

## **Sulla sentenza n. 111/2024 della Corte Costituzionale e sul principio di capacità contributiva in (tempi di) crisi**

Sarah Supino

Con la sentenza n. 111/2024, la Corte Costituzionale ha dichiarato che il contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'art. 37 del d.l. n. 21/2022 è conforme a costituzione nel suo complesso. È invece illegittimo il concorso alla sua base imponibile del costo delle accise addebitate in rivalsa sui clienti finali.

### **1. Premessa.**

Prima di analizzare più in dettaglio le argomentazioni che sorreggono la decisione della Consulta, una premessa "di metodo" è doverosa.

Quando la Corte Costituzionale si trova a vagliare la rispondenza di un tributo al principio di capacità contributiva, lo fa secondo i seguenti (si perdoni la semplificazione) due *step* logici:

1) prima, verifica se l'indice di capacità contributiva che il tributo colpisce esprima una ricchezza reale, effettiva e attuale;

2) poi, verifica se l'architettura del tributo intercetti e misuri correttamente quella capacità contributiva.

Il caso (di scuola) dell'"imposta sui biondi" non supererebbe la prima verifica, posto che il colore dei capelli non ha nessuna rilevanza economica. Il caso (meno di scuola) di un'imposta sugli extraprofitto energetici che sia misurata su tutto il reddito non supererebbe, come di fatto non ha superato<sup>[1]</sup>, la seconda verifica, posto che gli extraprofitto, pur rappresentando un indice "giustamente economico" di capacità contributiva, non possono calcolarsi sull'interezza dei redditi.

Sulla descritta metodologia argomentativa riposa anche la motivazione che si legge nella sentenza n. 111/2024, che di seguito si ripercorre.

### **2. Il primo *step* logico: la ricerca del presupposto.**

2.1. - La sentenza n. 111/2024 non si sottrae al "metodo" descritto in premessa e, quando al par. 7 in diritto entra nel merito delle questioni sottoposte al suo vaglio, lo fa confrontandosi

subito con la ricerca e la giustificazione costituzionale del presupposto del Contributo.

Al par. 7.1.1. in diritto si legge, lapidario, quanto segue:

«**il presupposto del tributo si identifica** - in ragione del comma 1 che seleziona i soggetti passivi, del comma 2 che definisce la base imponibile e del comma 3 che stabilisce il metodo di calcolo - **con l'incremento di un saldo differenziale** conseguente la vendita, a determinate condizioni, di prodotti energetici da parte di taluni soggetti operanti nel settore energetico in un particolare contesto temporale».

È doveroso precisare che la Corte rende la trascritta affermazione analizzando la prospettata violazione dell'art. 23 Cost., relativa alla *mancanza assoluta*, nell'architettura del Contributo, di un qualsivoglia presupposto tassabile. Tuttavia, nella medesima affermazione, la Corte non si limita a riconoscere che un presupposto *esiste* (e che quindi l'art. 23 non è violato), ma si spinge chiaramente a delineare *quale* esso sia, identificandolo nell'«*incremento di un saldo differenziale*».

In buona sostanza, la Consulta apre l'analisi *in diritto* della questione di costituzionalità affermando che il *presupposto* del Contributo coincide con la sua *base imponibile*, che è l'incremento differenziale tra saldi IVA.

Il punto sollecita almeno due considerazioni.

La prima considerazione muove dall'evidenza che il menzionato differenziale tra saldi IVA è, chiaramente, il risultato di un calcolo matematico, e v'è subito da chiedersi in quali casi un tale risultato, che in sé è *un numero*, possa assurgere *presupposto*. Il presupposto di un tributo non è infatti un concetto quantitativo, ma un "indice", cioè un *valore* che esprime l'esistenza di una capacità del soggetto che lo manifesta a contribuire alle pubbliche spese. Il presupposto del tributo afferisce all'aspetto *qualitativo* della fattispecie tributaria, e non a quello quantitativo o numerico, che invece è rimesso alla base imponibile. E proprio in questa accezione, il presupposto deve essere dotato di specifiche *qualità*, che sono quelle dell'effettività, dell'attualità, della portata economica. E da qui emerge l'insufficienza dell'affermazione resa dalla Corte: statuire che il presupposto del Contributo è il mero «*differenziale tra saldi IVA*» significa trascurare la dinamica qualitativa del tributo e porre l'accento su quella quantitativa, che è insufficiente, ed anzi inconferente rispetto alla ricerca

di un presupposto che sia peraltro idoneo a giustificare una così gravosa imposizione differenziata.

E proprio il riferimento alla posizione di vantaggio *differenziata* traina la seconda considerazione. La tassazione congiunturale e “straordinaria”, quale è certamente quella qui in esame (posto che il Contributo ha *ex lege* carattere “*di prelievo solidaristico straordinario*”), deve essere necessariamente riconducibile a situazioni eccezionali di carattere *esogeno* che non riflettono il merito o il rischio imprenditoriale, altrimenti essa finisce per colpire in modo punitivo le attività economiche che hanno avuto il “torto” di sovraperformare il proprio mercato di riferimento: tali attività, se maggiormente performanti, già creano maggiore base imponibile ai fini degli “ordinari” tributi diretti (IRES e IRAP) che, avendo aliquote proporzionali, sono perfettamente in grado di tassare maggiormente le imprese con risultati economici più elevati. Affermare che il presupposto del Contributo è il mero “*differenziale tra saldi IVA*” significa svincolarlo dalla logica congiunturale che ne ha determinato l’introduzione e significa anche sganciarlo da ogni rationale che giustifichi una così gravosa imposizione differenziata delle imprese energetiche rispetto a tutti gli altri contribuenti che hanno realizzato identici incrementi di “*differenziali tra saldi IVA*”, sebbene in settori diversi da quello energetico.

2.2. - Non pare arbitrario ritenere che, nonostante la lapidaria asserzione che si legge al par. 7.1.1. della sentenza, anche la Corte Costituzionale deve aver fatto i conti con le due considerazioni appena illustrate.

Ne è prova innanzitutto il fatto che la Consulta, nei paragrafi 8 e seguenti, procede con il secondo *step* logico elencato in premessa, verifica cioè se l’architettura del tributo sia idonea ad intercettare la ricchezza colpita. È chiaro che, laddove la stessa Corte ritenesse che il presupposto *coincide con* la base imponibile, tale ulteriore indagine sarebbe del tutto superflua: se il presupposto fosse davvero il *differenziale tra saldi IVA*, tutte le voci che concorrono a quel *differenziale tra saldi IVA* ne sarebbero diretta ed inequivoca espressione.

Ma ne è prova soprattutto il fatto che, proprio nella analisi della rispondenza tra architettura del Contributo e indice di ricchezza colpito, non v’è alcuna traccia del “presupposto” individuato al par. 7.1.1.: il riferimento al “*differenziale tra saldi IVA*” sparisce del tutto e l’indice di capacità contributiva colpito diventa, sorprendentemente, un altro.

Al par. 8.2. della sentenza, si legge che

«la variazione in aumento del “delta” tra le suddette operazioni attive e passive a essere indicativa di un **incremento “speculativo” dei prezzi di vendita dei prodotti energetici e quindi di una maggiore forza economica delle imprese operanti in quel determinato settore.**»

Questa Corte è chiamata, pertanto, a verificare se la scelta di fare riferimento ai dati contenuti nelle LIPE risponda a una connessione razionale, risultando idonea a intercettare la maggiore forza economica individuata dal legislatore come indice di capacità contributiva».

Ancora, al par. 8.4.4., si legge che

«ai sensi dell’art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, **le accise** vengono liquidate «applicando alla quantità di prodotto l’aliquota d’imposta», per cui **prescindono del tutto dal prezzo di vendita.** Pertanto, anche quando il soggetto passivo del contributo straordinario di solidarietà, pur aumentando le vendite, avesse diminuito il prezzo dei prodotti, l’impatto delle accise avrebbe contribuito a innalzare la base imponibile del contributo stesso, ancorché **in assenza di qualsiasi manovra speculativa**».

Ma anche poco sopra, al par. 6., si legge che

«l’art. 1, comma 120, lettera c), della legge n. 197 del 2022, inoltre, introducendo il comma 3-bis all’art. 37 censurato, ha escluso dalla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1 del medesimo art. 37.

In tal modo il legislatore ha stabilito che non concorrono alla formazione della base imponibile operazioni attive e passive che non hanno alcuna afferenza con gli incrementi di prezzo delle commodities e che in quanto tali rappresentano, evidentemente, movimentazioni del tutto **irrilevanti ai fini della forza economica derivante dall’incremento dei prezzi dell’energia**».

Dai trascritti passaggi, traspare che la stessa Corte si è avveduta del fatto che l'affermazione di cui al par. 7.1.1., secondo cui il presupposto del Contributo coincide con la sua base imponibile, non sia sufficientemente solida da poter essere assunta quale premessa maggiore di tutto il sillogismo argomentativo che ne segue. Per la Corte, il vero presupposto del Contributo, posto a base di tutto il ragionamento che si snoda nei par. 8 e seguenti, è l'incremento di ricchezza derivante dall'aumento congiunturale dei prezzi energetici, che ha consentito ad alcune imprese del settore di arricchirsi in maniera straordinaria, anche attraverso manovre speculative.

È questa la ricchezza che, nell'*intentio* del legislatore che questi ha cercato di concretizzare nel Contributo, va intercettata e redistribuita, in omaggio al principio di solidarietà sociale.

### **3. Il secondo step logico: l'architettura del Contributo e la sua idoneità a rappresentare il presupposto.**

3.1. - Ai par. 8 e seguenti la Corte procede con il secondo *step* logico: verifica se il presupposto di imposta sia correttamente intercettato e *misurato* dalla complessiva architettura del Contributo. Per dirlo con le parole della Corte Costituzionale:

«Questa Corte è chiamata, pertanto, a verificare se la scelta di fare riferimento ai dati contenuti nelle LIPE risponda a una connessione razionale, risultando idonea a intercettare la maggiore forza economica individuata dal legislatore come indice di capacità contributiva».

Il Contributo infatti, vale ricordarlo, è calcolato su una differenza tra differenze, secondo il seguente conteggio:

- a) prima, si calcola la differenza tra operazioni attive e operazioni passive Iva realizzate nell'eptamestre ottobre 2021-aprile 2022;
- b) poi, si calcola il medesimo valore in relazione all'eptamestre ottobre 2020-aprile 2021;
- c) infine, si calcola la differenza tra i valori *sub* a) e b) che, se positiva (e se superiore 5.000.000,00 nonché al valore *sub* b) incrementato del 10%), va a costituire la sua base imponibile.

Di qui la criticità costituzionale posta al vaglio della Consulta, che può essere così sintetizzata: può questo dato numerico rappresentare, anche solo indirettamente, una plus-ricchezza congiunturale correlata alle variazioni dei prezzi dei prodotti energetici, nonostante il fatturato IVA non abbia nessuna diretta correlazione con incrementi o decrementi di prezzo delle *commodities*?

Si coglie subito la difficoltà della Corte Costituzionale di risolvere positivamente questo quesito.

Al punto 8.2., la Consulta prima afferma (in positivo) che un *extraprofitto da variazioni di prezzo* sarebbe più correttamente rappresentato da incrementi di reddito, e non di “fatturato netto”. Seguendo nel ragionamento, poi riconosce (in negativo) che l’incremento del volume di affari non è idoneo ad individuare quella plus-ricchezza, poiché esso potrebbe derivare da un mero aumento delle quantità vendute, senza costituire un dato significativo in ordine all’aver beneficiato del vantaggio economico derivante dall’aumento dei prezzi del settore.

Se non fosse già sufficientemente chiaro il dubbio di costituzionalità che la Corte nutre sull’inidoneità della struttura del Contributo ad intercettare il presupposto, a scanso di equivoci al punto 8.3. essa sentenza quanto segue:

«Si tratta di elementi della struttura dell’imposta che, in un tempo ordinario, **non consentirebbero, di per sé - nemmeno in forza della più moderna concezione del principio di capacità contributiva in precedenza ricordata (punto 7.1.2.) -, di superare il test della connessione razionale e della proporzionalità**».

L’affermazione è lapidaria. Il Contributo non supera il “secondo step logico” dell’analisi costituzionale, il suo presupposto (l’extraprofitto derivante dall’incremento dei prezzi dell’energia) sarebbe anche razionale, ma non lo è la sua struttura, che non riesce a misurare quel presupposto.

3.2. - Ma c’è un “*tuttavia*”.

La Consulta infatti aggiunge che, “*tuttavia*” (cit.), vengono qui in rilievo circostanze straordinarie che qualificano in termini del tutto *sui generis* l’intervento normativo, *circostanze* che la stessa Corte individua:

- nella "*situazione di crisi*", che, se non fosse stata affrontata rapidamente, avrebbe potuto avere gravi effetti negativi sull'inflazione, sulla liquidità degli operatori di mercato e sull'economia nel suo complesso;
- nella "*circostanza che, in quel particolare contesto, i dati desumibili dai saldi IVA ricavabili dalle LIPE erano gli unici disponibili*" e, quindi, i soli che avrebbero potuto essere considerati dal legislatore per intervenire tempestivamente a finanziare, con una nuova e temporanea imposta, l'insieme di interventi urgenti, a sostegno di famiglie e imprese, previsti dal d.l. n. 21 del 2022.

E qui sta il nocciolo duro della pronuncia: il Contributo non è razionale perché la sua architettura non misura correttamente il presupposto assoggettato ad imposizione, ma poiché introdotto *in tempi di crisi* e nonostante strutturato sulla base di dati che, pur inconfidenti rispetto all'obiettivo del legislatore, erano *gli unici disponibili*, si salva dalla scure di incostituzionalità.

Con una sola eccezione, che è quella del costo delle accise, su cui si tornerà subito oltre.

Ma prima, qualche considerazione è doverosa.

La prima considerazione muove dal principio sacrificato sull'altare della *crisi*, che è il principio di capacità contributiva. Non va dimenticato che il principio di capacità contributiva, ben lungi dall'essere diritto minore, è una declinazione nella materia fiscale del principio di uguaglianza. Avallare la sua compressione *in tempi di crisi* significa avallare le disuguaglianze *in tempi di crisi*.

La seconda considerazione muove dalla prima. È noto che, nella valutazione di Costituzionalità, la Corte suole *bilanciare* i principi costituzionali, anche primari, cercando di compendiarli, ma è altrettanto chiaro che il bilanciamento non può mai comportare l'ablazione *integrale* di alcuni valori a favore di altri: la nostra Costituzione non ammette diritti *tiranni*. Sebbene non esplicitata, si coglie anche in questa pronuncia una valutazione in termini di *bilanciamento*, tra gli artt. 3 e 53 Cost., dei quale si riconosce la violazione, e un "*interesse pubblico alla pronta gestione delle crisi*" che, pur non avendo - a quanto ci consta - alcuna rilevanza costituzionale (a meno di non ricondurlo, con non pochi sforzi, all'art. 81 Cost.), giunge a comprimere totalmente il principio di ragionevolezza capacità contributiva e quindi - lo si ribadisce - di uguaglianza.

Anche la terza considerazione muove dalla prima. Non si ignora che la Corte Costituzionale, nel vagliare la rispondenza di prelievi al principio di capacità contributiva, spesso valorizza anche aspetti “esogeni” rispetto alla struttura del tributo. Si pensi, per esempio, ai casi in cui essa ha preso in considerazione la natura temporanea di un’imposta, che è del tutto esterna alla sua architettura, ritenendola idonea a giustificare una maggiore elasticità nella valutazione di costituzionalità del prelievo. Tuttavia, la stessa Corte non ha mai concluso che questi aspetti esogeni bastino, *da soli*, a giustificare l’introduzione di tributi irrazionali, come invece pare aver fatto nel caso di specie, nel quale ha prima riconosciuto l’arbitrarietà del prelievo, ma poi ne ha tollerato la permanenza nel nostro sistema per il sol fatto che esso sia stato introdotto *in tempi di crisi*.

Del resto, così come non si può ritenere che un’ingiustificata disparità di trattamento impositivo possa essere considerata compatibile con la Costituzione per il sol fatto di essere limitata nel tempo, allo stesso modo non si può ritenere che la stessa disparità sia costituzionale perché introdotta *in tempi di crisi*. Se così fosse, il legislatore potrebbe facilmente aggirare il divieto di discriminazioni proprio nei momenti – quali sono quelli *di crisi* – in cui i presidi costituzionali dovrebbero costituire un ancor più solido baluardo contro gli arbitrii del legislatore.

3.3. – Sempre con riferimento all’analisi svolta dalla Consulta sull’architettura del tributo in relazione al suo presupposto – che è, come visto, la plus-ricchezza derivante dall’incremento dei prezzi energetici – due ulteriori affermazioni che si leggono nella sentenza meritano una menzione: la prima, perché perfettamente in linea con l’*iter* logico che sorregge la motivazione; la seconda, perché perfettamente in contraddizione con esso.

La prima affermazione, che si condivide, si legge al punto 6 in diritto.

La Corte, esaminando la norma di cui all’art. 1, comma 120, lettera c), della legge n. 197/2022, che ha escluso dalla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive rilevanti ai fini del Contributo i trasferimenti di titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra soggetti passivi del Contributo stesso, afferma che con la citata disposizione,

«il legislatore ha stabilito che non concorrono alla formazione della base imponibile **operazioni attive e passive che non hanno alcuna afferenza con gli incrementi di prezzo delle commodities** e che in quanto tali rappresentano,

evidentemente, movimentazioni **del tutto irrilevanti ai fini della forza economica derivante dall'incremento dei prezzi dell'energia».**

La Corte ha evidentemente interpretato la norma di esclusione come applicazione specifica di un principio generale che emerge dalla complessiva architettura dell'imposta: in altre parole, nell'ottica della Consulta l'esclusione delle operazioni finanziarie dalla base imponibile del Contributo non ha finalità agevolative, ma risponde ad una precisa logica, che è quella di escludere da imposizione le operazioni soggette ad IVA afferenti all'operatività straordinaria dell'impresa in quanto *"irrilevanti ai fini della forza economica derivante dall'incremento dei prezzi dell'energia"*.

Le motivazioni della Corte che si leggono in questo specifico passaggio motivazionale consentono forse di argomentare nel senso che, proprio nel rispetto della logica del Contributo, non devono escludersi dalla sua base imponibile solo le operazioni menzionate nel citato comma 120, bensì tutte le operazioni manifestamente estranee alle variazioni dei prezzi energetici, proprio perché inespresse della "forza economica" che il Contributo vorrebbe colpire: si pensi, per fare un esempio, alle cessioni di beni o di complessi di beni strumentali ovvero alle cessioni di azioni intercorse con una controparte contrattuale che non è soggetto passivo del Contributo.

L'affermazione della Corte sembra quindi perfettamente coerente con l'iter motivazionale che sorregge la sentenza.

La seconda affermazione, meno condivisibile, si legge al punto 8.1..

In particolare, la Corte afferma che

«Da questa prospettiva le censure che i rimettenti muovono alla mancata previsione della deduzione dei costi, come quelli del personale o quelli relativi ai **«differenziali realizzati sui contratti derivati»**, non appaiono fondate nella misura in cui assumono - fallacemente - che **il presupposto del contributo di solidarietà siano gli utili realizzati».**

Ripercorrendo l'argomento, la Corte afferma (esplicitamente) che i differenziali realizzati su contratti derivati dovrebbero essere inclusi nella base imponibile solo se il Contributo fosse

un'imposta *sugli utili*; afferma anche (implicitamente) che è giusto che essi non concorrano al Contributo, proprio perché esso non è un'imposta *sugli utili*, ma su un incremento di ricchezza correlato all'incremento dei prezzi dell'energia.

Il *vulnus* logico è manifesto.

La funzione dei derivati, i cui differenziali sono esclusi da IVA (e quindi da Contributo) perché non hanno funzione "corrispettiva", è proprio quella di calmierare, in positivo e in negativo, le variazioni dei prezzi dei prodotti energetici: calmierare, cioè, la "plus-" o "minus-" ricchezza connessa, per l'appunto, alle "*variazioni dei prezzi dei prodotti energetici*". L'irrilevanza dei derivati ai fini del Contributo è quindi un inconfutabile esempio di come il Contributo ha una *struttura* che non si raccorda con la *ratio giustificatrice*: ciò in quanto la *ratio giustificatrice* è quella di tassare una plus-ricchezza "*derivante dalle variazioni dei prezzi dei prodotti energetici*", ma la base imponibile, che è la *struttura* dell'imposizione, non include proprio i derivati, che sono i principali elementi che insistono sulla misura di quegli stessi *prezzi* che dovrebbero dar luogo a supposti benefici congiunturali.

Peraltro, vale aggiungere che l'esclusione da IVA (e quindi l'esclusione dal computo dalla base imponibile del Contributo) vale con riferimento ai soli derivati di copertura di tipo finanziario e non a quelli fisici. Ambedue le forme contrattuali sono utilizzate per finalità identiche, quelle cioè di tutelare l'impresa dalle variazioni di prezzo dei prodotti energetici. Anche nella logica del Contributo, tra le due forme contrattuali non esiste alcuna differenza: entrambe influenzano in maniera identica i benefici ritratti da tali variazioni.

La contraddizione tra questo passaggio e il complesso *iter* motivazionale della sentenza appare insanabile.

#### **4. Gli effetti espropriativi dei tributi.**

Anche le motivazioni che si leggono a proposito degli effetti espropriativi prestano il fianco a più di un commento.

I remittenti avevano segnalato che il Contributo, proprio perché irrazionale, aveva eroso tutti gli utili o - in certi casi - tutto (o quasi tutto) il patrimonio netto delle società ricorrenti: leggasi, aveva privato quelle società di tutte le loro ricchezze reddituali e finanche patrimoniali.

Da qui il quesito posto al vaglio della Consulta: può essere costituzionale un tributo che, da solo, priva il soggetto passivo di tutti suoi guadagni o, addirittura, di tutti i suoi beni?

La risposta al quesito offerta dalla Consulta non convince.

Si legge al punto 11. della sentenza che:

«Al riguardo va precisato che questa Corte, già da tempi risalenti, ha chiarito che **una «legge tributaria, anche retroattiva, non dà luogo a un'espropriazione di proprietà privata, ma solo ad una obbligazione pecuniaria verso lo Stato o altro ente pubblico»** (sentenza n. 9 del 1959; nello stesso senso, sentenza n. 22 del 1965).

Anche in tempi più recenti ha poi ribadito che «l'estraneità della materia espropriativa all'ambito dell'art. 53 della Costituzione (sentenze nn. 283 del 1993, 22 del 1965 e 9 del 1959), induce, dall'altro, a constatare come **sia proprio l'art. 53 la corretta prospettiva nella quale va ricondotto il giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria**, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997)».

La posizione della Corte Costituzionale è chiara e non è affatto nuova. Nella materia tributaria, non opera il limite "esterno" di cui al principio della tutela proprietaria di cui all'art. 42 Cost., perché lo stesso principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (unitamente all'art. 3 Cost., trattandosi certamente di questione che attiene alla ragionevolezza del prelievo) reca un limite "interno" ostativo all'introduzione di tributi la cui *misura* si riveli irrazionale e arbitraria.

Meno chiara è invece la declinazione di questo principio nel caso di specie, per due ordini di ragioni.

Innanzitutto, non può ignorarsi che, proprio in questa sentenza, poche righe sopra al trascritto punto, quel controllo «*sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria*» è stato espressamente effettuato e ha

dato esito negativo. Il Contributo non è stato salvato dalla scure di incostituzionalità perché *razionale*, ma perché *nonostante irrazionale, è stato introdotto in tempi di crisi*. Si tratta quindi di un caso di scuola nel quale è acclarato (ed anzi, riconosciuto) che la struttura dell'imposta *non* è coerente con il proprio presupposto economico, il quale non può quindi assumere la funzione di *limite e parametro* anche in relazione alla misura dell'imposizione *sub art. 53 Cost.*.

Pare quindi che l'argomento invocato dalla Corte, pur condivisibile in linea generale, mal si adatti ad essere invocato proprio al punto 11 di questa specifica sentenza.

Ma il trascritto passaggio presta il fianco ad un'altra considerazione.

Se il principio di capacità contributiva presidia i contribuenti dall'essere esposti a vere e proprie "confische" fiscali proprio perché esige che esista una plus-ricchezza da colpire e che essa sia *razionalmente* intercettata, va da sé che, quanto più si allargano le maglie del concetto di capacità contributiva, tanto più si accetta il rischio che i soggetti incisi dal tributo non siano dotati dei mezzi per adempiere a quella *obbligazione pecuniaria verso lo Stato* invocata dalla Consulta. In buona sostanza, se è ormai pacifico che possono esistere indici di capacità contributiva anche diversi dal reddito e dal patrimonio (e cioè da quegli indici che sono anche *mezzi* di adempimento dell'obbligazione tributaria), non è altrettanto pacifico se le maglie del concetto di capacità contributiva possano allargarsi fino a giustificare costituzionalmente imposte che privino integralmente i soggetti incisi di *tutto* il loro reddito e di *tutto* il loro patrimonio: e, in caso di risposta affermativa quest'ultimo dubbio, se in tali casi limite (limite, ma non "di scuola", in quanto si tratta in concreto di casi che hanno aperto l'incidente di costituzionalità qui commentato) non debba "risorgere" il presidio esterno all'art. 53 della Costituzione, che è l'art. 42 e la tutela proprietaria qui presidiata.

Ma forse, la risposta a questi interrogativi non è in uno o nell'altro principio della Costituzione, ma nel reticolato di principi che essa esprime: la risposta è nello stesso *sistema* costituzionale.

In un ordinamento liberaldemocratico quale è certamente il nostro, non può accettarsi che il prelievo fiscale sia tale da esaurire tutte le sostanze del soggetto inciso, falciando tutta la sua capacità contributiva nella più ampia accezione. Se così fosse, non avrebbe nemmeno senso ragionare di sistema tributario, né di imposizione fiscale: l'imposizione di prestazioni patrimoniali ai consociati richiede infatti – logicamente, prima ancora che giuridicamente – il mantenimento e lo sviluppo dei presupposti economici dai quali tali prestazioni traggono

alimento. A voler ritenere il contrario, non avrebbe nemmeno senso qualificare il nostro ordinamento come liberaldemocratico: sarebbe, all'evidenza, un ordinamento "economicamente totalitario".

Se tutto quanto sopra è vero, allora è anche vero - conseguentemente - che se un prelievo ha effetti ablativi integrali delle sostanze del soggetto inciso non è più un tributo. Esso travalica quindi i limiti dell'art. 53 Cost., perde la natura di onere fiscale, diviene una prestazione patrimoniale diversa e priva di causa (non è sinallagmatica, né risarcitoria, né indennitaria) e si risolve per ciò solo in una prestazione illegittima. In quanto tale, essa si scontra frontalmente con l'art. 42 Cost. che, a questo punto, riacquista pieno vigore: se anche si accetta che quest'ultima norma non limita il potere impositivo, è di contro pacifico che essa limita il potere dello Stato di imporre prestazioni aventi causa diversa da quella tributaria, quale è - lo si è appena detto - un prelievo confiscatorio.

## **5. Accise e operazioni extraterritoriali.**

5.1. - Solo una breve notazione sulle questioni affrontate dalla Corte Costituzionale su componenti specifiche della base imponibile.

La prima notazione attiene alle accise.

Il costo dell'accisa è oggetto di rivalsa economica sui clienti ed influenza il volume d'affari ai fini dell'IVA: tra le operazioni attive ai fini del Contributo rilevano quindi importi che corrispondono al valore delle accise applicate al momento dell'immissione in consumo. Sul piano passivo, viceversa, il costo per accise sostenuto rappresenta un costo per imposte e non un costo per cessioni di beni o prestazioni di servizi, risultando quindi irrilevante ai fini dell'IVA: tra le operazioni passive ai fini del Contributo, quindi, esso non rileva.

L'effetto sul Contributo è chiaro: la descritta distorsione fa sì che il Contributo assoggetti ad imposizione un valore che rappresenta un costo per le società, e non certo un "indice di ricchezza" o di "vantaggio economico".

L'argomento è ben colto, ed infatti è *accolto*, dalla Consulta, con argomenti che possono essere sintetizzati nella seguente affermazione resa al punto 8.4.4.:

«In altre parole, per questi soggetti le accise, che essi stessi hanno versato allo Stato,

vanno ad aumentare, anche in misura considerevole, la base imponibile del contributo straordinario di solidarietà, senza che tale aumento possa in alcun modo dirsi rappresentativo di una maggiore ricchezza».

La conclusione sembra del tutto avulsa dall'iter motivazionale che si è sopra indicato come "*secondo step logico*", e cioè dalla verifica della rispondenza della struttura del Contributo al suo presupposto. Le parole della Corte sembrano andare *oltre* lo specifico presupposto del Contributo ed investire *qualunque* possibile presupposto, *qualunque* indice di ricchezza: le accise sono un costo riversato allo Stato e solo per un accidente, frutto dell'acritico richiamo alle norme IVA, esse confluiscono nella base imponibile del Contributo. Questa insanabile distorsione non è tollerabile *nemmeno in tempi di crisi*. Dal che la decisione di parziale incostituzionalità dell'art. 37, nella parte in cui non precisa che il Contributo deve essere depurato del costo per le accise che influenza in aumento il fatturato attivo.

La decisione, sul punto, non può che condividersi.

5.2. - La seconda notazione attiene alle operazioni extraterritoriali.

Sul tema, la conclusione della Corte è chiara: la norma che esclude le operazioni attive extraterritoriali solo se *afferenti* ad acquisti extraterritoriali non è incostituzionale. Tuttavia, la motivazione che la sorregge è sibillina.

Sibillino è il richiamo all'*afferenza* dell'IVA.

Da un lato, la disciplina dell'IVA non conosce un criterio di afferenza analogo a quello previsto dal citato art. 37, comma 3-ter: nel sistema IVA, le operazioni attive extraterritoriali sono irrilevanti *in quanto extraterritoriali*, a prescindere da una pretesa "correlazione" con acquisti a loro volta esteri. Pertanto, se in base alla ricostruzione giuridica dei presupposti del Contributo si accetta che la rilevanza delle operazioni IVA determina anche la rilevanza delle operazioni soggette al Contributo, va da sé che tale regola non può soffrire eccezioni o deroghe di sorta.

Dall'altro, la sola afferenza che l'IVA conosce è diretta, specifica e univoca (l'art. 19, comma 2 del d.p.r. n. 633/1972 stabilisce che "*Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta*", afferenza da determinare, ai sensi del comma 4, "*secondo criteri oggettivi*,

*coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati*”), concetto naturalisticamente e giuridicamente inapplicabile ai prodotti energetici, che si acquistano e vendono per masse indistinte: si pensi al gas e ai prodotti petroliferi immessi in impianti di distribuzione o in depositi. Non è un caso che il 7 ottobre 2003, il Consiglio Europeo, con la direttiva 2003/92/CE, ha dovuto addirittura introdurre nuove regole in materia di luogo di cessione di gas e di energia elettrica proprio in ragione del fatto che i flussi dei due beni fossero difficilmente rintracciabili fisicamente. Al *considerando* n. 2 della Direttiva si legge a chiare lettere che:

«(2) L'elettricità e il gas sono considerati beni ai fini dell'IVA e pertanto il loro luogo di cessione per le transazioni transfrontaliere va determinato ai sensi dell'articolo 8 della direttiva 77/388/CEE. Tuttavia, poiché l'elettricità e il gas sono **fisicamente difficili da rintracciare**, risulta particolarmente complesso determinare il luogo di cessione secondo le norme attuali».

Non è dunque chiaro quale sia l'*afferenza IVA* che confermerebbe la costituzionalità del Contributo sotto questo profilo.

Sibillino è anche il richiamo che chiude la pronuncia:

«Ciò vale anche con riguardo al secondo profilo, relativo alla possibilità che l'acquisto afferente territorialmente non sia stato effettuato nell'ambito dei periodi temporali presi a riferimento dal legislatore, dal momento che al più, qualora dalla norma fosse possibile trarre la conseguenza ipotizzata dal rimettente, si tratterebbe di un **mero inconveniente di fatto**».

Il remittente aveva affermato che l'irragionevolezza della regola sulla "afferenza diretta" risiede nella circostanza che, in alcuni casi, gli acquisti *affendenti* potrebbero non essere realizzati nei periodi rilevanti ai fini del Contributo, con conseguente inoperatività della richiamata regola. La Corte Costituzionale sembra non condividere tale ricostruzione (lo si trae dal dubitativo "*qualora dalla norma fosse possibile trarre la conseguenza ipotizzata dal rimettente*") e, comunque, afferma che anche laddove essa fosse condivisibile, l'impossibilità di ricollegare operazioni attive *in scope* e acquisti afferenti *out of scope* sarebbe un *inconveniente di mero fatto*.

E sembra significativo che la sentenza si chiuda con la delegittimazione ad *inconveniente di mero fatto* di una questione che invece attiene alla ragionevolezza di una norma, la quale non ha nulla a che vedere con il *fatto*, ma è puro diritto: è il diritto ad essere governati da norme ragionevoli, anche – e forse soprattutto – in *tempi di crisi*.

## **6. Conclusioni.**

Per concludere.

Il Contributo non è conforme al principio di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva, perché non supera il test *della connessione razionale e della proporzionalità*. Ciononostante, esso si salva dalla scure di incostituzionalità per una ragione esterna ed estranea al suo presupposto, alla sua base imponibile, alla sua architettura, allo stesso tributo ontologicamente inteso: si salva per il contesto nel quale esso è stato introdotto, riassunto nel concetto (di per sé sfuggente) di “*crisi*”.

Qualche interrogativo rimane.

V'è da chiedersi se lo stesso concetto di *crisi* possa salvare il Contributo anche dalle censure di incompatibilità comunitaria, che pure derivano dalla – ormai riconosciuta – circostanza che esso non supera il test *della connessione razionale e della proporzionalità* e crea conseguentemente distorsioni insanabili nel mercato energetico. Potrebbe forse risponderci che quelle censure non sono scalfite dalla pronuncia della Consulta, ma semmai recisamente confermate.

V'è da chiedersi se la pronuncia abbia esaurito tutti i molteplici profili di incostituzionalità del Contributo. La risposta è negativa, ma per ovvie esigenze di sintesi sarà sviluppata in altro commento.

E v'è anche da chiedersi, infine, se la pronuncia qui commentata sia davvero una sentenza sul principio di uguaglianza e capacità contributiva *in tempi di crisi*. O se non sia, piuttosto, una sentenza *sulla crisi* del principio di uguaglianza e capacità contributiva.

---

[1] Il riferimento è alla nota pronuncia della Corte Costituzionale n. 10/2015.

