendo *sic et simpliciter* che la RHT sia stata traslata sui consumatori, senza possibilità di prova contraria. Come si è già rilevato, tale presunzione si pone in aperto contrasto con la norma di legge che vieta la rivalsa, ma forse – data la necessità che il giudizio di ragionevolezza si fondi sull'essere, anziché sul dover essere – ciò non è di per sé sintomo di vizi del ragionamento della Corte. Ciò che invece sembra inficiare di irragionevolezza tale ragionamento sta nell'aver trascurato gli elementi informativi di carattere generale che erano stati riversati – essi sì – nel giudizio attraverso la relazione annuale dell'AEEG, e cioè che non esisteva alcun criterio *tecnicamente e logicamente validato*, né tantomeno prefissato dalla legge, sulla base del quale accertare l'avvenuta traslazione. Avvenuta traslazione che in ogni caso era certamente da *escludersi* – per motivi regolatori – per i soggetti passivi della RHT operanti in base a tariffa.

**4.3.** Ma, si potrebbe obiettare, la debole valenza dimostrativa di ciascuno dei due ordini di argomenti su cui la Corte fonda la sua pronuncia in tema di “irretroattività” degli effetti della declaratoria di incostituzionalità possono sommarsi: così che, in base alla regola “due indizi fanno una

## ATTI DEL CONVEGNO “ROBIN HOOD TAX”

---

prova” la somma dei due potrebbe raggiungere quella soglia di probabilità che consente di confermare la ragionevolezza della soluzione adottata dalla Corte.

È allora il caso di rilevare, conclusivamente, che ambedue tali ordini di argomenti sembrano soggetti ad un’osservazione critica comune.

Si è visto che di norma la Corte opera un *bilanciamento indiretto*, giudicando sulla legittimità delle scelte del legislatore che si sono tradotte in una norma specifica. Ciò significa che la norma di bilanciamento è *oggetto* del giudizio di legittimità costituzionale. Quindi, le parti del giudizio dinanzi la Corte possono esprimere la propria opinione sul punto e possono, se lo ritengono, portare elementi concreti che la Corte potrà utilizzare per il proprio giudizio ineludibilmente legato, come si è visto, a profili tecnico/fattuali. Ma quando il bilanciamento è operato *direttamente* dalla Corte, su quali elementi fattuali essa si basa? Senza contare che, naturalmente, ben maggiore dovrebbe essere l’importanza di tali elementi quando la Corte non si limita verificare la ragionevolezza delle scelte legislative, ma percorre una via del tutto autonoma. Come possono le parti offrire elementi utili al giudizio se, come accaduto nel caso deciso con la sent. n. 10/2015 né negli atti di parte né nella relazione o nella discussione orale il tema è stato mai trattato? Sebbene sia vero che il giudizio costituzionale è di carattere oggettivo e non è un giudizio di parti, è tuttavia condivisa l’opinione per cui, nel giudizio di carattere incidentale, le parti hanno comunque il ruolo di *trait d’union* tra gli interessi privati di cui sono portatrici nel giudizio *a quo* e gli interessi generali tutelati nel giudizio di costituzionalità (v. per tutti Luciani, 1984). In questo caso, la loro funzione di (consapevoli) portatori di interessi privati è stata senz’altro sacrificata dalla Corte<sup>13</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

Allena, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano 2005

Antonini, *Forzatura dei principi versus modulazione temporale degli effetti della sentenza*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it) (2015)

Anzon, *Elogio della sentenza n. 10 del 2015*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it) (2015)

---

<sup>13</sup> Così come, ma questo è un altro tema, è stata del tutto sacrificata la posizione della parte privata nel giudizio *a quo*.



## **L. SALVINI - TRASLAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO**

---

Barbera, *La sentenza relativa al blocco pensionistico: una brutta pagina per la Corte*, in "Riv. AIC", 2015

Boeri, *La leggenda della Robin Tax*, in [www.repubblica.it](http://www.repubblica.it) (2008)

Cartabia, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, relazione alla Conferenza trilaterale delle Corti Costituzionali italiana, portoghese e spagnola, Roma, 24-26 ottobre 2013

Ciolfi, *L'art. 81 della Costituzione: da limite esterno di bilanciamento a super principio*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it) (2015)

Fondazione Bruno Visentini (a cura di G. Visentini, L. Salvini, F. Marchetti), *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, Roma 2014

Immediato, *Diritti umani e debito pubblico nell'ordinamento euro-nazionale*, Roma 2014

Luciani, *Le decisioni processuali e la logica del giudizio costituzionale incidentale*, Padova 1984

Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, relazione al Convegno "Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012", Roma, 22 novembre 2013

Mainardis, *Limiti agli effetti retroattivi delle sentenze costituzionali e principio di proporzionalità (un'osservazione a C. Cost. n. 10/2015)*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it) (2015)

Pinardi, *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze di incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività*, in Consulta online (2015)

Pino, *Diritti e interpretazione*, Bologna 2010

Ruotolo - Caredda, *Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni di incostituzionalità. A proposito della pronuncia sulla c.d. Robin Tax*, in "Riv. AIC", 2015

Scaccia, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, in "Riv. AIC", 2012

Servizio Studi Senato, *Recenti sviluppi sul divieto di traslazione dell'addizionale IRES sul consumatore*, 2013

Sileo - Galeotti, *La mesta parabola della Robin Tax*, in "la voce.info" (2009)

Stagnaro, *Robin Hood non lavora per l'Agenzia delle Entrate*, in [www.leoniblog.it](http://www.leoniblog.it) (2013)

LIVIA SALVINI