

Il contributo straordinario sull'extra-profitto delle società energetiche, un prelievo fiscale tra principi costituzionali ed una efficace redistribuzione

di Maria Viscolo

Dottore di ricerca in "Scienza economica" presso Il Università di Napoli

ABSTRACT

Our legislature deemed it appropriate— following Community provisions— to establish in March 2022, in order to cope with the growth in the price of energy products, an extraordinary contribution against the high energy bills that was confirmed, with some modifications, for the year 2023; this solidarity contribution was to be applied on the extra profits made by companies operating in the energy sector. The emergency measures in favour of businesses and consumers envisaged by the European Commission had to be specified and justified by the Member States with the indication of objectively verifiable criteria and events.

The new discipline of the contribution, also through a collocation within the instruments of energy taxation, was aimed at a distribution of the revenue in favour of that part of the population that had borne the increased costs in respect of the principles of contributory capacity and equity. The purpose of this work is to analyse the nature of the extraordinary contribution and the consequent interventions linked to the doubts of constitutional legitimacy, and to detect the effects of the taxing power through the institution of this contribution on a greater contributive capacity considered socially equitable in respect of constitutional guarantees and in consideration the redistributive purpose of the contribution.

SINTESI

Il nostro legislatore ha ritenuto opportuno– seguendo disposizioni comunitarie – istituire nel marzo 2022, per fronteggiare la crescita del prezzo dei prodotti energetici, un contributo straordinario contro il caro bolletta confermato, con qualche modifica, per l'anno 2023; tale contributo di solidarietà era da applicarsi sugli extra profitti realizzati delle imprese operanti nel settore energetico. Le misure di emergenza a favore di imprese e consumatori come previste dalla Commissione europea dovevano essere specificate e giustificate dagli Stati membri con l'indicazione di criteri ed eventi oggettivamente verificabili.

La nuova disciplina del contributo, anche attraverso una collocazione all'interno degli strumenti di fiscalità energetica, era finalizzata ad una distribuzione del gettito in favore di quella parte di popolazione che aveva sopportato la maggiorazione dei costi nel rispetto dei principi di capacità contributiva ed equità. Il presente lavoro è finalizzato ad un'analisi della natura del contributo straordinario con i recentissimi interventi legati ai dubbi di legittimità costituzionale e a rilevare gli effetti della potestà impositiva attraverso l'istituzione di tale contributo su una maggiore capacità contributiva ritenuta socialmente equa nel rispetto delle garanzie costituzionali ed in considerazione della finalità redistributiva del contributo.

SOMMARIO

1. Introduzione - **2.** I contributi straordinari sugli extra profitti per le imprese energetiche: i lineamenti normativi alla luce dei recenti interventi - **3.** La capacità contributiva e l'uguaglianza tributaria applicate alle imposte straordinarie finalizzate alla redistribuzione del gettito - **4.** Il contributo straordinario sugli extra-profitti delle imprese energetiche "collocato" nel sistema tributario nazionale - **5.** Il contributo sugli extra profitti energetici e la compatibilità con i principi costituzionali - **6.** Considerazioni finali

1. Introduzione

La crisi energetica causata dalla guerra in Ucraina ha generato una moltitudine di effetti negativi tra i quali un aumento del fenomeno delle disuguaglianze qualitative più marcate di quelle di reddito già segnate dalla crisi pandemica.

In questo contesto è apparso doveroso l'intervento dello Stato, in attuazione al Regolamento (UE) n. 2022/1854,¹ finalizzato a tutelare le fasce più povere della popolazione, cercando un approccio equo ed efficace attraverso una redistribuzione della ricchezza derivante dalla tassazione degli extraprofitto delle compagnie energetiche che hanno visto aumentare i loro ricavi di molti miliardi anche a discapito degli appartenenti alle fasce deboli² segnate da difficoltà nell'ordinaria conduzione della vita quotidiana, nell'utilizzo dei beni di prima

¹ In data 7 ottobre 2022 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea il Regolamento n. 2022/1854, contenente un pacchetto di interventi finalizzato a fronteggiare l'incremento del prezzo dell'energia. Tale Regolamento, in particolare, ha previsto un contributo di solidarietà temporaneo, avente carattere eccezionale, sugli utili eccedenti una certa soglia generati da attività nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione. Nello specifico, tale contributo si applica alle società e alle stabili organizzazioni residenti nell'UE – comprese quelle che fanno parte di un gruppo consolidato unicamente a fini fiscali – che generano almeno il 75% del loro fatturato nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al Regolamento (CE) n. 1893/2006.

necessità collegati direttamente e non al consumo dell'energia.³

Il legislatore europeo⁴ e quello nazionale– quest'ultimo come vedremo a seguire in misura ridotta– sono intervenuti in modo mirato sul settore energetico individuando una forma di contribuzione con finalità redistributiva applicabile nel breve periodo, trasferendo il denaro da coloro che stanno beneficiando del blocco energetico ai consumatori, sui quali vengono scaricati i costi finali. Raccogliere il gettito del settore energetico per far fronte alle principali condizioni da cui dipendono le difficoltà dei contribuenti è un atto doveroso che risponde a un principio di equità; in questo senso, il sistema fiscale di ciascun Paese europeo, nello stabilire in modo chiaro e anticipato le modalità di tassazione di tale gettito, non incorrerebbe in violazioni normative interne anche in virtù della natura straordinaria e solidaristica della tassazione.

Necessaria è apparsa da subito un'applicazione uniforme e paritaria di questa imposta sugli extra-profitti in tutti i Paesi europei, per non incidere negativamente sul principio della concorrenza leale, per non violare le norme in materia di aiuti di Stato e per la natura dei servizi di rete inerenti alla fornitura di energia; inoltre la condivisione delle imposte sugli extra-profitti potrebbe essere indirizzata a regolamentare sia la previsione che l'allocazione del gettito,

² Secondo i dati pubblicati dall' Osservatorio Italiano sulla Povertà Energetica (OIPE) 2023 nel nostro paese il 10% delle bambine, dei bambini e adolescenti vive in condizioni di povertà energetiche derivanti dalle condizioni di povertà delle famiglie di appartenenza il cui livello di consumi (al netto di quelli energetici) è inferiore alla soglia di povertà e tale fenomeno ha conseguenze importanti sul benessere fisico e mentale dei minori e sulla loro crescita.

³ Si veda Rapporto Oxfam 2023, pp. 8 e ss.: «...l'invasione dell'Ucraina da parte della Russia, con tutte le sue conseguenze geopolitiche, ha portato a una riduzione dell'approvvigionamento di gas dalla Russia...nel caso del cibo, i prezzi erano già in forte aumento prima dello scoppio del conflitto, e l'interruzione delle forniture di grano dall'Ucraina non ha fatto altro che aggravare un problema preesistente» (...) «...le maggiori perdite reddituali hanno interessato famiglie numerose con almeno cinque componenti e famiglie con almeno un componente straniero. La stratificazione delle disuguaglianze reddituali nel nostro Paese vede le famiglie con figli a carico, i giovani, i meno istruiti e gli stranieri in posizione di relativo svantaggio». All'interno del rapporto figura anche la disuguaglianza nell'accesso ai vaccini covid-19 con i tassi di vaccinazione estremamente bassi nei paesi poveri ove milioni di persone sono morte inutilmente durante la pandemia a causa della disparità di accesso ai vaccini causata dall'avidità delle case farmaceutiche e dall'accaparramento delle dosi da parte dei Paesi ricchi.

⁴ Con la comunicazione della Commissione europea dell'8 marzo 2022, «RePowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili», che ha previsto «misure di emergenza» a favore di imprese e consumatori, statuendo che «gli Stati membri possono prendere in considerazione misure temporanee di carattere fiscale sui proventi straordinari».

costituendo un valido strumento per operare in presenza di profitti inattesi (natura straordinaria), fornendo un impulso al processo di armonizzazione fiscale europea.

In questo saggio si pone l'attenzione alla diversa disciplina adottata dal legislatore italiano prima per il contributo straordinario contro il caro bollette previsto dal D.L. n. 21/2022 art. 37 poi alla tassa sugli extra profitti prevista dalla L. 193/2022 art. 1 quale strumento di finanza straordinaria tesa a far fronte all'emergenza finanziaria ed avente come *ratio* la riduzione delle disuguaglianze compatibili con la capacità contributiva quale principio di rango costituzionale disciplinata dall'art. 53 postulato dei canoni di ragionevolezza, equità, proporzionalità e di uguaglianza nella sua accezione sostanziale o sociale presidiata dall' art. 3, comma 2, della Costituzione.

L'analisi degli effetti è stata posta in essere con la consapevolezza delle difficoltà legate a previsioni normative di carattere straordinario che presentano per loro natura delle incertezze applicative tali da ridurre le previsioni di gettito sperato; si è altresì consapevoli che si generino conflitti con i principi costituzionali consolidati e il ruolo della fiscalità non sempre trova una collocazione funzionale il tutto accompagnato dalla mancanza di un legame diretto da cui si possa dedurre che i prezzi più alti dell'energia influenzino direttamente l'aumento del fenomeno delle disuguaglianze sociali.⁵

Ciò nonostante— anche in conseguenza degli interventi giurisprudenziali e della remissione alla Corte costituzionale— si vuole sottolineare in questo contributo come l'effetto di maggiori profitti connesso ad indici rilevatori di ricchezza nonché di capacità contributiva⁶ da parte delle aziende energetiche può portare ad una legittima applicazione di tassa straordinaria e di conseguenza ad una distribuzione in favore dei più poveri sulla scorta del principio di eguaglianza tributaria in forza del quale a situazioni eguali devono corrispondere eguali regimi impositivi e a situazioni diverse un trattamento

⁵ B. VOLTAGGIO, *La povertà energetica e dimensione del fenomeno* in S. Supino - B. Voltaggio (a cura di) *La povertà energetica. Strumenti per affrontare un problema sociale*, Bologna, 2018, p. 52.

⁶ F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna 2007; *id.*, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012; *id.*, "Ancora in tema di uguaglianza tributaria", in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 72, 2013, pp. 321-353.

tributario disuguale soddisfacendo l'esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici rilevatori di ricchezza.

2. I contributi straordinari sugli extra profitti per le imprese energetiche: i lineamenti normativi alla luce dei recenti interventi

Il contributo sugli extraprofiti introdotto dal decreto Ucraina ai sensi dell'art. 37 avrebbe dovuto intercettare, per l'anno 2022, i presunti extra-profitti di cui avrebbero beneficiato tutti coloro che lavoravano nel settore dell'energia, a prescindere dal fatto che erano produttori o distributori e indipendentemente dalla fonte dell'energia stessa; l'extra-prelievo era determinato in misura pari al 25% dell'incremento registrato tra il saldo delle operazioni attive e passive (al netto dell'IVA) risultanti dalle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche (LIPE) per il periodo che andava dal 1° ottobre 2021 - 30 aprile 2022 e il saldo delle LIPE in riferito agli stessi sette mesi del periodo per il periodo 1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021 sempre che detto incremento risultasse maggiore o uguale a euro 5.000.000 e superiore al 10%.

La disposizione aveva anche previsto che doveva essere versato in due rate: l'acconto pari al 40%, entro giugno 2022, il saldo entro novembre 2022 lasciando all'Agenzia delle Entrate l'ambito di operatività attraverso l'emanazione di circolari le modalità di attuazione.⁷

Tali previsioni apparvero, da subito, in contrasto con i principi costituzionali nonché di difficile applicazione in considerazione del presupposto non definito in modo puntuale in quanto agganciato ad un dato temporale (periodo 1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021) inattendibile perché non prendeva in considerazione un normale periodo di redditività fisiologica, bensì un semestre

⁷ Nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 23 giugno 2022, è previsto espressamente che «Stante il tenore letterale della previsione di cui al comma 3 dell'articolo 37, nel caso in cui un soggetto svolga molteplici attività, di cui solo una (o più) rientrante in quelle indicate nella risposta n. 1.1, il dato a cui fare riferimento per verificare se il contributo straordinario sia dovuto e per la quantificazione della base imponibile è costituito dal complessivo importo delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA, desumibile dalle LIPE relative ai periodi 1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021 e 1° ottobre 2021 - 30 aprile 2022. I dati riportati nelle LIPE, pertanto, in base a quanto previsto dalla norma, non possono essere emendati, estrapolando i valori riferibili alle attività non interessate dal contributo, ma devono essere assunti nella loro interezza, fermo restando che deve trattarsi di operazioni rilevanti ai fini IVA».

contrassegnato da produzione e consumi contratti dalla pandemia da Covid-19⁸ ed infine con una base imponibile che difettava di una puntuale intercettazione degli extraprofitti⁹

Il contributo – di indubbia natura tributaria¹⁰ – è stato qualificato dal legislatore come “straordinario”, anche al fine di sfuggire ai profili di incostituzionalità già emersi per precedenti interventi qualificati come straordinari ma che non si caratterizzavano per essere prelievi *una tantum*¹¹ con uno scollamento tra funzione e struttura del contributo.

Le caratteristiche tipicamente tributarie che contrassegnano il contributo sono da ravvedere nell'imposte “assegnate allo scopo” (o imposte di scopo in senso improprio) stante l'indicata destinazione specifica del gettito alle misure di contrasto della crisi ed ancora nel carattere coattivo della prestazione patrimoniale sancita per legge– la cui genesi prescinde dalla volontà degli obbligati– concepita e orientata a concorrere alle spese pubbliche.

Alcune pronunce della giurisprudenza amministrativa di merito¹²– intervenute immediatamente all' entrata in vigore– confermarono la natura tributaria del prelievo sussistendo tutti gli indicatori indicati dalla dottrina e dalla giurisprudenza ossia la matrice legislativa; la doverosità della prestazione verso l'ente; l'obbligatorietà della prestazione; il nesso diretto con la spesa pubblica; la circostanza che il contributo colpisca un indice di capacità contributiva; la

⁸ P. PURI, *I troppi punti deboli di un tributo nato sotto cattiva stella*, in *Norme e tributi*, 21 aprile 2022.

⁹ Tale aspetto, ossia la determinazione della base imponibile, è uno degli elementi differenti rispetto ad un'altra tassa che aveva carattere simile ossia la Robin Hood tax introdotta con il D.L. n. 112/2008 poi convertito con alcune modifiche con L. n. 133/2008 e dichiarato successivamente incostituzionale per contrasto con i principi di ragionevolezza e capacità contributiva dalla Corte cost. con sent. n. 10/2015.

¹⁰ M. EMMA - R. RINALDI, *Il contributo straordinario sugli extra-profitti energetici: lineamenti e problematiche*, in *Il fisco*, n. 24/2022, p. 2334; L. SALVINI, *Sugli Extraprofitti prelievo a rischio costituzionalità*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 marzo 2022, 14; S. DE MARCO, *Riflessioni in tema di tassazione degli utili extraprofitti delle imprese energetiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6/2022, p. 2093; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, IV, pp. 1056 e ss.; A. FEDELE, *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale* in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, pp. 1 e ss.

¹¹ D. STEVANATO, *“La Robin Hood Tax” e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2008, pp. 841 e ss.; G. INGRAO, *La c.d. Robin Hood Tax determina un corto circuito tra Corte costituzionale e giudice di merito*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, pp. 118 e ss.

¹² TAR Lazio, sent. n. 15278/2022.

finalità del contenimento dell'aumento dei prezzi e delle tariffe.

Le medesime considerazioni, relativamente alla natura tributaria del contributo straordinario sul c.d. "caro bollette", possono essere estese anche al contributo di solidarietà straordinario, introdotto per l'anno successivo dalla Legge di Bilancio 2023.

Il nuovo contributo straordinario per l'anno 2023 è stato calcolato applicando l'aliquota del 50% su una quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) relativo al periodo d'imposta 2022, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'IRES conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023.

Il contributo non risulta dovuto dai soggetti il cui reddito complessivo IRES del 2022 eccede per meno del 10% la media dei redditi complessivi IRES del quadriennio precedente (2018-2021). Il legislatore ha disciplinato la modalità di determinazione della base imponibile del nuovo contributo in modo divergente dalla modalità di calcolo del precedente contributo introdotto con l'art. 37 del D. L. n. 21 del 2022 per l'evidente riferimento al reddito complessivo IRES (anziché ai saldi risultanti dalle LIPE).

A differenza del contributo ex art. 37 in relazione al quale era previsto che nessun importo era dovuto qualora l'incremento non eccedeva euro 5 milioni, la determinazione della base imponibile del contributo previsto dalla Legge di bilancio 2023 non è soggetta ad alcuna franchigia o limite assoluto.

Tuttavia, nonostante i miglioramenti apportati alla base imponibile del nuovo contributo straordinario rispetto al precedente, il legislatore, non ha tenuto conto del profilo che aveva condotto, in passato, la Corte Costituzionale alla declaratoria di incostituzionalità della c.d. *Robin Hood Tax* nella sentenza n. 10/2015, in quanto privo ancora de «*la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di imponibile "suppletivo" connesso alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura*».

Ebbene a distanza di circa due anni dall'entrata in vigore del primo contributo e di un anno dal secondo le questioni preoccupanti postulate nella fase iniziale (come di seguito si tratteranno) sembrano abbiano trovato fondamento.

Procedendo con ordine in un'analisi dei recentissimi interventi giurisprudenziali che rappresentano il preludio di cambiamenti per la struttura e l'applicabilità dei contributi previsto doveroso appare menzionare la recente sentenza del 19 ottobre 2023, n. 29023,¹³ emessa dalla Cassazione, Sezioni Unite, che ha disatteso precedenti pronunce emesse dal Tar Lazio statuendo la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo per l'impugnazione proposta contro i provvedimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate in attuazione del contributo previsto dall'articolo 37 del D.L. n. 21/2022, quale prelievo straordinario posto a carico delle imprese del settore petrolifero ed energetico. Infatti, tali provvedimenti si configurano come atti tipicamente amministrativi, generali, meramente ricognitivi ed attuativi del disposto di legge, non contenenti una pretesa tributaria sostanziale e non rientranti nell'elenco contenuto nell'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Successivamente, il Tar del Lazio con diverse ordinanze il 16 gennaio 2024, tra cui la n. 767, ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale delle previsioni contenute nella Legge di Bilancio per il 2023 all'art. 1, commi 115-119, L. 197/2022 muovendo dalle contestazioni degli operatori del settore energetico al contributo straordinario previsto dalla Legge di Bilancio ritenendolo contrario, sia alla disciplina del Regolamento (UE) 2022/1854, sia alle stesse finalità della misura, la quale grava in realtà sull'intero settore energetico ed è aggiuntiva rispetto al contributo già introdotto con il decreto Ucraina e modificato con il decreto Aiuti.

L'organo giudiziario amministrativo riconosce la contrarietà del contributo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dal Regolamento UE 1854/2022 e dubita altresì della legittimità costituzionale della disciplina per contrasto con il principio di uguaglianza e di capacità contributiva in relazione agli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione in quanto la misura include nella base di calcolo del contributo anche voci che non sarebbero extraprofitto derivanti dall'aumento dei

¹³ Quasi contestualmente la Corte di Cassazione, con le sentt. n. 29026 e n. 29042 del 2023, confermato condivisibilmente la giurisdizione del giudice amministrativo e relazioni agli atti generali adottati dall'Agenzia delle entrate per dare attuazione alla normativa che ha introdotto in Italia il contributo straordinario sugli extra profitti delle imprese petrolifere al fine di contestare l'aumento dei costi delle bollette conseguenti alla guerra in Ucraina. Appare chiaro che la tutela dei contribuenti trova così una strada complementare a quella del giudizio innanzi alla corte di giustizia tributaria.

prezzi dei prodotti energetici evidenziando anche che il contributo colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione, perché riguarda redditi presi in considerazione dal precedente contributo per l'anno 2022 (art. 37 del D.Lgs. 21 del 2022) con conseguente possibile duplicazione dell'imposta stante anche l'assenza di meccanismi di deducibilità.

3. La capacità contributiva e l'uguaglianza tributaria applicate alle imposte straordinarie finalizzate alla redistribuzione del gettito

Il dovere di tutti di contribuire alla spesa pubblica è un mezzo per realizzare il principio di uguaglianza¹⁴ e nel contempo rappresenta una sua diretta espressione; il tributo si rileva, al pari e più della spesa, uno strumento di attuazione del principio di cui all'articolo 3 della Costituzione finalizzato alla rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini impedendo il pieno sviluppo della persona umana.

Nel contempo la previsione di cui all'articolo 53 della carta costituzionale, espressione del principio di uguaglianza, chiede ai cittadini di contribuire e non impone il pagamento dei tributi così facendo il Legislatore li ha posti tutti su un piano di uguaglianza a parità di diritti e di doveri appartenenti ad una stessa collettività animata dagli stessi fini.¹⁵

¹⁴ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2011; A. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1953; G. FALSITTA, *Le origini storiche dei principi di giustizia tributaria (uguaglianza e capacità contributiva) codificati negli artt. 24 e 25 dello Statuto Albertino*, in *Neotera*, I, 2012. In argomento v. pure A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pp. 3 e ss., il quale afferma con forza l'essenziale funzione solidaristica e redistributiva del tributo e del sistema tributario nel suo complesso; A. FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, III, p. 464; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, 1996, pp. 158 e ss.; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in B. Pezzini, C. Sacchetto (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2005, pp. 20 e ss.; S. MANGIAMELI, *Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del "costituzionalista"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, IV, p. 1388; C. COSCIANI, *La riforma tributaria, analisi critica del sistema tributario italiano*, Firenze, 1950.

¹⁵ E. M. RUFFINI, *Uguagli per Costituzione. Storia di un'utopia incompiuta dal 1948 a oggi*, Milano, 2022. p. 257-277. L' A. sottolinea come a prima vista potrebbe non sembrare ma in realtà così non è ossia: il dettato contenuto nell' art. 53 della Cost. è un'espressione del principio di uguaglianza. I Costituenti, infatti, non si sono limitati ad imporre ma la norma "chiede ai cittadini di "con-tribuire", di essere "con-tribuenti". Con la scelta di quei termini hanno, secondo l'autore, collegato tale obbligo a un "con-corso" di volontà e di mezzi; nel concetto di

Connesso a tali aspetti di natura sostanziale vi è la consapevolezza che il tributo deve essere equo, ma vi è la cognizione che il tributo equo non esiste in sé e men che mai in natura dovendosi far riferimento all'equità quale categoria valoriale che cambia nella sua percezione rispetto alle esigenze sociali, culturali, etiche e temporali.¹⁶

Tuttavia il principio di uguaglianza subisce una particolare e fondamentale declinazione, poiché è un dovere che non è, e non può essere, uguale per tutti in assoluto, ma deve essere determinato, calibrato, quantificato sulla base della capacità contributiva di ognuno così come fu affermato durante i lavori dell'Assemblea costituente: "a ciascuno il suo: non a tutti lo stesso".¹⁷

Far pagare a tutti i cittadini, a tutti i contribuenti, la stessa cifra o richiedere proporzionalmente lo stesso sacrificio contribuirebbe a perdurare le disuguaglianze da cui tutti partiamo e che il principio di uguaglianza intende combattere.

Richiedere un maggior sacrificio e un maggior contributo a chi ha maggiori disponibilità economiche e finanziarie e uno dei modi in cui lo Stato può cercare di assolvere i compiti assegnati ponendo in essere politiche finalizzate alla rimozione degli ostacoli che limitano l'uguaglianza.

Il tributo è un indispensabile strumento di politica distributiva duttile

con-tribuzione alle spese pubbliche è contenuto anche il ripudio da parte dei Costituenti dell'idea che il tributo sia vera espressione della potestà pubblica del potere di imperio sostenendo inoltre che la causa del tributo si giustifica con le spese che lo stato e gli altri enti devono sostenere nell'interesse di tutti anche per questo motivo non si è solo, per così dire, "tribuenti" ma "con-tribuenti"; A. FEDELE, *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, pp. 1 e ss.

¹⁶ F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e funzione del tributo*, in AA. VV., *Scritti in onore di Gaetano Silvestri*, Giappichelli, 2016, pp. e 1039 e ss.; *id.*, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, pp. 221 e ss.; *id.*, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009, III, pp. 553 e ss.; *id.*, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2009, II, p. 399; *id.*, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. Trib.*, 2008, IV, p. 919; *id.*, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2011; N. BOBBIO, *Eguaglianza e libertà*, Torino, 1995; L. SALVINI - G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, pp. 3 e ss.

¹⁷ Tali questioni erano già state portate all'attenzione dell'Assemblea costituente dalla commissione economica, che giunse a porre nel proprio rapporto un sistema basato su tre "pilastri": norme costituzionali su obbligo tributario e procedura legislativa; codice o legge fondamentale con le regole generali sui tributi; revisione organica delle singole leggi d'imposta, lasciando alla legge di bilancio la determinazione delle nuove aliquote. Cfr. Ministero per la Costituente - Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente, V - Finanza, I, Relazione.

superare, senza aumenti della pressione tributaria, le disuguaglianze derivanti dalle maggiori o minori disponibilità dei beni della vita e per realizzare fini solidaristici. Al riguardo giova ricordare come la “torsione solidaristica”¹⁸ dell’obbligazione tributaria sia entrata– nel tempo– in crisi con riguardo agli effetti tra giustizia nell’ imposizione e tutela dell’interesse fiscale alla rapidità e certezza del prelievo.

La soggezione della materia tributaria ad una ragione fiscale effetto di continue emergenze impone un rapido procacciamento di risorse che, anche in passato,¹⁹ hanno condizionato– in parte– le norme prodotte attraverso decreti legge caratterizzati da ristretti tempi di approvazione e dalla eterogeneità dei contenuti.

Tali difficoltà trovano le cause anche in situazioni di emergenze finanziarie che si presentano sollecitando il ricorso a strumenti di finanza straordinaria quali possono considerarsi i tributi straordinari finalizzati a colpire manifestazioni di ricchezza immeritate (c.d. *windfall taxes* o *di excess profit*).²⁰

Le problematiche connesse a situazioni particolarmente pesanti, in grado di produrre lacerazioni sociali già in parte esistenti come avvenuto in conseguenza dei rincari delle bollette di gas e di energia per effetto della guerra in Ucraina, hanno legittimato il Legislatore europeo e quello nazionale alla introduzione, in fasi temporali differenti, di misure urgenti per il contenimento dei costi dell’energia elettrica e del gas naturale per garantire la liquidità delle imprese che effettuano stoccaggio di gas naturale e nel contempo per

¹⁸ M. LOSANNA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, in *www.gruppodipisa.it*. L’A. sintetizza gli aspetti salienti dei rapporti tra l’obbligazione tributaria nel rapporto individuale tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, la quale cede il passo al rapporto tra individuo e comunità; considera come nella prospettiva dell’ art. 3, comma 2 della Cost., le risorse mobilitate tramite la fiscalità non sono destinate al mero funzionamento della “macchina” statale, bensì alla rimozione degli ostacoli che impediscono il pieno sviluppo della persona umana; continua sottolineando come l’introduzione del criterio della capacità contributiva e del criterio della progressività da un lato e gli obiettivi di giustizia materiali imposti dalla Costituzione giustifichino l’imposizione fiscale anche per finalità strettamente redistributive, sino a considerare che il dovere di contribuzione fiscale è – per il legame tra l’art. 53 e l’art. 2 della Cost. – «inderogabile»; D. CONTE, *L’indisponibilità dell’obbligazione tributaria: principi fondanti, limiti e sopravvissute ragioni di un mito*, in *Inn. Dir.*, 2017, VI, pp. 160-182.

¹⁹ E.M. RUFFINI, *Uguali per Costituzione. Storia di un’utopia incompiuta dal 1948 a oggi*, Milano, 2022, *op. cit.*

²⁰ A.F. URICCHIO, *Il costo dei diritti tra controllo del debito. Strumenti di finanza straordinaria e windfall taxes*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2018, I, pp. 11 e ss.

contenere l'aumento dei costi sostenuti dai contribuenti a causa delle forti diseguaglianze tra le aree territoriali e sociali.²¹

Le situazioni di carattere strutturale dell'extra-profitto connesso all'esclusivo esercizio dell'attività economiche originariamente riservate allo Stato e le situazioni di carattere "congiunturale" o "speculativo" in cui l'extra-profitto ha assunto la connotazione di guadagno non meritato hanno comportato un significativo aumento della ricchezza tale da determinare un maggior indice di capacità contributiva con un corrispondente incremento della tassazione operato a mezzo dei modelli astrattamente configurabili per la realizzazione della discriminazione qualitativa del reddito societario,²² quali soprattutto l'istituto della sovrapposizione di fattispecie tributarie ovvero la previsione di imposte straordinarie proprio nei casi di "*windfall profit tax*".²³

L'esperienza legislativa italiana aveva già conosciuto forme di prelievo sull'extra-profitto finalizzate a non far sì che un evento drammatico potesse risolversi in un affare per qualcuno con la previsione di contenere la funzione allocativa di tali risorse²⁴ senza perdere di vista la costante finalità di rispetto effettivo dei principi costituzionali con riguardo alla tutela dell'uguaglianza.

Un riferimento al passato lo si pone in essere rievocando l'imposta straordinaria sui profitti di guerra²⁵ poiché tale tipologia d'imposta è

²¹A. F. URICCHIO, *Crisi energetica, transizione ecologica e ruolo della fiscalità*, in *Rass. Trib.*, 2022, IV, pp. 867 - 893.

²²G. MORO, *Il contributo straordinario per il caro bollette: profili di legittimità costituzionale*, op. cit. L' A. sostiene che il fenomeno della discriminazione qualitativa dell'imposizione tributaria viene in rilievo ogni qualvolta si 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 possa attuare le politiche redistributive e realizzare un'equità fiscale; R. LUPI, *Robin hood Tax: un altro tributo selettivo?*, in *Dial. Trib.*, 2011, IV.

²³P. RUSSO - G. FRANSONI - L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, secondo questa parte della dottrina la sovrapposizione di fattispecie tributaria si verifica tutte le volte in cui uno stesso presupposto è assunto in tutto in parte a riferimento di tributi diversi posti ovviamente a carico di un medesimo soggetto passivo di imposta.

²⁴R. MUSGRAVE, *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna, 1995.

²⁵L'imposta straordinaria sui profitti di guerra e sul patrimonio fu introdotta con il D.Lgs. n. 2164/1919 su una base imponibile formata dagli aumenti di patrimonio e di reddito dovuti alla guerra fra il 1° agosto 1914 e il 31 dicembre 1919 e colpiva sia le persone fisiche sia gli enti collettivi ad eccezione delle società per azioni. Durante la seconda guerra mondiale il primo luglio 1940 con la L. n. 813, rubricata "istituzione di un'imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra" venne applicata un'aliquota progressiva sulla parte eccedente gli utili realizzati dalle attività commerciali o industriali che avevano operato nel settore bellico.

tendenzialmente circoscritta alle epoche belliche e post belliche²⁶ quale strumento finalizzato a far fronte ad esigenze finanziarie dovute all'incremento delle spese militari nonché per effetto della formazione di sovraprofitto straordinari meritevoli di essere assoggettati a tassazione secondo i principi dell'equo riparto.²⁷

La tassazione degli extra profitti è considerata dalla dottrina²⁸ uno dei modi per accentuare la discriminazione qualitativa delle ricchezze: di quelle, come scrisse Benvenuto Griziotti, 'non meritate' perché conseguenza di eventi extra imprenditoriali (oscillazione dei prezzi delle materie prime, congiunture internazionali favorevoli, eventi politici, bellici o economici straordinari, che comportano, per alcune categorie di imprese, l'ampliamento dei margini di guadagno per la possibilità di speculare) ma è anche una tassazione difficile da applicare, perché difficile è determinare il sovraprofitto generato da tali eventi.

Uno sguardo al recente passato impone di ricordare quanto di simile aveva la Robin Hood tax²⁹ introdotta sui profitti ottenuti per effetto di congiunture favorevoli dagli operatori economici nel mercato del greggio, dell'energia elettrica e del gas naturale. In quest' occasione la dinamica economica esogena vedeva colpiti gli operatori che avevano conseguito una eccezionale redditività dell'attività economica e quindi in astratto vi era un elemento idoneo a

Altre imposte straordinarie furono introdotte dopo il termine del secondo conflitto mondiale per risanare le finanze pubbliche statali duramente provate da spese militari e per la ricostruzione di larga parte del paese. A ridosso della crisi petrolifera, venne istituita l'imposta straordinaria speciale sui veicoli a motori, autoscafi e aeromobili "una tantum" applicata nel 1974 e nel 1976 su autovetture, autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e di cose. Ed ancora, nel 1992 all' indomani dello stress di cassa del Tesoro, il Governo, per consentire alla lira di restare nel sistema monetario europeo, impose un prelievo forzoso del 6 per mille su tutti i conti correnti bancari e sempre per la medesima finalità con la L. 8 agosto 1992, n. 359, venne introdotta l'Imposta Straordinaria sugli Immobili (ISI) ancorata alla rendita catastale, tramutatasi poi in Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) che rafforzò l'autonomia impositiva dei Comuni.

²⁶ E. VANONI, *Primi indirizzi della finanza di guerra in Italia*, in *Scritti di finanza pubblica e politica economica*, A. Tramontana (a cura di), Padova, 1976, pp. 44 e ss.; ancora, B. GRIZIOTTI, *Imposta straordinaria sul patrimonio e prestito forzoso*, in *Giornale degli economisti e rivista di statistica*, 1919 pp. 125 e ss.; M. LEGNANI, *Sul finanziamento della guerra fascista*, in *Italia contemporanea*, n. 160, 1985, p. 29.

²⁷ A.F. URICCHIO, *Il costo dei diritti tra controllo del debito. Strumenti di finanza straordinaria e windfall taxes*, op. cit.

²⁸ A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, in *Dir Prat. Trib.*, 2015, V, pp. 675 e ss.

²⁹ D.L. n. 112/2008, art. 81, co. 16-18, conv. in L. n. 133/2008.

giustificare un prelievo differenziato.³⁰

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 10 del 2015, si pronunciò sulla Robin Hood tax³¹ in relazione ai diversi aspetti che ne minacciavano la costituzionalità lasciando intravedere la possibilità di introdurre un tributo sulla scia di tale tipologia tenendo tuttavia in debito conto una serie di parametri così come è avvenuto da parte del Legislatore con l'introduzione del contributo sugli extra profitti delle imprese energetiche³² anche se il precedente sembra non sia stato sufficiente ad evitare, per il momento, che si sollevasse la questione di legittimità.

La Corte ritenne che la discriminazione qualitativa dei redditi come disciplinata poteva non essere lesiva degli articoli 3 e 53 della Costituzione in quanto la tassazione diversificata in un settore di stampo oligopolistico, come quello energetico, poteva essere giustificata in condizioni favorevoli di mercato che andavano a legittimare l'applicazione di un particolare e straordinario

³⁰ E. VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Padova, 1937, p. 107: «...il soprareddito è quel compenso che spetta ad alcuno degli elementi della produzione e che supera il minimo in conseguenza della posizione di particolare favore in cui il fattore stesso si viene a trovare», cfr. B. Griziotti, *Principio di capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1949, I, p. 25: "...comportano una elevata imposizione le ricchezze guadagnate durante la congiuntura favorevole della guerra o di altre situazioni, che facilitano la formazione di sovraredditi o incrementi di patrimonio, sempre per l'unico criterio direttivo, che fa ritenere altra la capacità contributiva, quanto più agevole è il guadagno della ricchezza... sono tutti esempi di effettuata discriminazione qualitativa della ricchezza che comporta... sovraimposizioni»; ancora B. GRIZIOTTI, *I principi delle entrate extrafiscali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1951, I, pp. 123 e ss.

³¹ Sui profili di incostituzionalità della Robin Hood tax si vedano, tra tutti, F. AMATUCCI, *La complessa verifica di legittimità costituzionale della Robin Hood tax* in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2015; M. BASILAVECCHIA, *Graduale abolizione della Robin Hood tax* in *Corr. Trib.* 2015; G. BIZIOLI, *L'incostituzionalità della Robin Hood tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. Trib.*, 2015; P. BORIA, *L'illegittimità costituzionale della Robin Hood tax e l'enunciazione di alcuni principi informatori del sistema di finanza pubblica* in *GT-Riv. Giur. Trib.* 2015; D. STEVENATO, *"Robin Hood tax": una incostituzionalità a "futura memoria"* in *Dial. Trib.* 2015; F. TESAURO, *Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, V, pp. 1093-1105; D. CANNATA, *Imposizione straordinaria sui sovrapprofitti di guerra e definizione della nozione di 'sovraprofitto'*, in *Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax*, Viterbo, 2014, p. 222; 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.*, 2017, I, pp. 223 e ss.; G. MARONGIU, *Robin Hood tax: taxation without 'constitutional principles'?* in *Rass. Trib.*, 2008, V, pp. 1335 e ss.; A. MILONE, *Sovraimposta nell'imposta sul reddito delle società*, Napoli, 2012.

³² S. DE MARCO, *Riflessioni in tema di tassazione degli utili extraprofitto delle imprese energetiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, VI, pp. 2093 e ss.

regime tributario.

La pronuncia di incostituzionalità emessa trovava fondamento, anche, nell'irragionevolezza della misura straordinaria che era divenuta strutturale nel tempo;³³ il giudice di legittimità, con una pronuncia unica nel suo genere, chiari che per ritenersi applicabile doveva trattarsi di un'imposizione parametrata ad elementi oggettivi, di carattere temporaneo, coerente e congrua con la *ratio* istitutrice nel rispetto dei principi di uguaglianza e capacità contributiva.

Nel nostro ordinamento tributario la valorizzazione dei predetti principi nonché quelli di equità e solidarietà hanno dilatato la nozione di imposta, dando risalto alle funzioni promozionali e redistributive finalizzate al raggiungimento dell'uguaglianza sostanziale che risulta di frequente compromessa dal funzionamento dei meccanismi di mercato³⁴ e in tale analisi sistematica ci si è interrogati sulla conformità della previsione di un contributo straordinario, quello introdotto contro il caro bollette, ai principi costituzionali di capacità contributiva, di ragionevolezza, di eguaglianza (art. 53, comma 1 e art. 3 comma 1 Costituzione) .

L'equilibrio tra l'interesse fiscale dello Stato all'ottenimento delle risorse necessarie al suo funzionamento e il diritto del contribuente a non essere assoggettato a forme di prelievo arbitrarie, eccessive o irragionevoli aderisce ai principi costituzionali di carattere sostanziale³⁵ che non possono essere posti a margine di una corretta politica fiscale.

Il disposto di cui all'art. 53 della Costituzione, secondo cui "ciascuno

³³ Meritevoli di attenzione sono le considerazioni prospettate da un punto di vista dell'evidenziazione contabile la copertura delle spese extra ordinarie prescinde dalla natura tributaria dell'entrata e le misure *on-off* impattando sui saldi di bilancio di un solo esercizio al massimo di due esercizi comportano un'esclusione dal calcolo del saldo strutturale perché incidono sul bilancio pubblico solo per pochi esercizi finanziari e quindi incapaci di produrre cambiamenti duraturi sui saldi strutturali.

³⁴ A. GIOVANARDI, *Rapporti tra imposizione fiscale e libertà individuale nell'ordinamento italiano alla luce del dibattito sulla funzione redistributiva del tributo, i diritti proprietari e la libertà di iniziativa economica*, Riv. Trim. Dir. Trib., Vol 2, 2018; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pp. 215-247.

³⁵ E. GRANAGLIA, *L'eguaglianza nella teoria economica*, in AA.VV., *Teoria e pratica dell'eguaglianza*, F. Mastromartino (a cura di), Roma, 2016, pp. 143 e ss. L' A. sostiene che nel nuovo assetto dello Stato sociale il potere tributario si deve orientare verso una configurazione dei rapporti economici e sociali all'interno della comunità adeguatamente ispirata al principio della eguaglianza sostanziale.

concorre alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva” segna la interdipendenza tra giustizia fiscale e giustizia sociale e cioè tra il prelievo tributario e le spese pubbliche sociali.

4. Il contributo straordinario sugli extra-profitti delle imprese energetiche “collocato” nel sistema tributario nazionale

Per fronteggiare la difficile crisi legata al caro energia il nostro Legislatore ha ritenuto– anche a seguito di un intervento della Commissione europea³⁶ e poi del Consiglio dell’Unione europea³⁷– di introdurre un prelievo tributario *ad hoc*³⁸ avente la finalità di incidere sugli extra-profitti³⁹ delle aziende energetiche originati dall’ aumento dei prezzi delle materie prime per effetto della guerra in

³⁶La Commissione europea nel marzo 2022 ha emanato la comunicazione COM (2022) 108 finalREPowerEU: “azione europea comune per un’energia più sicura, più sostenibile e a prezzi accessibili”. Inoltre, ha previsto misure di emergenza a favore di imprese e consumatori, tra le quali “gli Stati membri possono prendere in considerazione misure temporanee di carattere fiscale sui proventi straordinari” sugli “utili infra marginali” maturati dagli operatori del settore energetico.

³⁷ Il Consiglio dell’ Unione europea, in data 6 ottobre 2022, ha promulgato il Regolamento n. 1854, recante misure volte a mitigare i negativi effetti che la crisi energetica ha prodotto sul territorio europeo; di particolare rilevanza l’ art. 14 che statuiva “ Gli utili eccedenti generati da imprese e stabili organizzazioni dell’ Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione sono soggetti a un contributo di solidarietà obbligatorio, a meno che gli Stati membri non abbiano adottato misure nazionali equivalenti”.

³⁸ È stato introdotto il *Contributo straordinario contro il caro bollette*, disciplinato dall’art. 37 del c.d. Decreto Ucraina a seguire *Nuovo Contributo di solidarietà* introdotto dai commi 115 e ss. dell’art. 1 della Legge di bilancio 2023. Entrambi i contributi sono stati introdotti al fine solidaristico di reperire le risorse necessarie a finanziare le misure adottate dal Governo, a favore di famiglie e imprese, per contenere gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe dei prodotti energetici. Si veda anche Circolare Assonime n. 8 del 30 marzo 2023.

³⁹ Nel nostro Paese anche in passato e prima dell’entrata in vigore della Costituzione erano state introdotte forme di prelievo sugli extra-profitti; anche in questi casi l’introduzione era avvenuta in momenti storici eccezionali con congiunture e/o speculative straordinarie ed il riferimento è all’ imposta di guerra introdotta nei confronti dei maggiori profitti delle imprese manifatturiere che realizzato come effetto del maggior prezzo pagato dallo Stato per ottenere le forniture belliche. La dottrina, nel tempo, più volte è intervenuta sulla sovrapposizione di fattispecie tributarie, ossia i casi in cui uno stesso presupposto è posto tutto o in parte a riferimento di tributi diversi a carico del medesimo soggetto passivo *ex multis*, P. RUSSO - G. FRANSONI - L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; L. SALVINI, *Nomen dei tributi e capacità contributiva*, in AA.VV., *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014.

Ucraina.

Nel diritto tributario una definizione di profitto e di extra-profitto non è data pertanto la si deve mutuare dalla scienza economico-finanziaria⁴⁰; ponendo da subito l'attenzione alla definizione di extra-profitto, questi altro non è che l'eccedenza sul profitto ordinario conseguenza di situazioni congiunturali in cui l'extra-profitto ha assunto la connotazione di guadagno non meritato, ossia *windfall profit* o di *excess profit* come conseguenza di circostanze fortuite ovvero condotte inique rispetto alle normali logiche competitive dello svolgimento delle attività economiche.

Analizzando le caratteristiche del contributo per il "caro bolletta"– come disciplinato dall'art. 37 del D.L. n. 21/2022, convertito in Legge n. 51/2022– il vuoto maggiore che si rileva è l'omessa indicazione del presupposto⁴¹ ossia di uno degli elementi essenziali del tributo.⁴² Tale aspetto risulta fondamentale in sede di valutazione dei profili di incostituzionalità della norma nonché della soggezione ai limiti di cui all'art. 53 della Costituzione.⁴³ Si deve inoltre considerare che in materia tributaria la riserva di legge, sebbene relativa, prevista dall'art. 23 della Costituzione in relazione alle prestazioni patrimoniali impone al legislatore di identificare gli elementi essenziali della fattispecie proprio nella legge istitutiva del tributo.

Sin dall'introduzione tale forma di tassazione è stata caratterizzata da un *excursus* normativo contrastante; ha subito delle modifiche sostanziali ai

⁴⁰ G. MORO, *Il contributo straordinario per il caro bollette: profili di legittimità costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2022, IV, pp. 823-844.

⁴¹ Sebbene la disposizione normativa non definisce espressamente il contributo come tributo appare univoca la considerazione che abbia tale natura e nello specifico di una imposta; in specie il prelievo ha le caratteristiche di un'imposta, infatti si tratta di una prestazione patrimoniale coattiva, sancita per legge e che prescinde dalla volontà degli obbligati; i *dossier* parlamentari nelle parti in cui si riferiscono al contributo in esame lo considerano "imposta" e i soggetti tenuti al pagamento sono i soggetti passivi dell' imposta. Si veda G. Moro, *Il contributo straordinario per il caro bollette: profili di legittimità costituzionale*, *op. cit.*

⁴² R. IAIA, *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul caro bolletta*, in *Riv. Dir. Trib.* 2022, (suppl. *on line*) il quale chiarisce, come il contributo di solidarietà non possa essere definito né come «corrispettivo sinallagmatico di una controprestazione», né «nell'alveo di un rapporto commutativo con un atto, un bene, una funzione o un servizio specifico dell'autorità nei confronti dei singoli destinatari», risultando, piuttosto, «concepito e orientato a concorrere alle spese pubbliche».

⁴³ 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, Vol. I.

lineamenti dell'imposizione, all'ambito di individuazione dei soggetti passivi, all'arco temporale di applicabilità, dei criteri di determinazione della base imponibile sino alla necessità di dover intercettare l'extra-profitto di cui le imprese del comparto energetico avrebbero beneficiato nel lasso di tempo determinato dal disposto legislativo per effetto dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore.

Autorevole dottrina⁴⁴ intervenuta quasi nell'immediatezza dell'introduzione ha posto l'attenzione sulla concreta difficoltà di determinare la base imponibile in modo "retrospettivo" incardinando il presupposto impositivo sull'incremento rispetto al maturato dal 1° ottobre 2021 al 22 marzo 2022 (prima dell'entrata in vigore della norma istitutiva del contributo).

Proprio in questo segmento il Legislatore ha individuato l'aumento di ricchezza e quindi il maggiore indice di capacità contributiva idoneo, almeno in prima fase, a giustificare una maggiore tassazione dal carattere straordinario temporaneo.⁴⁵

Tuttavia il distinguo all'interno del profitto complessivo tra quello che per

⁴⁴ D. STEVANATO, *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, op. cit.; L. SALVINI, *Il contributo straordinario contro il caro bollette a carico delle imprese energetiche*, in www.fiscoitaliadellenergia.it; ancora id., *Sugli extraprofiti prelievo a rischio costituzionalità*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 marzo 2022, 14, correttamente osserva che "al di là del riferimento letterale alla disciplina sostanziale e procedimentale dell'iva, si tratta piuttosto di un'imposta sul valore aggiunto tipo Irap, in quanto la base imponibile non è costituita dalle operazioni attive e operazioni passive, rilevante ai fini del contributo solo in quanto esso manifesti un incremento, nella misura e con le soglie previste dall' art. 37 (un sovraprofitto *sui generis*)".

⁴⁵La caratteristica della temporaneità del Contributo caro bollette ha fatto sì che la considerazione iniziale di tale imposta di un'analogia alla "Robin Tax" venisse accantonata; il Legislatore si è ben guardato dall'incorrere in modo grossolano nei medesimi errori commessi in passato. La Corte cost. con la sent. n. 10/2015 statuì l'illegittimità differita della *Robin Hood tax*. Con l'art. 81, co. 16-18, del D.L. n. 112/2008, il legislatore aveva introdotto un'addizionale Ires per i settori petrolifero ed energetico (*Robin Hood tax*) a carico di soggetti individuati sulla scorta di parametri relativi al volume di ricavi conseguiti e al reddito imponibile dichiarato, la Consulta riscontò la violazione dei principi di ragionevolezza e capacità contributiva dettati dagli artt. 3 e 53 della Costituzione poiché l'addizionale costituiva una maggiorazione di aliquota parametrata a tutto il reddito d'impresa e non ai soli "sovra-profitto", era divenuta strutturale nonostante la sua istituzione fosse dovuta alla situazione congiunturale di crisi economica e al contemporaneo rialzo del prezzo delle materie prime e non prevedeva idonei meccanismi atti a verificare che gli operatori non traslassero gli oneri fiscali sui consumatori. Tuttavia, pur dichiarando l'illegittimità della disposizione, il Giudice delle Leggi si avvalse, in maniera inedita, del potere di modulare gli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità, stabilendo che essi decorrevano dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione nella G.U., anziché, come avviene di norma, *ex tunc*.

l'appunto è profitto ordinario e quello che, invece, ha natura di sovraprofitto non risulta di agevole individuazione, tale difficoltà deriva dalle caratteristiche del contributo straordinario e in conseguenza di ciò scaturisce la difficoltà di comprendere dove si colloca la rispettiva capacità contributiva straordinaria.

Tali considerazioni, oltre a quelle relative alla difficoltà di un concreto distinguo tra profitto ordinario e sovraprofitto inducono a ritenere che sussista una violazione del combinato disposto degli artt. 3 e 53 della Costituzione inidoneo ad assicurare che l'imposizione straordinaria colpisce il guadagno che supera la remunerazione indispensabile.⁴⁶

Di poi, il riferimento ad un'imposizione prevista a carico di contribuenti che operano esclusivamente in un particolare settore del mercato caratterizzato da anomalie generate da eventi straordinari ed imprevedibili non risulta essere d'aiuto ad esigenze di certezza nella determinazione dei parametri di riferimento tali da garantire il rispetto del principio di legalità in senso formale e sostanziale.

Sebbene il Giudice di legittimità ha ribadito in più occasioni che la Costituzione non impone una tassazione fiscale uniforme, con criteri identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposta tributaria, con diverse pronunce ha puntualizzato la necessità di ricercare nell'istituzione "un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema in formato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di uguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)".⁴⁷

Ne consegue che non risulta aprioristicamente una violazione del principio della capacità contributiva e del principio di uguaglianza, tuttavia la diversificazione del regime tributario rispetto a delle aree economiche o ad una

⁴⁶Si veda D. STEVENATO, *Perché la Robin Hoodtax sui petrolieri è incostituzionale*, in *Dial. Trib.* Vol 4, 2011. Secondo l'A. non vi è una relazione univoca tra l'ammontare dei ricavi e la presenza di extra-profitti, seppur si volesse assumere che i maggiori profitti vengono fatti dalle imprese di maggiori dimensioni non esiste una relazione affidabile tra livello di ricavi e ammontare di utili.

⁴⁷ Corte cost., ord. n. 341 del 24/07/2000; in tal senso anche la sent. della Corte cost. n. 223 del 08/10/2012 in materia di adeguamento per le retribuzioni dei magistrati.

specifica categoria di contribuenti deve essere supportata da giustificazioni adeguate e ragionevoli.⁴⁸

Tutto ciò manca nelle previsioni del contributo straordinario sugli extra-profitti e la sola finalità solidaristica con funzione redistributiva non può essere considerata idonea a superare tali dimenticanze anche rispetto all'ordinamento europeo.⁴⁹

5. Il contributo sugli extra profitti energetici e la compatibilità con i principi costituzionali

La capacità contributiva ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, cardine dell'equità, è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e al tempo stesso del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche.⁵⁰ Inserire un prelievo *una tantum* a carico di produttori, importatori e rivenditori di energia elettrica sul presupposto che questi ultimi abbiano beneficiato di extra profitti a causa dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore in astratto è da ritenersi ammissibile anche in considerazione dell'equità del tributo nella sua accezione generale.

Il prelievo fiscale differenziato a carico di taluni soggetti e per talune attività deve essere raccordato ad una *ratio* giustificatrice con un rapporto di congruità e idoneità per il raggiungimento di un fine e ciò anche in forza del principio di differenza, per il quale le inuguaglianze in termini relativi tra i membri della società sono giustificate se comprovano un beneficio, in termini assoluti, anche per i meno avvantaggiati. Il contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario è un istituto finalizzato sia al contenimento per le imprese e per i

⁴⁸ Si veda Corte cost., sent. n. 201 del 2014, in tema di Tassazione dei compensi corrisposti sotto forma di bonus e stock options ai dirigenti del settore finanziario.

⁴⁹ R. IAIA, *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul caro bolletta*, op. cit., l'A. sottolinea come i principi di tutela dell'affidamento e di proporzionalità assumerebbero intenso rilievo (non solo in base agli artt. 3, comma 1 e 117, co. 1, Cost., ma anche) in forza di una loro diretta applicazione, nella prospettiva sovranazionale, che attribuisce loro rango primario nell'ordinamento dell'Unione.

⁵⁰ L. SALVINI - G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, 2014, Cedam.

consumatori degli effetti generati dall'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico,⁵¹ sia ad una redistribuzione del sovraprofitto.

L'equità per essere davvero tale non può proteggere solo chi ha meno, ma deve essere posta a protezione anche di chi ha di più e questo perché il prelievo si deve arrestare ad un punto tale da consentire il permanere delle disuguaglianze legittime.

Questi aspetti potrebbero dar seguito ad una valutazione positiva della previsione del contributo straordinario rispetto alla mancanza di coordinamento con altri elementi di carattere essenziale della fattispecie prevista dal Legislatore che invece induce la dottrina⁵² a nutrire forti dubbi sulla legittima operatività proprio in ossequio a quanto statuito dall' art. 53 della Costituzione e dei principi che ne sono da corollario tra cui l'equità sostanziale.

La discriminazione qualitativa⁵³ degli imponibili come previsti dovrebbe, circostanza che manca, trovare nella norma la giustificazione al fine di evitare che l'imposizione straordinaria degeneri in arbitrio legislativo.⁵⁴ La conformità al principio di capacità contributiva "straordinaria" di una discriminazione qualitativa non si rinviene nel contributo straordinario per il caro bollette e questo sia in riferimento ai criteri di determinazione della base imponibile che alla configurazione della fattispecie imponibile.

La capacità contributiva è nozione anzitutto economica che esprime un concetto al cui fondamento si pone un elemento economicamente determinato

⁵¹ Per il documento del 13 giugno *Monitoraggio dei contratti di approvvigionamento di gas naturale*, l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA) «ritiene opportuno che una parte del gettito derivante dai provvedimenti fiscali a carico delle aziende del settore sia destinato ai clienti finali che ne hanno sostenuto l'onere».

⁵² R. IAIA, *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul caro bolletta*, *op. cit.*, secondo l'A. il prelievo gravita su un incremento di saldo determinato in modo grossolanamente unitario senza alcuna discriminazione qualitativa dell'imponibile ascrivibile a un incremento speculativo di prezzi e tariffe.

⁵³ Il fenomeno della discriminazione qualitativa dell'imposizione tributaria viene in rilievo ogni qualvolta si intenda per venire ad una tassazione diversa da quella che si otterrebbe con riordinare i metodi di applicazione dell'imposta, con il preciso scopo di individuare il più perfetto corretto meccanismo che possa attuare le politiche distributive e possa realizzare un'equità fiscale.

⁵⁴ Si veda Corte cost., sent. n. 28 del 2019.

e rilevante,⁵⁵ autorevole dottrina⁵⁶ ha rilevato inoltre che non vi è identità tra capacità economica e capacità contributiva, poiché quest'ultima esiste soltanto quando e nella misura in cui il contribuente è in grado di attingere alla propria ricchezza per concorrere alle spese pubbliche così come nella valutazione del rapporto tra capacità economica e capacità contributiva il legislatore deve tener conto degli altri valori espressi nella Costituzione operando un continuo bilanciamento di interessi basato su criteri di uguaglianza, razionalità e coerenza.

I principi di giustizia sociale devono essere equilibrati rispetto ai diritti patrimoniali individuali al fine di ridurre le distorsioni del sistema e una forma di fiscalità promozionale⁵⁷ utilizzando il contributo straordinario anch'esso come strumento di fiscalità energetica con altri interventi tesi ad assicurare l'equità quali possono essere agevolazioni, sussidi, riduzione delle accise ben potrebbe agevolare il percorso di una corretta distribuzione.

Al legislatore, in materia tributaria, è concesso l'utilizzo della sua discrezionalità nella determinazione di un tributo a regime differenziato e i vincoli che incontra sono da rinvenire nell'uso ragionevole del potere impositivo;⁵⁸ è necessario che vi sia una giustificazione obiettiva per spiegare l'introduzione di un tributo anche di carattere straordinario.

La mancanza di compatibilità tra il contributo straordinario e la capacità contributiva è emersa rispetto alle previsioni legislative nazionali ma anche

⁵⁵ A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, V, p. 679.

⁵⁶ P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004, II-III, p. 261.

⁵⁷ Su questi temi può vedersi A.F. URICCHIO - G. SELICATO - M. AULENTA (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015; nonché G. SELICATO, *Fisco e ambiente: strumenti per un Governo sostenibile del territorio. Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004, II, pp. 399 e ss.

⁵⁸ Corte cost., sent. n. 262 del 2020. I Giudici delle leggi al riguardo hanno ribadito: «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 della capacità contributiva (art. 53). 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».

unionali, un dettato univoco da parte dell'Unione europea per tale imposta sugli extra-profitti avrebbe potuto determinare, anche nel breve periodo, dei risultati positivi sia in riferimento al gettito sia in riferimento alla distribuzione a coloro che si ritrovano in condizioni di oggettiva difficoltà.⁵⁹

Incanalare i profitti inattesi, con provvedimenti incisivi, verso le famiglie considerate vulnerabili sarebbe stata una condizione imprescindibile nelle moderne democrazie, per realizzare, un sistema economico e fiscale in grado di funzionare in modo efficiente ed efficace nei singoli Paesi e nell'intera Area euro.

6. Considerazioni finali

Alla luce delle riflessioni trattate e degli interventi recenti che lasciano spazio a risvolti futuri di ogni ripercussione bisogna prendere consapevolezza che la struttura del contributo come articolata è in contrasto con la *ratio* della norma comunitaria e non coerente con i principi di giusta imposizione, ragionevolezza, proporzionalità e congruità dei mezzi, tuttavia la propensione verso una redistribuzione efficace del gettito fiscale passa attraverso dispositivi istituzionali idonei a disciplinare strumenti durevoli nella lotta in favore di coloro che si ritrovano in situazioni economiche precarie anche in considerazione della circostanza che il buon funzionamento di ogni democrazia ed ogni economia è strettamente dipendente dalla riduzione del numero di coloro che versano in condizioni precarie costituendone fattore irrinunciabile del progresso sociale.

L'ultimo mezzo secolo è stato un periodo di cambiamenti sostanziali nella politica fiscale, l'esigenza di adeguamento al nuovo passa attraverso lo Stato ed il suo potere impositivo; preconizzare una concezione di capacità contributiva in forma diversa, connessa a forme di responsabilità utilizzando i tributi in chiave di uguaglianza rispetto alla collettività potrebbe rappresentare lo strumento di lettura per ridurre le disuguaglianze attraverso il collante politico e sociale di un'equa distribuzione.

Bisogna sperimentare nuovi modelli di prelievo attraverso una riforma dei

⁵⁹ C. FONTANA, *La tassazione dei sovraprofiti delle imprese energetiche tra indirizzi europei, prospettive di riforma e persistenti dubbi di legittimità costituzionale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2022, III, pp. 165 e ss.

sistemi tributari considerando criteri indicatori di capacità contributiva il benessere degli individui misurato sulla base di parametri monetari effettivi e non monetari.⁶⁰

A parere di chi scrive– confortato dagli interventi giurisprudenziali recenti– le ragioni di urgenza che hanno indotto ad istruire la nuova disciplina non hanno permesso il necessario approfondimento di questioni giuridiche di rilevante entità sottese alla previsione impositiva *sic et simpliciter* nonché quelle relative alla transizione energetica già da tempo perseguita anche dall'Unione europea.

Il legislatore italiano anziché adottare una misura contributiva di solidarietà a carico dello specifico settore ha ritenuto di adottare una misura “pseudo-equivalente”, estendendo illegittimamente la platea dei soggetti passivi, ricomprendendovi imprese appartenenti a settori differenti. Ciò ha vanificato la finalità della previsione regolamentare, rispondente a criteri di armonizzazione peculiari della disciplina unionale ed ha posto in essere una palese contraddizione tra definizione della base imponibile e finalità solidaristico-redistributiva perseguita dal contributo in ordine al fatto che quest'ultimo viene calcolato anche su una quota di profitti discendenti da attività estranee a quelle normativamente indicate e prive di collegamento con il presupposto del tributo.

Gli aspetti, ulteriori, che lasciano spazio a numerose perplessità riguardano l'inserimento, tra l'altro, delle accise nella base imponibile del nuovo prelievo generando un'ipotetica violazione del divieto di applicazione di imposta su imposta con conseguente violazione delle previsioni di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione.⁶¹

Il Legislatore dovrebbe ipotizzare modelli di prelievo in un'ottica funzionale

⁶⁰ F. GALLO, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche sociali*, II, 2014, pp. 221 e ss., «non ci sono delle ragioni, nella scelta dei fatti imponibili, che limitino il legislatore al solo ambito di fatti e situazioni di carattere monetario. L'esistenza di altre ricchezze che non si esauriscono nel mercato economico ma interessano il singolo individuo, l'intera società, l'ambiente, l'identità culturale e religiosa, i rapporti tra i generi possono essere considerate situazioni o posizioni di vantaggio economicamente valutabili». L'A. suggeriva, ancora, di ripensare, soprattutto sul piano etico, la missione dello Stato: «se ci sono disuguaglianze endemiche, la loro riduzione deve essere al primo posto tra gli obiettivi etici che lo Stato deve perseguire nel rispetto dei diritti fondamentali dei suoi cittadini sanciti dalla Costituzione».

⁶¹ A.F. URICCHIO - P. MANNO, *Le emergenze energetiche tra crisi geopolitica e questione ambientale*, Soviera Manelli, 2023.

ricercando disposizioni di natura esonerativa nei confronti dei settori che operano nel campo delle energie rinnovabili necessarie non solo per la transizione ecologica ma anche per il benessere sociale con particolare riguardo a politiche fiscali tese a contenere i prezzi così da ridurre le disuguaglianze.