

# Il contributo straordinario per il caro bollette: profili di legittimità costituzionale

GIANMARCO MORO

**Estratto:** l'art. 37 del D.L. n. 21/2022 ha introdotto un "Contributo straordinario contro il caro bollette" a carico delle imprese energetiche. La sua ipotizzata finalità di colpire gli extra-profitti conseguiti dagli operatori del settore nel contesto dell'attuale situazione richiede un esame della misura in rapporto all'interpretazione fornita dalla giurisprudenza costituzionale circa le fattispecie di discriminazione qualitativa dell'imposta, nelle ipotesi in cui i relativi presupposti sono stati (o non) legittimamente elevati a fatto indice di capacità contributiva.

**Abstract:** Article 37 of Law Decree No 21/2022 introduced an 'Extraordinary contribution against high bills' charged on energy companies. Its supposed aim of targeting the windfall profits earned by industry operators in the current crisis can be examined in relation to the constitutional jurisprudence about qualitative tax discriminations, in order to verify in which cases the different conditions are (or are not) legitimately able to justify different tax treatments under the ability to pay principle.

**SOMMARIO:** **1. Premessa** – **2. La tassazione dell'extra-profitto nel sistema tributario nazionale** – **3. (Segue) Il contributo straordinario contro il caro bollette** – **4. Le legittime ipotesi (temporanee) di discriminazione qualitativa dell'imposizione tributaria** – **5. Conclusioni**

**1. Premessa** - Nel contesto delle misure eccezionali dirette a contrastare il fenomeno del rincaro del costo dell'energia, aggravato dalla crisi internazionale in atto che ha comportato un'eccezionale instabilità del funzionamento del sistema nazionale del gas naturale, l'art. 37 del D.L. n. 21/2022, convertito in legge n. 51/2022, ha introdotto un "Contributo straordinario contro il caro bollette" (di seguito, Contributo).

Gli elementi essenziali del Contributo che il legislatore si è premurato di individuare, pur con disposizioni tutt'altro che lineari, sono i soggetti

passivi<sup>1</sup> e i criteri di determinazione della base imponibile<sup>2</sup>. Non v'è traccia, invece, nella legge dell'indicazione del presupposto del tributo<sup>3</sup>, la cui individuazione richiede un non semplice sforzo ermeneutico di ricostruzione della sua complessiva e non chiara *ratio*.

Dalla lettura dei lavori preparatori sembra emergere come il Contributo debba intercettare un extra-profitto di cui le imprese del comparto energetico avrebbero beneficiato in relazione all'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore<sup>4</sup>.

Ciò impone quindi di analizzare, seppur brevemente, le situazioni in cui il legislatore ha ravvisato l'esistenza di un tale *surplus* di ricchezza, per poi subito indagare entro quali limiti il Giudice delle leggi ha consentito una tale tassazione, anche in rapporto ad altre analoghe forme (temporanee o permanenti) di discriminazione qualitativa del reddito societario; il tutto, all'evidente fine di poter meglio comprendere se e, nel caso, a quali condizioni il sovra-profitto – e, per quanto in questa sede più interessa, il sovra-profitto che il Contributo intenderebbe colpire – possa di per sé costituire un valido indice di capacità contributiva con cui giustificare un ulteriore aggravio economico-impositivo nei confronti dei soggetti che lo conseguono.

## 2. La tassazione dell'extra-profitto nel sistema tributario nazionale - Com'è

---

1. Con riferimento ai soggetti passivi, in particolare, il primo comma della norma dispone che sono tali: a) ai sensi del primo periodo, i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, i soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale, i soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi; b) ai sensi del secondo periodo, i soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.
2. Il secondo comma del citato art. 37 precisa che la base imponibile del Contributo è costituita «dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021». A tal fine, come anche ribadito nella circ. n. 22/E del 23 giugno 2022, è quindi richiamata la disciplina in materia di IVA e, nello specifico, quella delle relative liquidazioni periodiche ("LIPE").
3. Sebbene il Contributo non sia espressamente denominato come tributo, è tuttavia pacifico che il *nomendi* un prelievo non costituisce un fattore decisivo per affermare ovvero escludere la sua natura tributaria (v. sul punto L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; A. Fedele, "La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale", in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, pp.1 ss.). Nel caso di specie, diversi elementi consentono di ricondurre la natura del Contributo a quella di un prelievo fiscale (soggetto come tale ai limiti di cui all'art. 53 Cost.), quali soprattutto: a) il rinvio alle regole sostanziali e procedurali in materia di IVA, da cui deriva la sua applicazione in relazione ad un presupposto avente rilevanza economica, con attribuzione all'Amministrazione finanziaria di poteri per l'accertamento e la riscossione coattiva; b) il riferimento contenuto all'interno dei *dossier* parlamentari, i quali si riferiscono al Contributo in esame come ad una "imposta" e ai soggetti tenuti al relativo versamento come ai "soggetti passivi" dell'imposta stessa.
4. Sul punto, v. Relazione illustrativa al D.L. n. 21/2022, ove si legge che «è introdotto un contributo, 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». Identiche considerazioni sono espresse nella Relazione tecnica al citato D.L., ove si legge che «La normativa introduce un contributo, a titolo di prelievo 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» (in tal senso, cfr. anche nota di lettura all'A.S. 2564 del Servizio Bilancio del Senato, pag. 85).

noto, la legislazione tributaria nazionale non conosce una propria definizione di “profitto” né, tantomeno, di “extra-profitto”. Tali nozioni costituiscono, a ben vedere, il frutto dell’elaborazione della scienza economico-finanziaria, secondo cui mentre per profitto deve intendersi la giusta remunerazione (i.e. il corrispettivo) del rischio di impresa<sup>5</sup>, con extra-profitto si designa tutto ciò che sta numericamente al di sopra di tale remunerazione, dando quindi luogo ad un (sovra)guadagno “straordinario”, ovvero “esorbitante”<sup>6</sup>.

Extra-profitto altro non è, allora, che l’eccedenza sul profitto normale che taluni operatori economici conseguono avvantaggiandosi (e, dunque, “approfitando”) di situazioni favorevoli estranee (e, pertanto, in alcun modo riconducibili) alla propria attività caratteristica. Segnatamente, tra le situazioni idonee a generare tale eccedenza, la migliore dottrina<sup>7</sup> distingue:

a) le situazioni a carattere “strutturale”, in cui l’extra-profitto è evidentemente connesso allo “sfruttamento” dei regimi di monopolio, duopolio o oligopolio, ovvero all’esclusivo esercizio di attività economiche originariamente riservate (o trasferite mediante espropriazione e salvo indennizzo) allo Stato, a enti pubblici o a comunità di lavoratori o utenti *ex art. 43 Cost.*;

b) le situazioni a carattere “congiunturale” o “speculativo”, in cui l’extra-profitto assume, più dettagliatamente, la connotazione di guadagno non meritato, ossia di *windfall profit* o di *excess profit* quale conseguenza, rispettivamente, di circostanze fortuite, “portate dal vento” (come, ad esempio, l’ipotesi dell’improvviso aumento dei prezzi in dipendenza della c.d. bolla finanziaria) ovvero di condotte inique, “opportunistiche” rispetto alle normali logiche competitive ed al tradizionale svolgimento delle attività economiche di riferimento.

Entrambe le situazioni – per come sinteticamente ricostruite – comportano un significativo aumento di ricchezza e paiono, per l’effetto, individuare un maggior indice di capacità contributiva sempre tale da giustificare, quan-

5. Per tale intendendosi la possibilità di perdere il capitale investito (o parte di esso) se non anche il proprio patrimonio (o parte di esso). Sull’analisi del “rischio” d’impresa, cfr. G. Alpa, voce “Rischio” (dir. vig.), in *Enc. Dir.*, XL, Milano, 1989, 1144 ss.; G. Cottino, *L’imprenditore. Diritto commerciale*, Padova, 2000, 75 ss.; V. Buonocore, “L’impresa”, in *Tratt. di diritto commerciale*, Torino, 2002, 222 ss.; in ambito tributario, v. M. Cardillo, *Aleatorietà e imposizione*, Bari, 2005; E. Marellò, “Il rischio del tributo. Il fondamento dei concordati preventivi in materia fiscale”, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Finan.*, I, 2006, 368 ss.

6. Cfr. H. Reynolds, T. Neubig, “Distinguishing between “normal” and “excess” returns for tax policy”, *OECD Taxation Working Papers*, 28, 2016, 14; P. Daniel, M. Keen, C. Mcpherson, *The taxation of petroleum and minerals: principles, problems and practice*, Routledge: Oxon, United Kingdom, 2010, 208; D. Elkins, C. Hanna, “Taxation of supernormal returns”, *The Tax Lawyer*, 62, 2008; A. Warren, “The business enterprise income tax: a first appraisal”, *Tax Notes*, 118, 2008; D. Weisbach, “The (non) taxation of risk”, *Tax Law Review*, 58, 2004. Sul punto, tra gli Autori italiani, v. A. Lanzavecchia, G. Tagliavini, “La cultura dell’extra-profitto come pericolo dello ‘shareholder value’”, *Convegno Aidea 06 (Finanza e Industria in Italia)*, Roma, 28-29 settembre 2006.

7. Cfr. A. Milone, *Sovrimposizione nell’imposta sul reddito delle società*, Napoli, 2012; G. Sbaraglia, “La tassazione dell’extra-profitto”, in *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, Viterbo, 2014, 255 ss.

tomeno *prima facie*, un corrispondente incremento della tassazione operato a mezzo dei modelli astrattamente configurabili per la realizzazione della discriminazione qualitativa del reddito societario<sup>8</sup>, quali soprattutto l'istituto

---

8. Il fenomeno della discriminazione qualitativa dell'imposizione tributaria viene in rilievo ogniquale volta s'intenda pervenire ad una tassazione diversa da quella che si otterrebbe con gli ordinari metodi di applicazione dell'imposta, «con il preciso scopo di individuare il più corretto meccanismo che po[ssa] attuare le politiche redistributive e po[ssa] realizzare un'equità fiscale» (così G. Sbaraglia, "Discriminazione qualitativa e speculatività dei redditi", in *Analisi giuridica ed economica della c.d. "Robin Hood Tax"*, cit., 370). Tale fenomeno, tradizionalmente fatto risalire agli inizi del secolo scorso, si declina:

a) nel principio della discriminazione qualitativa "dei redditi" delle persone fisiche, il quale – prendendo le mosse dalla ipotizzata differenziazione del trattamento fiscale del reddito da lavoro "puro" rispetto ai redditi di capitale, sul presupposto che «il reddito di lavoro, oltre ad essere temporaneo è un reddito conseguibile con uno sforzo attuale, mentre il reddito di capitale, oltre che essere perpetuo, è un reddito che [...] si percepisce senza alcun sacrificio» (così C. Cosciani, *Corso di scienza delle finanze*, Roma, 1968, pp. 544-546) – si sostanzia nel tentativo di una diversa distribuzione del carico impositivo per distinte qualità del soggetto IRPEF o diversa natura del reddito, principalmente per il tramite: i) delle "tax expenditures", che discriminano i redditi con la "spesa fiscale" quale forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta, cioè ogni genere di regime agevolativo, ovvero di meccanismi di deduzioni, detrazioni e crediti di imposta, propri di ciascuna categoria reddituale (v. F. Fichera, "Agevolazioni fiscali, bilancio delle "tax expenditures" e politica tributaria: il caso italiano", in *Rass. Trib.* n. 4/2012, 969); ii) della "flat taxation" ("tassazione piatta") – all'interno della quale viene prevista una "no tax area" per esentare dall'imposizione i profitti c.d. "incapienti" – che discrimina i redditi sulla base del sistema di "comprehensive income taxation", volto alla tassazione del reddito totale percepito dal contribuente per ciascun periodo d'imposta considerato, con applicazione di un'aliquota proporzionale di entità assai ridotta (v. G. Marini, "Riflessioni critiche in tema di c.d. 'flat tax'", in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, n. 3-4/2018; G. D'Alfonso, "Il dibattito sulla 'flat tax'", in *il fisco*, n. 27/2005, 4172 ss.; D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla "flat tax" – Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016); iii) della c.d. imposizione sul patrimonio, inteso quest'ultimo come "riserva di consumi", come "mero possesso di un bene economico" tale da giustificare una diversa (maggiore) attitudine alla contribuzione ad opera del soggetto passivo d'imposta (v. sul punto G. Stammati, voce "Patrimonio" (imposta ordinaria sul), in *Nss. Dig.*, vol. XII, Torino, 1965, pp. 645 ss.; A. Tramontana, *Aspetti e problemi della imposizione ordinaria sul patrimonio*, Padova, 1974; F. Maffezzoni, voce "Patrimonio" (imposte sul), in *Enc. Dir.*, vol. XXXII, Milano, 1982; E. Lancellotti, voce "Patrimonio (imposizione sul)", in *Enc. Giur.*, vol. XXII, Roma, 1990; G. Dallera, voce "Patrimonio (imposta sul)", in *Dig. Comm.*, vol. X, Torino, 1994, pag. 490).

b) nel principio della discriminazione qualitativa "del reddito societario" (e cioè, del reddito d'impresa), il quale – alimentato dal sentimento di antipatia sociale nei confronti delle imprese che riescono a conseguire un margine economico superiore all'ordinario profitto (v. R. Lupi, "Dove sta scritto che i redditi sono tutti i redditi sono uguali?", in *"Robin Hood Tax": un altro tributo selettivo?*, in *Dialoghi Tributari* n. 4 del 2011) – si riflette nel ragionevole tentativo di istituire una diversificazione del prelievo fiscale in ragione della spiccata attitudine di taluni (selezionati) operatori economici al conseguimento di risultati straordinari (extra-profitti) in dipendenza di connaturali situazioni di mercato (extra-profitti strutturali) o di accadimenti eccezionali (extra-profitti congiunturali o speculativi). Tale discriminazione – che può realizzarsi manipolando la base imponibile di tributi esistenti, o ricorrendo all'istituto della sovrapposizione di fattispecie tributarie (su cui v. *infra*) ovvero ancora istituendo imposte straordinarie una *tantum* – può invero perseguire finalità sia strettamente erariali sia extra-fiscali, giustificando in quest'ultimo caso l'introduzione di tributi c.d. "di scopo" (a gettito vincolato), ossia di tributi: i) con finalità disincentivanti, che «inaspriscono l'imposizione in modo da condizionare le scelte dei produttori o dei contribuenti» (così G. Melis, *Il principio di capacità contributiva*, in *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2019, 62, in relazione alla c.d. *Porno tax* di cui all'art. 1, comma 466, L. n. 266/2005) ii) a carattere etico-sociale e redistributivo, che conformano il meccanismo tributario a logiche di mercato competitive, arginando condotte opportunistiche e speculative (si pensi, ad esempio, alla c.d. "addizionale" IRES a carico degli enti creditizi e finanziari di cui all'art. 2 D.L. n. 133/2013); iii) c.d. ambientali, i quali gravano su qualsivoglia "unità fisica" che procuri un danno ambientale o, più in generale, incida sul processo biologico e naturale a potenziale detrimento della collettività (v. F. Gallo, "Profili critici della tassazione ambientale", in *Rass. Trib.* 1-2010, 303 ss.).

Sulla legittimità costituzionale di tali particolari aggravii impositivi e, in dettaglio, sulla rispondenza degli stessi al principio di capacità contributiva, v. ampiamente *infra*.

della sovrapposizione di fattispecie tributarie<sup>9</sup> ovvero la mera previsione di imposte straordinarie *una tantum* (specie nei casi di “*windfall profit tax*” o di “*excess profit tax*”)<sup>10</sup>.

Già prima dell'entrata in vigore della Costituzione repubblicana, l'esperienza legislativa italiana aveva conosciuto diverse forme di prelievo sull'extra-profitto. Tale è evidentemente la c.d. imposta di guerra, introdotta con nomi e modalità diverse nel corso dei due conflitti mondiali (1914-1918 e 1939-1945) nei confronti dei «maggiori profitti che le imprese manifatturiere realizzavano per effetto di una maggiore domanda di beni da parte della collettività, o per effetto di un maggior prezzo pagato dallo Stato per ottenere le forniture belliche» sui quali è sin da subito apparso “giusto” applicare una maggiore o una nuova imposta, per «non far sì che un evento drammatico come una guerra potesse risolversi in un affare per qualcuno»<sup>11</sup>.

È evidente, come sostenuto in dottrina, che una «tale imposizione manife-

- 
9. Secondo la più recente dottrina, il fenomeno della sovrapposizione di fattispecie tributarie si verificherebbe «tutte le volte in cui uno stesso presupposto è assunto in tutto o in parte a riferimento di tributi diversi», posti ovviamente a carico di un medesimo soggetto (passivo) d'imposta (v. P. Russo, G. Fransoni, L. Castaldi, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 89). Su quali siano le fattispecie fiscali che concorrono alla formazione di tale sovrapposizione, la dottrina richiama le categorie economico-giuridiche della sovraimposta e, più in particolare, dell'addizionale in senso proprio e della mera maggiorazione d'aliquota, ravvisando nell'addizionale un «inasprimento di una imposta esistente mediante applicazione di una ulteriore aliquota percentuale sull'ammontare dell'imposta anziché sulla base imponibile» (A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 51) e nella maggiorazione d'aliquota un puro incremento di percentuale dell'aliquota di imposta applicato sulla (medesima) base imponibile (così A. Milone, *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, op. cit., 43; G. Marongiu, “Robin Hood Tax’: taxation without ‘constitutional principles?’”, in *Rass. Trib.n.* 5/2008, 1335 ss.). Tanto premesso – per quanto in questa sede interessa – sembra che lo strumento della maggiorazione d'aliquota sia, invero, quello più confacente alla realizzazione della discriminazione qualitativa del reddito societario (v. L. Salvini, “Nomen dei tributi e capacità contributiva”, in Aa.Vv., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014). E ciò in ragione non tanto della richiamata differenza strutturale che diversifica la maggiorazione d'aliquota rispetto all'addizionale, quanto piuttosto della peculiare funzione che contraddistingue le due figure, dovendo la nozione di addizionale in senso proprio essere prettamente ricondotta a quella peculiare “deroga” legislativa (art. 2, comma 1, lett. o), l. n. 42/2009) al divieto di doppia imposizione fiscale di cui agli artt. 67 del D.P.R. n. 600/1973 e 163 del TUIR e, per l'effetto, essere unicamente impiegata in rapporto all'attuazione del federalismo fiscale ex art. 8 l. n. 42/2009.
10. Quanto alle imposte straordinarie *una tantum*, v. A. Milone, *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, op. cit., 75-78; G. Sbaraglia, “La tassazione dell'extraprofitto (Analisi comparata)”, in *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, op. cit., 255-328, i quali, alla luce delle soluzioni adottate nelle legislazioni fiscali straniere, distinguono: a) una tassazione diretta del sovraprofitto, attraverso l'introduzione di determinate *income taxes*; b) una tassazione indiretta dello stesso, mediante la previsione di un'imposta sulla fabbricazione (c.d. *excise tax*). La prima tipologia, nello specifico, ricomprende: i) la *corporate income tax* (delineata sul modello inglese ove non difettano esempi di imposte sull'extra-profitto, quali principalmente la *Petroleum Revenue Tax* del 1975 e la *Windfall Tax* del 1997) diretta a colpire i redditi conseguiti dalle imprese operanti in determinati settori economici (come, ad esempio, i proventi realizzati nel comparto minerario ed estrattivo); ii) la *tassa ad hoc* (riscontabile nella legislazione portoghese) comportante l'introduzione di un apposito prelievo fiscale volto a percuotere «mediante l'applicazione del metodo *fifo* o della media ponderata delle rimanenze di magazzino», il plusvalore eventualmente prodotto da determinati contribuenti (specificatamente individuati dalla legge), comunque assoggettati alla tradizionale imposta sui redditi degli enti collettivi.
11. Così D. Cannata, “Imposizione straordinaria sui sovraprofitto di guerra e definizione della nozione di ‘sovraprofitto’”, in *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, cit., 222. Sul tema dei sovraprofitto di guerra, v. anche G. Borgatta, *La finanza della guerra e del dopoguerra*, Alessandria, 1946; E. D'Albergo, *Economia*, Bologna, 1952; F. De Angelis, “Finanza”, in *Enc. Dir.*, vol. XVIII, 1968, pag. 596.

stava [...] la sua duplice natura, connotata sia da una matrice di ordine fiscale, sia da una matrice di ordine morale e politico, non essendo concepibile che, di fronte ai lutti e alle distruzioni del conflitto bellico, alcune categorie di soggetti lucrassero e conservassero per sé i sopraprofiti conseguiti proprio in occasione ed in conseguenza della guerra stessa»<sup>12</sup>.

Senonché una tale forma di (sovra)imposizione – pur sembrando trovare una propria (ed apparente) giustificazione in quella particolare logica di tassazione la cui istituzione sottenda la tutela di statuiti principi fondamentali afferenti alla sfera (extra-fiscale) etico sociale dell'individuo<sup>13</sup> – presentava, ad una più attenta analisi, il complesso problema di distinguere, all'interno del *quantum* complessivo realizzato dalle società, ciò che fosse “profitto” da ciò che, invece, fosse “sovraprofitto”<sup>14</sup>. Già all'epoca si era infatti osservato come non fosse facile definire il “profitto normale”, le “normali aspettative” e come, in ultima analisi, nemmeno fosse scontato stabilire “che cosa è il normale” per poi riuscire ad individuare il momento a partire dal quale un pro-

---

12. Così A. Milone, *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, cit., 71. Nello stesso senso, v. A. Cova, *Economia, lavoro e istituzioni nell'Italia del Novecento*, Milano, 2002, pp. 347 ss.; P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 74.

13. Quanto sia, però, utile declinare sul piano morale, secondo il paradigma “fisco-etica” (su cui v. ex multis A. Milone, “Capacità contributiva ed etica”, in *Analisi giuridica ed economica della c.d. “Robin Hood Tax”*, cit., 351 ss.; F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007; A. Fedele, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973; L. Salvini, “Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico”, in *Rass. Trib.n.* 6/2007, 1670 ss.), fenomeni di natura squisitamente economica, non è per niente sicuro. È stato, infatti, osservato che spesso è proprio la prospettiva della realizzazione di profitti eccessivi (conseguibili in situazioni di vantaggio) a sollecitare investimenti e ad attirare nuove imprese (“players”) nei settori dove essi più si verificano, creandosi così ulteriore occupazione e determinandosi, attraverso l'espansione dell'offerta, la progressiva riduzione dei prezzi dei beni prodotti (con conseguenti benefici per l'intera collettività). Ne deriva, dunque, che a volte la tassazione dell'extra-profitto diventa addirittura un fattore regressivo e di decrescita economica (v. P. Falasca, C. Stagnaro, *Robin Hood, il principe degli esattori*, Briefing Paper Istituto Bruno Leoni, 56/2008, 5). Sotto tale ultimo profilo appaiono, invero, illuminanti gli insegnamenti della Scuola di Chicago e della Scuola austriaca, secondo cui il mercato denota «un contesto dinamico dove gli extra-profitto realizzati sono dovuti ad efficienza e/o innovazione e creatività, e non a posizioni di rendita». Quanto agli extra-profitto strutturali, in particolare, si osserva che «non sempre le posizioni di monopolio... sono da condannare in quanto frutto di un abuso: i profitti di monopolio sono essenziali nei processi di crescita e di sviluppo. In particolare, la crescita è guidata dall'innovazione, innescata dall'imprenditore, soggetto altamente creativo e dotato delle risorse necessarie per sostenere la ricerca alla base dell'innovazione» (v. sul punto A. Laino, *Imprese e mercati imperfetti*, Milano, 2012, 15 ss.).

14. Sul punto, v. F. Coppola D'Anna, *L'imposta*, in *Rivista di Politica Economica*, 1940, 340 ss., il quale individuava quattro diverse categorie di sopra-profitto, e cioè: a) i sopra-profitto dovuti allo sfasamento “bellico” tra domanda ed offerta; b) i sopra-profitto provenienti da una diminuzione nel costo di produzione, dovuta da una più intensa e più razionale utilizzazione degli impianti; c) i sopra-profitto apparenti, dovuti all'adeguamento dei redditi originari al nuovo livello monetario; d) i sopra-profitto falsi, provenienti da una errata contabilizzazione monetaria degli elementi patrimoniali e che effettivamente costituiscono consumo di capitale. Di questi – a giudizio dell'Autore – solo le prime due tipologie di extra-profitto, vale a dire i sopra-profitto rientranti “nella normalità delle cose”, giustificavano l'aggravio fiscale. Nello stesso senso, v. E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Torino, 1951, 323 ss., secondo il quale sarebbe necessario distinguere il *surplus* dell'impresa (quale eccedenza sui costi) tra *surplus* “produttivo” (cioè «quel *surplus* che è diretto a promuovere il progresso economico, suscitando una maggiore offerta di lavoro, capacità imprenditoriale, capitale») e *surplus* “improduttivo” (quel *surplus* che “non stimola la produzione”). Solo quest'ultimo dimostrerebbe capacità contributiva da assoggettare a tassazione.

fitto cessa di essere “normale” per divenire “sovraprofitto”, così da essere inciso con un (ulteriore) aggravio impositivo<sup>15</sup>.

Sicché l'autorevolezza di tali considerazioni ha di seguito indotto a maturare l'apprezzabile convincimento secondo cui il carattere empirico e talvolta del tutto arbitrario dei criteri volti a (cercare di) separare oggettivamente il profitto “ordinario” da quello “straordinario” fosse poco coerente con il combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost.<sup>16</sup> e fosse quindi inidoneo ad assicurare che l'imposizione straordinaria colpisse effettivamente «il surplus, cioè il reddito eccedente il costo [...] il guadagno che supera la remunerazione indispensabile [...] quindi tutti i sovra-redotti [...] gli incrementi realizzati sui valori dei capitali» e trovasse, per l'effetto, la propria giustificazione in quella «particolare capacità contributiva derivante dal disporre di un guadagno che eccede il reddito normale, le normali aspettative ed i meriti economici del contribuente»<sup>17</sup>.

Della fondatezza di tali assunti sembra, d'altro canto, essersi avveduta non solo la migliore dottrina tributaria<sup>18</sup> ma anche (e soprattutto) il Giudice delle leggi chiamato a pronunciarsi, *incidenter tantum*, sulla legittimità costituzionale di talune (tra le svariate) forme di discriminazione qualitativa dell'imposizione operate dal legislatore tramite la tassazione dell'extra-profitto (strutturale e congiunturale e/o speculativo) asseritamente conseguito da taluni (selezionati) operatori economici.

Il riferimento corre evidentemente all'art. 81, commi 16-18, del D.L. n. 112/2008, con cui il legislatore aveva introdotto un'addizionale all'IRES (c.d. Robin Hood Tax, di seguito RHT) volta a colpire gli extra-profitti congiunturali che sarebbero stati realizzati dalle imprese operanti nel settore petrolifero, del gas ed energetico «in dipendenza dell'andamento dell'economia e [...] dell'aumento dei prezzi e delle tariffe».

Proprio nel dichiarare l'incostituzionalità di tale disposizione, la Corte costituzionale, con la ben nota sentenza n. 10/2015, ha affermato che «...nella specie, posto che il legislatore [aveva] previsto una maggiorazione d'aliquota di una imposizione, qual è l'IRES, che colpisce l'intero reddito dell'impresa, [mancava] del tutto la predisposizione di un meccanismo che consent[isse] di

15. Così L. Einaudi, *Principii di scienza delle finanze*, Torino, 1940, 201-202.

16. Cfr. D. Stevanato, “Perché la Robin Tax sui petrolieri è incostituzionale”, in *Dialoghi Tributari*4/2011, 398, secondo cui: «Non vi è [...] una relazione univoca tra l'ammontare dei ricavi e la presenza di extraprofitti; certo, si può anche assumere che i maggiori profitti vengano fatti dalle imprese di maggiori dimensioni, ma non esiste una relazione sufficientemente affidabile tra livello di ricavi e ammontare gli utili. Un'impresa con un ingente ammontare di ricavi potrebbe benissimo produrre perdite, e per contro un'impresa con minor ricavi potrebbe essere molto profittevole».

17. Così J.A. Hobson, *Taxation*, 2010, 133.

18. Cfr. *ex multis* G. Marongiu, “Robin Hood Tax”: taxation without ‘constitutional principles?’, cit.; Id., “La c.d. “Robin Tax” al vaglio della Corte costituzionale”, in *Dir. Prat. Trib.*, II-2011, 1885 ss.; D. Stevanato, “La “Robin Hood Tax” e i limiti alla discrezionalità del legislatore”, in *GT - Riv. Giur. Trib.* n. 10/2008, 843; Id., “La “Robin Tax” alla prova del giudizio di costituzionalità”, in *Corr. Trib.n.* 20/2011, 1676 ss.; F. Tundo, “Robin tax: come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?”, in *Corr. Trib.n.* 40/2011, 3269 ss.

tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura».

Ed invero, una manifestazione di ricchezza (*i.e.* extra-profitto) non accertata – e peraltro quantificata con criteri “capricciosi” – non può che essere considerata come rappresentativa di una capacità contributiva del tutto ipotetica, ove invece ogni prelievo fiscale, come si è correttamente osservato, «deve avere causa giustificatrice in indici concretamente rilevatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione tributaria»<sup>19</sup>.

Ciò, se non altro, perché il concorso alla spesa pubblica può solo avvenire in base ad una ricchezza effettiva, quantificata con criteri oggettivamente validi e verificabili e non meramente aleatori ed azzardati; predicati, quest'ultimi, che la logica del sovra-profitto sembrerebbe incarnare a dispetto dei primi<sup>20</sup>.

A tale incongruenza dell'imposizione censurata la Corte costituzionale ha affiancato anche quella relativa all'irragionevole pretesa del legislatore della RHT di provvedere a tassare a tempo illimitato extra-profitti di congiuntura, rilevando che «con l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del D.L. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, per fronteggiare una congiuntura economica eccezionale si [era] invece stabilita una imposizione strutturale, da applicarsi a partire dal periodo di imposta 2008, senza limiti di tempo» e che, pertanto, si riscontrava un evidente «conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, le quali, da un lato, [intendevano] ancorare la maggiorazione di aliquota al permanere di una determinata situazione di fatto e, dall'altro, [configuravano] un prelievo strutturale destinato ad operare ben oltre l'orizzonte temporale della peculiare congiuntura».

Ed invero, la tassazione di un determinato *surplus* di ricchezza (*i.e.* dell'extra-profitto) deve necessariamente rinvenire una propria giustificazione – oltre che in termini puramente oggettivi (effettività e corretta quantificazione) e soggettivi (attitudine all'obbligazione tributaria) – anche sotto il profilo della proiezione temporale dell'imposizione, sicché ove si intenda costruire fattispecie discriminatorie, coerenza e ragionevolezza imporrebbero al legislatore di intervenire su situazioni “ordinarie” (extra-profitti strutturali) con misure differenziate a carattere perdurante, mentre su situazioni “straordinarie, eccezionali” (extra-profitti congiunturali e/o speculativi) con disposizioni destinate ad essere contenute in un arco temporale predeterminato, al-

---

19. Così G. Melis, *Il principio di capacità contributiva*, in *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 53.

20. Sulla necessità che ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, debba essere supportata da adeguate giustificazioni in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione, v. G. Bizioli, “L'incostituzionalità della Robin Hood tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio”, in *Rass. trib.*, n. 5/2015, 1079 ss.; L. Carpentieri, “La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi; l'autogoverno degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro”, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2017, I, 223 ss.; G. Marini, voce “Fisco e crisi”, in *Enc. Trec.*, Appendice IX, 2015, 518 ss.



lorché volte a richiedere un unico (puntuale) contributo solidaristico a soggetti privilegiati<sup>21</sup>.

Orbene, la portata “precettiva” di tutti i richiamati principi esige che essi rilevino quale criterio cardine cui il legislatore deve necessariamente conformarsi ogni qualvolta intenda procedere ad una discriminazione qualitativa dell'imposizione, tassando l'extra-profitto ritenuto esistente nel contesto di una data contingenza economica o storico-politica.

Quanto, però, di tali principi se ne sia fatta concreta applicazione è tutto da verificare, se si considera che, pur in assenza di una statuizione espressa del Giudice delle leggi (sorprendentemente non investito della questione), ad essi non pare in alcun modo essersi ispirato il legislatore nella (sovra)imposizione disposta con l'art. 1, commi 716-718, della Legge n. 160/2019, istitutivo della “addizionale” IRES di 3,5 punti percentuali sul reddito derivante da attività svolte sulla base di: a) concessioni autostradali; b) concessioni di gestione aeroportuale; c) autorizzazioni e concessioni portuali rilasciate ai sensi degli articoli 16 e 18 della legge 28 gennaio 1994, n. 84; d) concessioni ferroviarie.

In effetti, l'incostituzionalità (anche) di tale “addizionale” (la cui portata applicativa è stata circoscritta ai periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021) sembrerebbe potersi rinvenire nell'assunto per cui, attraverso il “fine” che la norma ha dichiarato di volere perseguire (ossia quello di «realizzare interventi volti al miglioramento della rete infrastrutturale e dei trasporti»), il legislatore abbia piuttosto voluto “mascherare” la reale intenzione di assoggettare ad imposizione il supposto extra-profitto (strutturale) realizzato dalle (selezionate) imprese operanti in regime concessorio.

Senonché la (giusta) tassazione dell'extra-profitto all'interno dell'IRES, quale indice di capacità contributiva idoneo a giustificare l'aggravio di imposizione tributaria tramite una prevista maggiorazione d'aliquota:

- da un lato, non potrebbe che essere disposta con una motivazione espressa, quantomeno necessaria ad indicare con la massima precisione i criteri con i quali calcolare il sovra-profitto che sarebbe stato effettivamente conseguito dalle predette concessionarie<sup>22</sup>. Ma di tale motivazione – così come pure di ogni altro enunciato normativo diverso dall'indicazione delle so-

21. Su tali considerazioni si sviluppa l'ulteriore tema attinente al principio di coerenza tra il “mezzo” configurato e il “fine” perseguito, risolvendosi nella necessità che solo le misure straordinarie (transitorie e occasionali) possono giustificare il ricorso alla decretazione d'urgenza, quale strumento destinato ad operare unicamente nell'ipotesi in cui «la improrogabilità delle misure progettate dal Governo non consente che le stesse possano compiersi efficacemente ed immediatamente dalle Camere» (così L. Paladin, “In tema di decreti-legge”, in *Riv. Trib. dir. pubbl.*, 1958, 557). Su tali questioni, v. ampia disamina di G. Marongiu, “Il Parlamento convertito alle “conversioni”: l'abuso del decreto-legge fiscale”, in *Riv. Trim. dir. trib.*, 2012, 653 ss.

22. In altri termini, la disposta “addizionale” in commento sembra prescindere da una valutazione della capacità economica colpita, posto che essa configurerebbe una misura selettiva che grava solo su talune (selezionate) imprese – le quali non paiono denotare aprioristicamente una maggiore attitudine alla contribuzione rispetto ad altri operatori economici ordinariamente incisi dall'IRES nella misura del 24% – e che colpisce (non già il solo asserito extra-profitto, bensì) l'intero relativo reddito.

cietà incise e del *quantum* di maggiorazione cui assoggettarle – non vi è traccia nel disposto legislativo in questione, con ciò evidenziandosi l'assenza dei presupposti necessari a legittimare la discriminazione (del reddito) delle selezionate concessionarie<sup>23</sup>;

- dall'altro, non potrebbe che essere realizzata con misure impositive differenziate secondo i presupposti fattuali (ordinari o eccezionali) che ne giustificano la previsione. Ma di tali presupposti il legislatore sembra non aver proprio tenuto conto, se si considera che appare quantomeno contraddittorio che “al fine” (del tutto ordinario) «di realizzare interventi volti al miglioramento della rete infrastrutturale e dei trasporti» sia stato impiegato un provvedimento legislativo di durata limitata (in specie, triennale). Si sarebbe potuto obiettare che la circoscritta efficacia temporale della “addizionale” in questione si giustificasse con la durata triennale della programmazione economico-finanziaria attuata con la legge di bilancio, all'interno della quale la medesima previsione è stata configurata. Ma questo non avrebbe spostato il problema, in quanto coerenza avrebbe voluto che i suddetti “interventi”, avendo carattere ordinario, avessero trovato il loro naturale finanziamento in un provvedimento strutturale, e non comunque soltanto temporaneo.

Tirando qui una prima conclusione, appare dunque evidente come il legislatore sembrerebbe ben lontano dalla completa (e puntuale) applicazione dei sopra richiamati principi in materia di configurazione di fattispecie discriminatorie, mostrandosi la sua valutazione ancora evidentemente relegata a connotazioni arbitrarie e/o discrezionali, laddove invece la *voluntas* di colpire l'extra-profitto (sia strutturale sia congiunturale-speculativo) non può fondarsi su una mera scelta inopinata, dovendo piuttosto:

a) sottendere una *ratio legis* idonea ad individuare presupposti di fatto quali effettivi indici di capacità contributiva, sicché la “ragione” dell'incremento fiscale deve chiaramente trasparire dagli enunciati normativi che costituiscono la struttura di fattispecie, correttamente costruita in rapporto allo scopo perseguito;

b) presupporre la predisposizione di un rigoroso meccanismo che consenta di tassare separatamente (e più severamente) solo l'eventuale parte di profitto suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data situazione (strutturale o congiunturale);

c) soddisfare le esigenze di proiezione temporale, sicché a fronte di accadimenti di natura straordinaria è imposto al legislatore il vincolo della necessaria transitorietà dell'imposizione tributaria, mentre in presenza di situazioni ordinarie è doveroso il ricorso a riforme di struttura, destinate ad esplicare i propri effetti in via stabile e continuativa.

Solo una volta adempite tutte le richiamate condizioni non sorgono osta-

---

23. In quest'ottica, il “fine” dichiarato in apertura della norma, con cui sembra che il legislatore abbia inteso giustificare la (sovrapposta) fattispecie tributaria, non è sufficiente ad integrare gli estremi della motivazione, essendo piuttosto soltanto l'indicazione della destinazione che si intende dare al gettito atteso dall'applicazione della norma.

coli alla possibilità per il legislatore di prevedere che all'incremento di ricchezza (conseguente all'emersione di extra-profitti) corrisponda un altrettanto significativo incremento di tassazione relativamente al (solo) *surplus* qualificato come effettivo indice di capacità contributiva, in quanto tale idoneo a fondare una (lecita) discriminazione qualitativa d'imposta.

Sennonché, come subito si vedrà, è indubbio che – incorrendo nelle medesime incongruenze del passato – a nessuna delle prime due citate condizioni pare tutt'oggi essersi attenuto il legislatore nella previsione del Contributo straordinario qui discusso.

3. (*Segue*) *Il contributo straordinario contro il caro bollette* - Quanto alla prima condizione, in particolare, il presupposto del Contributo non è individuato dal legislatore. Ed invero, come sopra rilevato, dal tenore letterale della norma non si comprende quale sia la manifestazione di capacità contributiva che l'imposta intende effettivamente colpire. Ciò basterebbe di per sé ad evidenziare l'assenza della "ragione" del disposto incremento fiscale, non trasparendo alcun indice rilevatore di ricchezza dall'enunciato normativo che costituisce la struttura di fattispecie. Né si dica che a tale conclusione osti, in un certo qual senso, il riferimento contenuto all'extra-profitto nei lavori preparatori; i quali, a ben vedere, non potrebbero colmare una tale lacuna normativa. Ed infatti, oltre alla circostanza per cui, per costante giurisprudenziale, «ai lavori preparatori può riconoscersi un valore unicamente sussidiario nell'interpretazione di una legge, che trova un limite [nella] volontà obiettiva della legge, quale emerge dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse»<sup>24</sup>, si deve considerare che in materia tributaria, l'art. 23 Cost., prevedendo una chiara riserva (ancorché relativa) di legge in relazione alle "prestazioni patrimoniali", impone al legislatore di identificare gli elementi essenziali della fattispecie impositiva (ivi incluso, ovviamente, il relativo presupposto) proprio nella legge istitutiva del tributo.

Venendo alla seconda delle citate condizioni, invece, ove pure la *ratio legis* del Contributo fosse realmente rinvenibile nella tassazione dell'extra-profitto delle imprese energetiche, come emerge dai lavori parlamentari, la sua concreta articolazione tecnica si dimostrerebbe, invero, del tutto inidonea allo scopo perseguito: il Contributo non sembrerebbe, cioè, in alcun modo progettato per incidere su una materia imponibile coincidente con (presunti) sovrapprofitti energetici. Ed infatti, la modalità di determinazione dell'imponibile («l'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021») non parrebbe, neanche in base all'*id quod plerumque accidit*, idonea a misurare (o almeno a misurare in tutti

24. Sul punto, v. *ex multis* Cass. civ. ord. n. 35064/2021 e, tra le più datate, Cass. civ. n. 3276/1979 nonché le conformi Cass. civ. n. 3550/1988 e Cass. civ. n. 2454/1983.

i casi) un effettivo incremento (speculativo) di ricchezza da assoggettare a tassazione. In questo senso, del resto, i primi autorevoli commentatori<sup>25</sup> non hanno mancato di constatare, a tacer d'altro, come:

1) innanzitutto, l'incremento è misurato su un arco temporale pesantemente inciso dagli effetti economici depressivi della pandemia Covid-19 e quindi di per sé inidoneo a costituire un parametro di riferimento "normale", adatto a misurare per differenza un ipotetico extraprofitto. Rispetto a questo parametro, come si è osservato, almeno una parte dell'incremento del saldo attivo IVA può essere dovuto alla normale ripresa degli affari, anziché costituire un extra-profitto;

2) secondariamente, in un'ottica eminentemente distorsiva rispetto al calcolo idealmente corretto, talune componenti di per sé estranee alla logica del sovra-profitto potrebbero essere incluse nel computo del Contributo solo perché relative ad operazioni soggette ad IVA; mentre, viceversa, tal altre componenti – espressione di un potenziale extra-profitto – potrebbero essere escluse dal predetto computo, in quanto non rientranti nel perimetro applicativo dell'imposta. Si pensi, rispettivamente, all'ipotesi in cui il predetto incremento sia determinato da operazioni "straordinarie" come le cessioni di partecipazioni<sup>26</sup>, ovvero al caso, piuttosto frequente, in cui i costi, anch'essi aumentati data la contingenza economica, siano rappresentati da differenziali negativi realizzati su contratti derivati non soggetti ad IVA<sup>27</sup> e quindi non computabili ai fini del contributo;

3) ancora, sul versante delle accise, poiché esse sono una componente del corrispettivo esposto nelle fatture attive, ma non compaiono nelle fatture di acquisto, è ben possibile che – ove si sia verificato rispetto al periodo di riferimento un incremento dei volumi venduti – l'imponibile del contributo sia dovuto, anche in parte rilevante, proprio ad un margine positivo costituito dalla maggiore accisa incassata, che non può evidentemente in alcun modo essere considerato un extraprofitto per l'impresa.

Un ulteriore elemento di irragionevolezza del prelievo potrebbe, peraltro, essere rinvenuto nella prefigurazione di una retroattività c.d. impropria della norma, in quanto, pur istituendo un contributo straordinario da riscuotersi in futuro, la base imponibile è determinata sulla base del raffronto tra saldi

---

25. Cfr. L. Salvini, "Il contributo straordinario contro il caro bollette a carico delle imprese energetiche", in *www.fiscalitadellenergia.it* e, in aggiunta, G. Zizzo, "La costituzionalità dubbia dell'imposta sugli extraprofitti", in *Il Sole24Ore*, 30 giugno 2022; D. Stevanato, "Extraprofitto: una tassa ingiusta, inutile e dannosa", in *IBL Focus*, 21 marzo 2022; R. Iaia, "Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. caro bollette (art. 37 D.L. n. 21/2022)", in *Riv. dir. trib.* 24 giugno 2022; F.S. Marini, G. Marini, "Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofitti energetici", in *il fisco*. 39/2022, 3745 ss.

26. Com'è noto, anche le operazioni esenti (quali esse sono) devono essere indicate nella liquidazione periodica IVA, a meno che il contribuente non abbia richiesto l'esonero da adempimenti ex art. 36-bis D.P.R. n. 633/1972.

27. Sul punto, l'A.f. è tuttavia di recente intervenuta con la ris. n. 1/2022 in cui ha sostenuto – in contrasto con la prassi a lungo seguita dagli operatori, fondata su una risoluzione del 1998 – che i contratti derivati danno luogo ad operazioni soggette ad IVA (esenti) la cui base imponibile è costituita dal differenziale.

di operazioni attive e passive già eseguite e registrate prima dell'imposizione del Contributo<sup>28</sup>.

Se ne trae, pertanto, evidente conferma che, stante l'assenza di una *ratio legis* idonea ad individuare presupposti di fatto quali effettivi indici di capacità contributiva e, in aggiunta, di un rigoroso meccanismo che consenta di tassare più severamente solo l'asserita parte di profitto connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dagli operatori del settore energetico, il Contributo non sembrerebbe di per sé idoneo – così come attualmente configurato – a giustificare una peculiare ipotesi di discriminazione qualitativa dell'imposta.

E tale ultima conclusione, come subito meglio si vedrà *infra*, non parrebbe in alcun modo confutabile né sul presupposto che, nel caso in questione, risulterebbe pacificamente integrata la (terza) sopra richiamata condizione della proiezione temporale (essendo la misura ad oggi disposta in via straordinaria e, nello specifico, per il solo periodo d'imposta 2022) né, tantomeno, sulla base di quanto a più riprese sostenuto dalla dottrina tradizionale circa le fattispecie impositive temporanee e di durata limitata, in relazione alle quali si è invero osservato che «la tipologia dei guadagni “non meritati” [...] ben può prestarsi non solo a deputare diritto di cittadinanza all'imposizione fiscale in sé (insistente su di una giustificazione etica del prelievo), ma altresì a fornire albergo a trattamenti tributari differenziati (sotto forma di discriminazioni [...] qualitative, attraverso la specifica, distinta e autonoma tassazione rispetto ad altre fonti di ricchezza)»<sup>29</sup>.

**4. Le legittime ipotesi (temporanee) di discriminazione qualitativa dell'imposizione tributaria** - Come si è appena anticipato, il nostro ordinamento conosce talune ipotesi in cui a fronte di eventi eccezionali (connessi a situazioni socio-economiche congiunturali e/o speculative), il legislatore ha legittima-

28. In merito, si osserva come la Commissione europea, nella comunicazione *REPowerEU: Joint European Action for more affordable, secure and sustainable energy* dell'8 marzo 2022, nel consentire agli Stati membri di introdurre strumenti di tassazione dei profitti straordinari delle aziende energetiche per tagliare i costi delle bollette, abbia esplicitato la necessità di adottare misure non retroattive, oltre che intercettanti esclusivamente gli eventuali “extraprofiti” realmente conseguiti.

29. Così A. Milone, *Capacità contributiva ed etica*, in *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, cit., 367. Tale conclusione è altresì avallata dalla Corte di Giustizia dell'UE (v. caso *Iberdrola*, proc. C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11, C-640/11) la quale – pronunciandosi sulla compatibilità con il diritto dell'UE di una tassazione più elevata nei confronti degli operatori economici attivi nel settore delle produzioni di energia elettrica che avevano gratuitamente ricevuto dallo Stato diritti di emissione ambientale liberamente commerciabili e cedibili ai terzi – ha rilevato come debba considerarsi legittima e non contrastante con il diritto unionale una normativa nazionale «[...] che riduce la remunerazione dei produttori di elettricità per compensare gli utili eccezionali risultanti dall'assegnazione a titolo gratuito delle quote di emissioni». Si evince, dunque, come la CGUE ammetta la legittimità di tipologie di tributi, anche particolarmente incisivi «a condizione che il tributo sia modulato in maniera tale da permettere di distinguere l'extraprofito ritratto dall'operatore economico rispetto al complessivo reddito dello stesso che derivi, invece, da attività sottoposte ad un normale rischio di mercato» (così A. Marcheselli, S.M. Ronco, “La ‘incostituzionalità differita’ della c.d. ‘Robin Hood Tax’, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione Europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di ‘teratogenesi’ giuridica”, in *Consulta Online*, Fasc. III, 2015, 659).

mente imposto trattamenti fiscali “discriminatori” in capo a talune selezionate categorie di contribuenti.

Esemplificando, si tratta: a) dell'imposta “straordinaria” del 6 per mille, istituita dall'art. 7, comma 6, del D.L. n. 333/1992 (come sostituito dalla Legge n. 359/1992) sull'ammontare dei depositi bancari e postali, quale risultava dalle scritture contabili alla data del 9 luglio 1992; b) del “contributo straordinario per l'Europa” (di cui all'art. 3, commi 193-203, della Legge n. 662/1996); c) della sovrimposta comunale sui fabbricati (c.d. Socof) ex art. 19 del D.L. n. 55/1983; d) dell'imposta straordinaria sugli immobili (c.d. ISI), di cui all'art. 7, comma 1, del D.L. n. 333/1992; e) della “addizionale” all'IRES a carico di (taluni) enti creditizi e finanziari, della Banca d'Italia e degli enti che esercitano attività assicurativa (art. 2, comma 2, del decreto-legge n. 133/2013).

Poiché le questioni di legittimità costituzionale sollevate in relazione a ciascuna delle predette (sovra)imposizioni sono state del tutto rigettate dal Giudice delle leggi<sup>30</sup>, si è osservato come la giustificazione di tali imposizioni dovesse rinvenirsi nel carattere eccezionale delle stesse e, in particolare, nella maggiore elasticità che viene riconosciuta dalla Consulta al principio di capacità contributiva in caso di prelievi straordinari e di durata limitata (quali sono, del resto, le descritte fattispecie). In effetti, sotto tale profilo la stessa Consulta ha riconosciuto che «la discrezionalità del legislatore è particolarmente ampia quando trattasi di dettare disposizioni transitorie (v., *ex plurimis*, le ordinanze n. 131 del 1988 e n. 66 del 1994)»<sup>31</sup>.

Senonché, deve ritenersi che la predetta giustificazione sia rinvenibile – più che nella natura temporanea dell'imposizione – nel diverso presupposto che accomuna tali fattispecie discriminatorie; presupposto che, a ben vedere, non è ritraibile (come nelle previsioni esaminate nel precedente par. 2) nella volontà del legislatore di colpire un ipotetico sovra-profitto realizzato dai contribuenti incisi, quanto piuttosto nel particolare mercato in cui quest'ultimi operano, ovvero nella particolare organizzazione di cui essi dispongono per l'esercizio della propria attività.

A riprova di ciò si deve infatti osservare che la temporaneità dell'imposizione, pur costituendo un parametro interpretativo più “elastico”, non è tuttavia di per sé sola idonea a giustificare un'ipotesi di discriminazione qualitativa dell'imposta, dovendo essa comunque informarsi ai precetti costituzio-

---

30. Il riferimento corre, rispettivamente, a Corte cost. nn. 143/1995, 341/2000, 159/1985, 21/1996, 288/2019 (su cui v. *infra*), secondo cui le disposte (sovra)imposizioni appaiono legittime sul presupposto che «la capacità contributiva, quale idoneità alla obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposizione è collegata, va, in linea di principio, ravvisata in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà ed irrazionalità» e che, dunque, “un'imposta straordinaria connotata da modalità eccezionali ed inserita in un contesto di misure finanziarie di carattere generale» è «...tale da non alterare, secondo un canone valutativo altra volta fatto proprio dalla Corte, il sistema tributario considerato in tutte le sue componenti (sentenza n. 159 del 1985)» (così Corte cost. n. 143/1995).

31. Così Corte cost. sent. n. 21/2005.

nali della materia<sup>32</sup>. In questa prospettiva, del resto, la Corte, giudicando della (il)legittimità dell'art. 9, commi 2 e 22, del D.L. n. 78/2010<sup>33</sup>, ha affermato che «...l'eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è [...] suscettibile senza dubbio di consentire al legislatore anche il ricorso a strumenti eccezionali» e che, ciò nonostante, «...è compito dello Stato garantire, anche in queste condizioni, il rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, il quale, certo, non è indifferente alla realtà economica e finanziaria, ma con altrettanta certezza non può consentire deroghe al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale»<sup>34</sup>.

Ciò evidenzia quindi come neppure la natura temporanea dell'imposizione è in grado di "supplire" all'assenza (di anche solo una) delle richiamate condizioni cui è, di fatto, subordinata la (legittima) tassazione dell'extra-profitto. Ed in questo senso, la ricerca di diversi indici di capacità contributiva da assoggettare ad imposizione (quali il particolare mercato e/o la particolare organizzazione) ne è, appunto, la conferma.

Sotto tale ultimo profilo, invero, la stessa Corte costituzionale – nel dichiarare l'illegittimità della RHT (anche) per l'assenza, come visto, «di un meccanismo che consent[isse] di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo»– ha di converso giudicato legittima, sia pur in astratto, una forma di discriminazione qualitativa basata sulla tassazione di peculiari presupposti economici (la rendita di posizione di cui godono talune selezionate imprese che operano all'interno di mercati "privilegiati") proprio elevando (non già l'extra-profitto, bensì) il particolare mercato e/o la particolare organizzazione di cui godono taluni operatori economici ad effettivo (ed autonomo) fatto indice di capacità contributiva. Ed

32. V. da ultimo Corte cost. sent. n. 262/2020 secondo cui "il sistema tributario" deve rimanere «saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale», anche a fronte di una «temporaneità dell'imposizione... che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali».

33. Le censure denunciate riguardavano le decurtazioni: a) per i soli magistrati, dell'indennità speciale del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013"; b) per tutti i dipendenti delle amministrazioni pubbliche (anche di qualifica dirigenziale), del 5% sulla parte di salario eccedente gli € 90.000 lordi annui e del 10% su quella che superasse il tetto degli € 150.000, a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013. La Corte, esaminando la disciplina di tali riduzioni alla luce dei criteri indicati dalla giurisprudenza costituzionale, ha rilevato che, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato e dalla natura temporanea dell'imposizione, esse concretizzassero prestazioni patrimoniali lesive del principio di uguaglianza. Con dette riduzioni - ha osservato la Consulta - il legislatore, a parità di capacità contributiva e in violazione degli artt. 3 e 53 Cost., ha deciso di colpire arbitrariamente ed irragionevolmente solo una determinata classe sociale, ossia i dipendenti pubblici, e con misure ancor più stringenti (rispetto agli stessi dipendenti pubblici) una ancor più circoscritta classe di contribuenti, vale a dire i magistrati, realizzando così un "selettivo ed odioso tributo speciale *ratione subjecti*".

34. Così Corte cost. sent. n. 223/2012. Il principio è, del resto, pacificamente consolidato nell'orientamento del Giudice delle leggi, il quale ha recentemente ricordato che «di per sé [...] la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali» (così, da ultimo, Corte cost. sent. n. 165/2021).

infatti, nella già citata sentenza n. 10/2015 la Corte ha statuito che «...non è del tutto implausibile ritenere che [un] 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. Tutto ciò premesso, occorre rimarcare che la possibilità di imposizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (sentenze n. 142 del 2014 e n. 21 del 2005)».

E in questa stessa ottica deve essere letta l'interpretazione recentemente fornita dalla pronuncia della Corte costituzionale n. 288/2019<sup>35</sup>, la quale ha dichiarato infondata la questione di legittimità della citata "addizionale" di cui all'art. 2, comma 2, del D.L. n. 133/2013. Quello che più rileva in questa sede è che, sulla scorta di quanto già in precedenza affermato<sup>36</sup>, la Corte ha ritenuto l'appartenenza a particolari mercati, con "barriere all'entrata" e "una concorrenza... limitata", "uno specifico e autonomo indice di capacità contributiva" idoneo a giustificare la "addizionale" all'IRES disposta, nella fattispecie in esame, a carico di determinati enti creditizi e finanziari (ivi compresi Banca d'Italia e società assicurative), in quanto «...il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica».

Orbene, in base a tutto quanto sopra osservato, appare piuttosto evidente come il Giudice delle leggi sia ben propenso a riconoscere che il particolare mercato e la particolare organizzazione costituiscono indici maggiormente idonei (e certamente più affidabili) rispetto all'extra-profitto (specie laddove esso non sia in concreto individuabile né, tantomeno, distinguibile dall'ordinario profitto in base a puntuali criteri oggettivi) per legittimare eventuali

---

35. Sul tema, cfr. G. Frasoni, "Un'importante sentenza della Corte costituzionale sulla legittimità delle discriminazioni qualitative", *Commento a Corte cost., sent. 23 dicembre 2019, n. 288*, 26 dicembre 2019, il quale evidenzia come «il legislatore può non implausibilmente dare rilevanza, ai fini della applicazione di regimi differenziati, al distinto e «significativo potere di mercato» che alcune imprese detengono rispetto alla generalità degli operatori economici (nel caso di specie, si sarebbe trattato del "potere di mercato" di cui sarebbero titolari gli intermediari finanziari a cagione del carattere oligopolistico dei mercati finanziari e di "un certo grado (variabile in relazione ai servizi e ai settori) di anelasticità della domanda"».

36. Nella stessa sent. n. 288/2019 si è, del resto, evidenziato come la Corte costituzionale «già in altre occasioni ha giudicato infondate, in presenza di oggettive giustificazioni, censure riferite a tributi istituiti solo per alcuni soggetti passivi all'interno di una determinata categoria: nella sentenza n. 201 del 2014 ha ritenuto, infatti, che non fosse ingiustificata la limitazione al solo "Settore finanziario" della platea dei soggetti passivi sottoposti al prelievo "addizionale" sulle remunerazioni in forma di *bonuse stock options*; in senso analogo, nella sentenza n. 269 del 2017 si è affermato che «non è irragionevole che le spese di funzionamento dell'autorità preposta al corretto funzionamento del mercato [AGCM] gravino sulle imprese caratterizzate da una presenza significativa nei mercati di riferimento [con fatturato superiore a 50 milioni di euro] e dotate di considerevole capacità di incidenza sui movimenti delle relative attività economiche».



ipotesi di discriminazione qualitativa dell'imposizione. Ne deriva, pertanto, che al cospetto di situazioni sia strutturali sia congiunturali-speculative, la "sostituzione" della tassazione straordinaria dell'extra-profitto con quella (più ragionevole) dei predetti indici parrebbe, nella sostanza, meglio rispondere ai canoni elaborati dalla giurisprudenza costituzionale.

Operare una discriminazione in questi termini implicherebbe, a ben vedere, la necessità di "tradurre" eventuali "imposizioni differenziate" all'interno della "struttura" dell'IRAP, tassandosi non già un incerto e fantomatico reddito da extra-profitto, ma il maggior "valore aggiunto" (stimato entro una base imponibile facilmente determinabile) che la straordinaria qualità della "autonoma organizzazione" di talune imprese è in grado di ragionevolmente produrre. Tale valore, infatti, non necessiterebbe di alcuna distinzione tra profitto e sovra-profitto; e risponderebbe, invero, allo stesso intento discriminatorio, solo colpendo la qualità dell'autonoma organizzazione<sup>37</sup> invece che la (arbitraria) natura del supposto extra-profitto (strutturale e congiunturale-speculativo) ritraibile dalle medesime realtà imprenditoriali (energetiche, farmaceutiche, telematiche, etc.)<sup>38</sup>.

A riprova di quanto appena detto sta, a tacer d'altro, il fatto che – come si è osservato – le sole sovra(imposizioni) in cui si è assunto a fatto indice di capacità contributiva il particolare mercato e/o la particolare organizzazione (e non anche, invece, l'extra-profitto) hanno, a tutt'oggi, superato il vaglio di costituzionalità. Basti, al riguardo, considerare che il medesimo "presupposto" economico (*i.e.* la rendita di posizione di cui godono talune selezionate imprese che operano all'interno di mercati ritenuti particolarmente idonei a generare extra-profitti, a volte anche abbastanza consistenti) è stato tenuto in debita considerazione due volte dal Giudice delle leggi; ma ciò con risultati diametralmente opposti, dichiarandosi: nel primo caso l'illegittimità costituzionale della "addizionale" istituita a carico delle imprese operanti nei settori petrolifero, del gas ed energetico (RHT); nel secondo caso, la conformità ai principi costituzionali della "addizionale" istituita a carico degli enti creditizi e finanziari.

Il punto dirimente è, allora, da rinvenirsi proprio nella diversa costruzione delle due fattispecie qui prese in considerazione: l'una (la RHT) che come indice di capacità contributiva ha indicato l'ipotetico extra-profitto ritraibile dall'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico; l'altra (la "addi-

37. Peraltro, è proprio in relazione alla diversa qualità dell'autonoma organizzazione posseduta dai vari settori di impresa che la Consulta, con la pure già citata sentenza n. 21/2005, è riuscita a giustificare gli incrementi dell'aliquota IRAP disposti dal D.Lgs. n. 446/1997 e dalla legge n. 488/1999 nei confronti delle banche ed altri enti finanziari nonché delle imprese di assicurazione. Né ha mai suscitato critiche la maggiorazione dell'aliquota IRAP prevista a carico delle "piccole società concessionarie" dalla Legge n. 111/2011.

38. E ciò poiché, essendo l'IRAP un'imposta reale, essa ammette come particolare espressione di maggiore capacità contributiva ex artt. 3 e 53 Cost. anche la "mera potenzialità" economica, altresì valutabile sulla base di situazioni di vantaggio riferibili a peculiari rendite di posizione (strutturali) o ad improvvisi mutamenti delle condizioni di mercato (congiunturali-speculativi) (v. sul punto G. Melis, "Il principio di capacità contributiva", in *Manuale di diritto tributario*, cit., 52).

zionale” all’IRES a carico dei suddetti enti) che invece ha preso in considerazione la peculiare forma di mercato in cui i contribuenti incisi esplicano, di fatto, la propria attività.

Ebbene, nella delineata prospettiva, del tutto errato sarebbe ritenere che con l’introduzione del Contributo straordinario il legislatore abbia quantomeno voluto recepire tali insegnamenti. Si deve infatti osservare che tramite la previsione della misura in questione il legislatore – oltre a non avere soddisfatto, come sopra visto, le condizioni richieste per la corretta tassazione degli asseriti extra-profitti conseguiti dagli operatori del settore energetico (extra-profitti, come osservato, non individuati) – non ha neppure inteso ricorrere, in alternativa, ai presupposti del particolare mercato e/o della particolare organizzazione, di cui non vi è traccia nel dettato normativo, per (tentare di) giustificare – e rendere quindi conforme al generale canone di capacità contributiva – il disposto aggravio fiscale.

Ma non solo. Perché pur volendo ammettersi che il legislatore abbia, in sostanza, ambito a “colpire” tali ultimi presupposti (e ciò non è!) egli non li avrebbe comunque ben “tradotti” nella struttura della fattispecie impositiva. Basti, in proposito, solo osservare che l’IRAP ha logiche ben diverse (e ben più ragionevoli) di quelle del Contributo. Invero, mentre il Contributo tassa un presupposto *incrementale*, dato dal differenziale – se positivo – tra due saldi, l’IRAP individua e misura un presupposto puntuale e istantaneo, quale è il valore della produzione in un dato esercizio.

Peraltro, l’IRAP si preoccupa, per evidenti ragioni di rispondenza a Costituzione, di assoggettare ad imposizione un valore della produzione netto, consentendo la deduzione di tutti i costi che hanno concorso alla realizzazione di quella ricchezza che intende tassare ed escludendo quelli che, secondo la logica del tributo, non vi hanno concorso: proprio in questa prospettiva, essa tiene conto degli ammortamenti e dei costi operativi, mentre non attrae l’operatività straordinaria. Tale logica è completamente assente nella determinazione del Contributo che, proprio perché privo di un presupposto tassabile o comunque inidoneo ad intercettare un preteso sovraprofitto, si “appiattisce” sul differenziale tra saldi IVA senza preoccuparsi in alcun modo di individuare e, quindi, misurare correttamente la ricchezza tassata.

Di conseguenza, esso finisce con l’escludere dalle proprie componenti negative le più significative passività prodotte dalle imprese, primi tra tutti i costi di investimento e gli ammortamenti.

Se ne trae, dunque, definitiva conferma che, stante (anche) la mancata individuazione nella struttura di fattispecie di una *ratio legis* sottesa ad incidere su peculiari presupposti impositivi quali il particolare mercato e/o la particolare organizzazione, il Contributo sembrerebbe assolutamente inidoneo – anche sotto tale autonomo, distinto ed ulteriore profilo – a fondare una valida ipotesi di discriminazione qualitativa dell’imposta.

**5. Conclusioni** - Tirando le fila del discorso, in estrema sintesi, può osservarsi come l’aumento di ricchezza per effetto dell’emersione di extra-profitti può comportare un corrispondente incremento di tassazione e, quindi, giu-

stificare ipotesi di discriminazione qualitativa dell'imposizione solo entro ben precisati limiti motivazionali (*i.e.* indicazione della *ratio legis* correttamente costruita in rapporto allo scopo perseguito), tecnico-operativi (*i.e.* pre-determinazione dei criteri di calcolo con i quali tassare separatamente e più severamente solo il *surplus* conseguito) e temporali.

Diversamente, discriminazioni qualitative riconducibili a situazioni sia strutturali sia congiunturali e/o speculative possono essere operate sulla base di diversi indici di capacità contributiva che non può ravvisarsi nell'extra-profitto ma nel peculiare mercato e/o nella particolare organizzazione di cui dispongono determinati operatori economici; trattasi, invero, di presupposti funzionali a rendere più coerente una (sovra)imposizione strutturata all'interno dell'IRAP, piuttosto che nell'ambito di altre fattispecie impositive.

Il tutto, ovviamente, nel rispetto del criterio fondamentale che la Costituzione ha elevato a rango di principio cardine del sistema tributario, e cioè il principio di capacità contributiva, quale predicato dei più generali canoni di eguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità<sup>39</sup>.

Nell'introdurre qualsivoglia fattispecie discriminatoria (ed anche, beninteso, all'interno della struttura dell'IRAP) il legislatore deve invero sempre tener conto degli insegnamenti forniti, sin dal principio, dal Giudice delle leggi secondo cui, in particolare, «...il precetto enunciato nell'art. 53, primo comma, della Costituzione, per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, [...] che [...] sul piano garantistico costituzionale [...] deve essere inteso come espressione dell'esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza»<sup>40</sup>.

Sicché, sulla scorta di «...quel principio di eguaglianza tributaria, per cui la Corte ha affermato [...] “che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale», attuando in tal modo l'«esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza” [...], la discriminazione qualitativa dei redditi [...] richiede per dimostrarsi costituzionalmente legittima che a questa diversità corrisponda una peculiare e differenziata capacità contributiva»<sup>41</sup>.

Ebbene, quanto di tali insegnamenti abbia fatto buon governo il legislatore con la recente introduzione del Contributo straordinario contro il caro bollette, giusto per qui tornare all'attuale indagine, sarà il Giudice delle leggi a doverlo vagliare.

39. Sull'interpretazione costituzionale di tali principi, v. *ex multis* M. Cartabia, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Palazzo della Consulta, 24-26 ottobre 2013; G. Scaccia, "Controllo di ragionevolezza delle leggi e applicazione della Costituzione", in *Nova juris interpretatio*, Roma, 2007, 386-302; L. Paladin, "Il principio", in *Riv. dir. Trib.*, 1997, 305; Id., "Ragionevolezza (principio di)", in *Enc. dir.*, Milano, I-1997, 899 ss.

40. Così Corte cost. sent. n. 120/1972; negli stessi termini, Corte cost. sent. n. 155/1963.

41. Così Corte cost. sent. n. 42/1980.

Ed in proposito, la circostanza per cui quest'ultimo – nell'ambito dei giudizi amministrativi promossi da taluni operatori del settore energetico volti all'annullamento del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 giugno 2022 con cui sono stati definiti gli adempimenti (anche dichiarativi) e le modalità di versamento del Contributo nonché della successiva circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 23 giugno 2022 – non sia stato investito della questione di costituzionalità dell'art. 37 del D.L. n. 21/2022 per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. non depone nel senso della ritenuta legittimità del Contributo. Al riguardo, occorre invero considerare che con le pronunce c.d. "gemelle"<sup>42</sup> depositate lo scorso 16 novembre, il TAR del Lazio – sul presupposto che il Contributo assuma una connotazione essenzialmente tributaria<sup>43</sup> e che gli atti censurati non abbiano "natura regolamentare o comunque di atti a contenuto generale"<sup>44</sup> – ha riscontrato un "difetto assoluto di giurisdizione" sui provvedimenti impugnati<sup>45</sup> e, di conseguenza, ha omesso la rimessione alla Corte costituzionale delle questioni di legittimità sollevate solo perché irrilevanti ai fini della risoluzione del giudizio principale<sup>46</sup>.

---

42. Cfr. TAR del Lazio, sent. nn. 15214, 15215, 15216 e 15217 del 16 novembre 2022.

43. Secondo il TAR del Lazio, in particolare, si rinviengono nella struttura del Contributo tutti «i caratteri identificativi generali del tributo» quali, segnatamente: «- la matrice legislativa della prestazione imposta, in quanto il tributo nasce direttamente in forza della legge, risultando irrilevante l'autonomia contrattuale (Corte cost., n. 58 del 2015); - la doverosità della prestazione (Corte cost., n. 141 del 2009, n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005), che comporta un'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995 e n. 26 del 1982); - la circostanza che i soggetti tenuti al pagamento del contributo non possono sottrarsi a tale obbligo e la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti (Corte cost., n. 238 del 2009, punto 7.2.3.2, nonché, in relazione al contributo al SSN, Cass. civ., sez. un., n. 123 del 2007, che ne ha affermato la natura tributaria); - il nesso con la spesa pubblica, nel senso che la prestazione è destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995, n. 26 del 1982, nonché, tra le altre, Cass. civ., sez. un., n. 21950 del 2015 e n. 13431 del 2014)».

44. Secondo il TAR del Lazio, in particolare, la natura non regolamentare o comunque di atti a contenuto generale dei provvedimenti censurati appare conclamata dalla circostanza per cui «...nel caso in esame [...] sia l'atto direttoriale che la circolare n. 22/E ripropongono, nella sostanza, il contenuto della norma di rango legislativo, così da non possedere né - da un lato - il carattere innovativo dei regolamenti, né - d'altro lato - elementi di novità in punto di organizzazione e di regolazione minuta delle attività dell'Amministrazione finanziaria e dei contribuenti (come dovrebbe essere proprio di un atto amministrativo generale): tutte già disciplinate, direttamente, o tramite rinvio ad altre norme di pari rango, dalla norma primaria di riferimento».

45. Nello specifico, il TAR del Lazio ha osservato come rispetto ai provvedimenti impugnati non possa conoscere il giudice amministrativo e neppure, allo stato, il giudice tributario in quanto trattasi di atti che - oltre a «non [essere] ricompresi nel novero di quelli tassativamente elencati all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992» - nemmeno «determinano, in concreto, in capo alle aziende ricorrenti, alcuna imposizione tributaria diversa che quella specificamente e minutamente direttamente disposta dall'art. 37 citato: nel senso che essi non comportano una diretta incidenza sul patrimonio di coloro che sono individuati dalla norma come soggetti d'imposta, essendo puramente ripetitivi (e solo in parte esplicativi) della norma primaria di riferimento». Ne consegue dunque che - fermo restando il difetto assoluto di giurisdizione amministrativa - sussisterà «la giurisdizione tributaria [...] così come [...] l'indispensabile interesse processuale dei soggetti passivi dell'imposta» solo in relazione alle censure mosse avverso l'art. 37 del D.L. n. 21/2022, mediante l'impugnazione «dell'eventuale avviso di accertamento [emesso] per omesso o parziale versamento» del Contributo "oppure dell'eventuale diniego del rimborso di quanto versato (quest'ultima ipotesi, ai sensi del combinato disposto fra l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e l'art. 19 comma 1 lettera g) del d.lgs. n. 546/1992)».

46. Sul punto, il TAR del Lazio ha affermato che «il su rilevato difetto della giurisdizione amministrativa sugli

Va da sé quindi che, a tutto prescindere dalle valutazioni operate dal giudice amministrativo nelle richiamate pronunce con cui si è dichiarata l'inammissibilità dei ricorsi presentati (valutazioni che, peraltro, non hanno investito la fondatezza o meno delle questioni di legittimità costituzionale sollevate), certamente non si escludono ulteriori censure della misura<sup>47</sup>. È ben ipotizzabile, infatti, che le Corti di giustizia tributarie chiamate a pronunciarsi sugli eventuali avvisi di accertamento emessi per omesso o parziale versamento del Contributo o sugli ipotetici dinieghi del rimborso di quanto versato sollevino, *incidenter tantum*, questioni di legittimità costituzionale adducendo, se non altro:

1) l'assenza – nella struttura di fattispecie – di una *ratio legis* di per sé idonea ad individuare presupposti di fatto quali (maggiori) indici di capacità contributiva, non trasparendo dalla norma istitutiva del Contributo alcun elemento in grado di intercettare un supposto extra-profitto conseguito dai soggetti incisi;

2) il difetto – anche a volersi riconoscere l'esistenza di una *voluntas legislatoris* sottesa a colpire un tale extra-profitto – di un rigoroso meccanismo che consenta di tassare più severamente solo l'asserita parte di profitto connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dagli operatori del settore energetico;

3) la mancanza – sempre nella struttura di fattispecie – di un qualsivoglia riferimento ad altri (autonomi) presupposti impositivi quali il particolare e/o la particolare organizzazione, i quali, a ben considerare, non risulterebbero

---

atti oggetto del ricorso priva del tutto la questione del requisito della rilevanza», appurato che il Giudicante «non essendo dotato di giurisdizione sugli atti in questione, non potrebbe – neppure dopo una eventuale dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022 da parte del Giudice delle leggi – regolare la controversia annullando gli atti medesimi». Più di preciso – facendo menzione del consolidato orientamento del Giudice delle leggi secondo cui la rilevanza della questione di costituzionalità presuppone un «rapporto di strumentalità necessaria tra la risoluzione della questione e la decisione del giudizio principale», dovendo essa «ritenersi sussistente quando la norma della cui legittimità costituzionale il giudice dubiti debba essere applicata nel giudizio a quo per decidere il merito della controversia o una questione processuale o pregiudiziale, oppure quando la decisione della Corte costituzionale comunemente influisca sul percorso argomentativo che il rimettente deve seguire per rendere la decisione» (v. *ex multis* sent. n. 250/2021) – il medesimo TAR ha osservato:

a) in primo luogo, che «non sussiste qui, in definitiva, il rapporto di strumentalità necessaria tra la risoluzione della questione e la decisione del giudizio principale postulato dalla Corte costituzionale per l'ammissibilità della questione, perché su quest'ultimo (il giudizio principale) il TAR adito non ha la *potestas iudicandi*».

b) secondariamente, che «la stessa giurisprudenza costituzionale non pone in dubbio che il giudizio sulla rilevanza della questione passi necessariamente per la valutazione della sussistenza della giurisdizione del giudice a quo; la Corte, infatti, non ha esitato (ordinanze n. 458 del 1992 e n. 60 del 1994) a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di costituzionalità in casi in cui essa era stata sollevata dal giudice sfornito di giurisdizione».

47. Del resto, costituisce indice rivelativo della fondatezza dei dubbi di legittimità, il fatto che lo stesso dossier del Servizio Studi del Senato della Repubblica, analizzando il disegno di legge di conversione del D.L. n. 21/2022, abbia evidenziato, in relazione al Contributo qui in discussione, la necessità di «una riflessione volta ad escludere l'incompatibilità costituzionale (in particolare con gli artt. 3 e 53) che potrebbe determinarsi qualora le disposizioni in commento non tengano adeguatamente conto della effettiva capacità contributiva dei soggetti passivi del prelievo ma diano luogo a distorsioni fiscali irragionevoli, a duplicazione dell'imposizione, a diverso titolo, su fattispecie analoghe nonché ad incertezze nell'applicazione dei principi che presiedono alla determinazione del reddito di impresa con rischi di contenzioso e riflessi negativi sul gettito erariale».

comunque ben tradotti nella struttura del disposto aggravio fiscale, apprendendosi essi ad essere legittimamente “colpiti” unicamente all’interno di imposte reali come l’IRAP, le cui logiche il Contributo non è assolutamente in grado di incarnare.

*Ad abundantiam* appare dirimente la circostanza per cui delle ipotizzate censure d’incostituzionalità del Contributo straordinario sembra da ultimo essersi avveduto lo stesso legislatore. Va considerato infatti che, al perdurare della crisi emergenziale connessa all’attuale incremento dei costi dell’energia, con la bozza (art. 28) e la relazione tecnica del disegno di legge per il bilancio 2023 il Governo – piuttosto che procedere ad una proroga o ad una rimodulazione del medesimo Contributo – ha introdotto un distinto “*Contributo di solidarietà temporaneo*” sulle imprese energetiche, calcolato applicando un’aliquota pari al 50% sulla quota del reddito complessivo (determinato ai fini IRES) conseguito nel periodo d’imposta antecedente al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi conseguiti nei quattro anni d’imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022<sup>48</sup>.

E a tal proposito, prescindendo qui da ogni considerazione che – allo stato e prima della definitiva approvazione della Manovra di fine anno – potrebbe risultare a dir poco azzardata, non appare tuttavia superfluo constatare sin d’ora come anche tale ultimo Contributo – concretando una nuova tassa sui sovra-profitti delle imprese del settore energetico calcolata sull’imponibile IRES – dovrà quantomeno soddisfare le richiamate condizioni per la legittima (sovra)tassazione dell’extra-profitto, individuando validi presupposti di fatto quali effettivi indici di capacità contributiva nonché un puntuale meccanismo che consenta di incidere più severamente solo sull’asserito *surplus* riferibile all’attività esercitata dagli operatori del settore energetico.

Tutto quanto sopra rilevato, si tratterà in definitiva sia di fornire un “risvolto” pratico alle evidenti censure di incostituzionalità del Contributo straordinario qui discusso sia di valutare con estremo rigore se almeno stavolta – con l’ennesima fattispecie discriminatoria che si appresta a configurare – il legislatore sia finalmente pronto a cogliere e, quindi, a recepire gli autorevoli insegnamenti della Consulta.

Ai posteri l’ardua sentenza!

---

48. Tale misura si allinea al Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, il quale - «al fine di attenuare gli effetti economici diretti dell’impennata dei prezzi dell’energia sui bilanci delle autorità pubbliche, sui clienti finali e sulle imprese in tutta l’Unione» - introduce in via eccezionale e temporanea «un contributo di solidarietà per le imprese [...] dell’Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinaria». Al riguardo, è interessante osservare come - in base al Considerando 63 secondo cui «gli Stati membri dovrebbero applicare il contributo di solidarietà [...] nei rispettivi territori, a meno che non abbiano adottato misure nazionali equivalenti - il citato Regolamento parrebbe di per sé consentire al legislatore di prorogare o rimodulare il Contributo straordinario già disposto, se non altro perché esso (almeno sulla carta) si appresta a realizzare «finalità che sono simili a quelle del contributo di solidarietà», e cioè l’obiettivo «di contribuire all’accessibilità economica dell’energia». Se ne trae così ragionevole conferma che, se il Governo pare da ultimo essersi determinato a ricorrere alla fattispecie discriminatoria stabilita a livello comunitario piuttosto che al mantenimento del Contributo straordinario (nazionale) precedentemente configurato, è perché forse egli stesso si è, tutto considerato, avveduto delle (ben evidenti) criticità di cui lo stesso sembra essere affetto.