

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
PASQUALE VOLINO

Il Presidente
ALESSANDRO CLEMENTE



Ordinanza n. 377/2025
Depositata il 07/02/2025
Il Segretario
FLAVIA FEDELI

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 19, riunita in udienza il 11/09/2024 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:
CLEMENTE ALESSANDRO, Presidente
VOLINO PASQUALE, Relatore
GRASSO SALVATORE, Giudice

in data 11/09/2024 ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 11041/2023 depositato il 28/09/2023

proposto da

Difeso da

Davide De Girolamo - DGRDVD77A24H501P
Livia Salvini - SLVLI57H67H501M

Rappresentato da

ed elettivamente domiciliato presso davidedegirolamo@ordineavvocatiroma.org

contro

Agenzia Entrate Direzione Regionale Lazio

elettivamente domiciliato presso dr.lazio.gtpec@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- SILENZIO RIFIUT n. IST. DEL 06/03/2023 CARO BOLLETTE 2022

a seguito di discussione in pubblica udienza

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

Il presente giudizio ha ad oggetto la richiesta di rimborso di quanto versato dalla Società a titolo di contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'art. 37 del d.l. 21 marzo 2022, n. 21, convertito in legge 20 maggio 2022, n. 51.

La ricorrente **ENERGIA S.p.A.** è una società che svolge attività afferenti ai mercati dell'energia.

Con il ricorso in esame, tale società impugna il silenzio diniego serbato dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio in relazione all'istanza presentata via p.e.c. in data 6 marzo 2023 per il rimborso di oltre interessi maturati e maturandi su tale somma, corrisposti in data 30 novembre 2022 ai sensi dell'art. 37 del d.l. 21 maggio 2022, n. 21, convertito in legge 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 del d.l. 17 maggio 2022, n. 50, convertito in legge 15 luglio 2022, n. 91, a titolo di saldo del contributo straordinario contro il caro bollette.

Si è costituita in giudizio, per resistere al ricorso, l'Agenzia delle Entrate.

La causa è stata trattenuta in decisione in esito alla pubblica udienza dell'11 settembre 2024.

Ritiene il Collegio che il ricorso non possa essere deciso senza lo scrutinio di costituzionalità del citato art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022 in relazione ai profili di illegittimità costituzionale evidenziati dalla ricorrente.

2. Ricostruzione normativa

L'art. 37 del d.l. 21 marzo 2022, n. 21, convertito in legge 20 maggio 2022, n. 51 (noto anche come Decreto "Ucraina Bis" o "Taglia Prezzi") ha introdotto un contributo straordinario contro il caro bollette a carico delle imprese operanti nel settore energetico.

Tale norma è stata attuata, quanto agli adempimenti, dal provvedimento prot. n. 221978/2022 del 17 giugno 2022 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e commentata dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari n. 22/E del 23 giugno 2022 e 25/E dell'11 luglio 2022.

Gli elementi essenziali del Contributo che il legislatore si è premurato di individuare, sono i soggetti passivi e i criteri di determinazione (base imponibile e aliquota).

Con riferimento ai soggetti passivi, il primo comma della norma dispone che sono tali:

a) ai sensi del primo periodo, i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, i soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, i soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e i soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi;

b) ai sensi del secondo periodo, i soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.

Come indica questa disposizione, i soggetti incisi dal Contributo sono individuati da un criterio puramente qualitativo, che è rappresentato dalla loro appartenenza ai mercati energetici nel significato più ampiamente inteso, senza alcuna declinazione specifica del Contributo a seconda dello svolgimento in concreto delle diverse attività, né alcuna specificazione riguardante i soggetti che svolgono più attività, sia comprese che non comprese nell'elencazione sopra riportata.

Il secondo comma del citato art. 37 precisa che la base imponibile è costituita "dall'incremento del saldo tra

le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021”.

A tal fine, richiama, quindi, la disciplina in materia di IVA, e nello specifico quella delle relative liquidazioni periodiche (“LIPE”). Il concetto viene ribadito, ed anzi rafforzato, nella circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, ove l’Agenzia precisa che “dal momento che il combinato normativo previsto ai commi 2 e 3 dell’articolo 37 del decreto Ucraina fa espresso riferimento, ai fini del calcolo della base imponibile del contributo straordinario, al totale delle operazioni attive e passive indicate nelle LIPE per i periodi 1° ottobre 2020 – 30 aprile 2021 e 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022, senza prevedere esclusioni, si ritiene che la norma non consenta correzioni degli importi evidenziati nelle LIPE prese in considerazione”.

Quanto alla territorialità, tale requisito è stato interpretato dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, la quale ha mutuato i suoi parametri applicativi direttamente dall’IVA. Più in dettaglio, nella circolare n. 22/E, l’Agenzia ha chiarito che le operazioni non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del DPR n. 633 del 1972, proprio perché non “rilevanti” ai fini dell’IVA, non rilevano nemmeno ai fini della base imponibile del Contributo.

L’11 luglio 2022, l’Agenzia delle Entrate ha espresso un vero e proprio ripensamento su quanto precedentemente affermato e, nella successiva n. 25/E, ha richiesto ai contribuenti lo sforzo di individuare gli “acquisti afferenti” alle vendite estere e di escludere queste ultime dalla base imponibile del Contributo solo se i correlati “acquisti afferenti” siano, a loro volta, esclusi dalla base imponibile.

Il Contributo straordinario, secondo quanto si legge al comma 1 dell’art. 37 cit., è stato istituito per “contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore”.

Ai sensi del comma 5-bis dell’art. 37 cit., le maggiori entrate derivanti dall’applicazione del Contributo sono attribuite alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano, per quanto di loro pertinenza, sulla base dei rispettivi Statuti, e non consta che esse lo destinino a specifiche finalità.

Il legislatore, a tutela degli interessi dei consumatori finali, ha, altresì, introdotto una previsione che sembra volta ad impedire che il contributo straordinario sia riversato sui prezzi al consumo dei prodotti energetici e dell’energia elettrica, prevedendo, a tal fine, che “per il periodo dal 1° maggio al 31 dicembre 2022, i soggetti tenuti al pagamento del contributo di cui al comma 1 comunicano entro la fine di ciascun mese solare all’Autorità garante della concorrenza e del mercato il prezzo medio di acquisto, di produzione e di vendita dell’energia elettrica, del gas naturale e del gas metano nonché dei prodotti petroliferi, relativo al mese precedente”.

Vale aggiungere che, prima ancora che il d.l. 21/2022 venisse convertito in legge, il legislatore è tornato sulla disciplina dettata dal predetto art. 37. In particolare, per mezzo dell’art. 55 del d.l. 17 maggio 2022, n. 50 (cd. decreto “Aiuti”), sono state dettate alcune modifiche alla disciplina del contributo straordinario de quo:

- è stato esteso fino al 30 aprile (anziché al 31 marzo) il periodo da prendere in considerazione per il calcolo del saldo delle operazioni attive e delle operazioni passive; - è stata più che raddoppiata la misura del contributo, la quale è così passata dal 10 al 25 per cento della base imponibile;

- è stato previsto che il pagamento debba essere effettuato per un importo pari al 40 per cento di quanto dovuto, a titolo di acconto, già entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022.

In definitiva, all’esito delle modifiche introdotte dal decreto “Aiuti”, convertito in legge n. 91/2022, gli operatori interessati sono chiamati a corrispondere un contributo pari non più al 10 per cento, bensì al 25 per cento dell’incremento del saldo delle operazioni attive e passive riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021, il cui acconto del 40 per cento è

stato corrisposto entro il 30 giugno 2022.

3. Sulla rilevanza della questione

Questo giudice adito è ben consapevole che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 111/2024, si è già recentemente pronunciata sulla costituzionalità del citato art. 37, occupandosi anche dell'effetto espropriativo del prelievo de quo. La soluzione adottata nella detta sentenza sul punto è, ovviamente, modellata sui giudizi oggetto degli incidenti di costituzionalità dichiarati ammissibili e, cioè, di quelli avanzati dalla CGT di primo grado di Milano e si può riassumere così:

- 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;

- quando si discute di tributi, 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;

- le sentenze della Corte EDU sugli effetti espropriativi dei tributi non sono applicabili al Contributo, perché si trattava di situazioni estreme nelle quali le imposte censurate avevano dato luogo ad un incremento di aliquota che elevava al 98% l'imposizione marginale sulle buonuscite dei dipendenti pubblici con un "effetto sorpresa", posto che la norma si applicava retroattivamente;

- i remittenti della CGT di Milano, per argomentare nel senso che il Contributo sortiva effetti espropriativi, avevano assunto come parametro di riferimento "l'utile dell'anno precedente", non coerente con le suddette argomentazioni e, quindi, non sufficiente a giustificare la sua rilevanza nei medesimi contenziosi.

Il Collegio conviene con la ricorrente che la conclusione resa dalla Corte Costituzionale, tuttavia, non risolve le censure di costituzionalità da essa sollevate in relazione agli effetti espropriativi prodotti dal Contributo, soprattutto perché quest'ultimo, da solo, ha integralmente eroso le ricchezze reddituali e patrimoniali della Società.

Ciò premesso, l'effetto espropriativo di un prelievo può misurarsi su due diversi valori: da un lato, quello patrimoniale, che è statico, poiché guarda alle ricchezze patrimoniali che devono essere erose, cioè, smobilizzate, per adempiere all'obbligazione; dall'altro, quello reddituale, che è invece dinamico, poiché guarda all'incidenza del costo di quella obbligazione rispetto ai guadagni, che nel caso degli enti economici sono gli utili che vengono erosi da quel costo.

Per valutare l'impatto che un onere ha sulle ricchezze patrimoniali, che sono quelle che devono essere smobilizzate per adempiere all'obbligazione, devono ovviamente ricercarsi le ricchezze patrimoniali esistenti al momento in cui l'obbligazione insorge: e tali ricchezze non possono che essere quelle "fotografate" dall'ultimo bilancio approvato.

Nel caso del Contributo qui in causa, che è un onere riferito (sia per competenza che per cassa) all'anno 2022, le ricchezze patrimoniali erose dall'onere in parola non possono che essere quelle cristallizzate nell'ultimo bilancio, e cioè quelle in essere al 31 dicembre 2021.

Diversamente, per valutare l'impatto che un onere ha sulle ricchezze reddituali di un ente, devono ricercarsi le ricchezze in corso di formazione quando l'obbligazione insorge. Proprio alla luce della natura dinamica di questo secondo parametro, al fine di verificare se un onere ha eroso gli utili di periodo, non può che aversi riguardo, come la stessa Corte Costituzionale afferma, ai risultati reddituali di quel periodo i quali, naturalmente, emergono solo alla fine dell'esercizio, quando l'ente può verificare se il totale delle componenti reddituali positive sia stato sufficiente per coprire quell'onere o se esso le abbia erose tutte.

Nel caso del Contributo qui in causa, che, come visto, è un onere riferito (sia per competenza che per cassa) all'anno 2022, le ricchezze reddituali erose dall'onere in parola non possono che essere quelle risultanti dal bilancio di competenza del prelievo, e cioè quelle in essere al 31 dicembre 2022.

Ora, secondo la ricostruzione della ricorrente, entrambe le verifiche dimostrano che il Contributo qui in esame ha completamente eroso sia le ricchezze patrimoniali, sia quelle reddituali della Società.

Sotto il profilo patrimoniale, nel caso di specie, l'effetto espropriativo del Contributo, che ammonta a complessivi _____ ha finito per erodere tutto il patrimonio netto sociale dell'ultimo esercizio concluso, tanto è vero che il socio _____ si è visto costretto a ricapitalizzare _____, per evitare di incorrere nelle conseguenze di cui all'art. 2447 c.c..

Il verbale di assemblea straordinaria del 3 agosto 2022, che attesta tale ricapitalizzazione, chiarisce che:

La definitiva conferma dell'effetto palesemente espropriativo del Contributo, ad avviso della ricorrente, proviene del resto dallo stesso legislatore e dal "nuovo" contributo sulle imprese energetiche, anch'esso gravante sui risultati realizzati dell'anno 2022 (cfr. l. 29 dicembre 2022, n. 197, art. 1, commi 115 e ss.), che dimostra il manifesto carattere espropriativo del Contributo precedente.

La legge di bilancio si è, infatti, premurata di introdurre una soglia massima di importo dovuto a titolo di "nuovo" contributo, parametrata proprio al patrimonio netto (25%). Ciò, a conferma che il precedente Contributo ha carattere chiaramente confiscatorio, proprio perché può addirittura risultare – come in questo caso – superiore al patrimonio netto della società contribuente.

Sotto il profilo reddituale, il Contributo ha eroso anche tutti i guadagni del 2022. La contribuzione straordinaria di _____ nel 2022 ammonta a complessivi euro _____ (riferibili al Contributo per _____ ed al contributo di solidarietà di cui all'art. 1, comma 115, della l. n. 197/2022 per il residuo) ed ha comportato l'erosione di tutto il risultato ante imposte, circostanza di cui dà atto il bilancio 2022 della Società.

Ed infatti, se le imposte correnti per il 2021 erano risultate pari a circa _____ il medesimo valore per il 2022 è diciassette volte più alto, pari a complessivi _____, dei quali _____ solo a titolo di Contributo.

4. Sulla non manifesta infondatezza della questione

4.1 Possibile violazione degli artt. 3, 53 e 42 Cost.

Secondo la Corte Costituzionale, quando si discute di tributi, 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.

Nelle parole della Consulta, l'effetto espropriativo del tributo è quindi un profilo che attiene alla razionalità del medesimo, preservata dagli artt. 3 e 53 Cost., e concerne in particolare il risvolto economico del prelievo sul Contribuente.

L'argomento non è nuovo, tant'è che, anche in altre pronunce, la Consulta, pur tracciando un confine che tende ad esaurire il sindacato di costituzionalità dei tributi all'interno dell'art. 53, rispetto al quale non troverebbero ingresso i profili di costituzionalità relativi al diritto di proprietà, ha sempre mantenuto fermo il suo controllo «sotto il profilo della assoluta arbitrarietà od irrazionalità della misura dell'imposizione». È tuttavia chiaro che, per sindacare l'irragionevolezza di un prelievo in relazione al riflesso economico che esso sortisce su un contribuente, l'analisi di costituzionalità non può sottrarsi ad un esame caso per caso, in relazione alla posizione dei singoli contribuenti incisi.

il Contributo, nei suoi riflessi economici su [redacted] è del tutto privo di razionalità e, quindi, la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. è manifesta.

In primo luogo, si è già detto che il Contributo, così come applicato ad [redacted], ha, da solo, eroso tutto il patrimonio netto sociale, tutto il risultato operativo e tutto l'utile ante imposte 2021 nonché tutto l'utile 2022, elevando il tax rate di quest'ultimo esercizio al 142%.

Come rappresentato nel ricorso e documentato dai prospetti allegati in atti, le evidenze contabili di [redacted] mostrano un margine di contribuzione della società ai fini delle imposte dirette pari a [redacted] circa nel periodo ottobre 2020-aprile 2021 e [redacted] circa nel periodo ottobre 2021-aprile 2022. L'incremento tra i due valori, e cioè il preteso "sovraprofitto", è dunque pari al 40%.

Di contro, il calcolo della base imponibile ai fini del Contributo restituisce un risultato ben venti volte superiore a quest'ultimo: il "profitto" (cioè, il differenziale tra saldi IVA) realizzato nel primo periodo risulta pari a circa [redacted], mentre il medesimo valore in relazione al secondo periodo è pari a circa [redacted]. L'incremento tra i due valori, e cioè il preteso "sovraprofitto", è dunque pari all'irrealistica percentuale dell'800%.

L'importo pagato da [redacted] a titolo di Contributo non ha nulla di razionale se contestualizzato nei suoi dati contabili e fiscali di periodo. In ogni caso, non può non rilevarsi che l'effetto confiscatorio di cui si è appena detto si produce sulla ricorrente, ma non su altri contribuenti soggetti al medesimo Contributo. Ciò ad ulteriore riprova, in relazione alla mancanza di ragionevolezza del prelievo ma anche e soprattutto alla violazione del principio di uguaglianza, che l'art. 37 è completamente inidoneo ad intercettare ed a quantificare correttamente una reale forza economica differenziata, di talché il Contributo va ad incidere in maniera più gravosa su alcuni operatori – quale è evidentemente [redacted] – per ragioni del tutto "casuali" completamente disancorate da incrementi effettivi di ricchezza.

Vale aggiungere anche che, per una parte della dottrina, il divieto di imposte confiscatorie promana anche da un'altra lettura dell'art. 53, legata al concetto di "minimo vitale": si tratta di una ulteriore questione che la Consulta non ha affrontato specificamente nella sentenza n. 111/2024 e che merita, quindi, di essere specificamente sottoposta al suo vaglio.

Emerge dai lavori della Assemblea Costituente che si era proposto di inserire nell'art. 53 Cost. la precisazione secondo cui l'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche faceva "salve le esenzioni determinate dalla necessità di assicurare a ciascuno la soddisfazione dei bisogni indispensabili alla esistenza", ma tale formula non fu inserita in quanto ritenuta implicita nel concetto stesso di capacità contributiva espresso nell'art. 53.

Si legge, infatti, sempre nei lavori preparatori, che "Tale formula (della capacità contributiva) contiene già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva".

I costituenti, pur esaminando tale questione nell'ambito del tema del c.d. "minimo vitale" (che ha intuitive analogie con quello dell'imposizione espropriativa), avevano, quindi, ben in mente l'intenzione di costruire un sistema fiscale che non si risolvesse in una privazione iniqua e sproporzionata dei beni dei contribuenti.

In questa accezione, un tributo che cagiona la "morte economica" di un ente è due volte incostituzionale: la prima, perché è incapace di costruire un prelievo che misura in maniera razionale la ricchezza assoggettata ad imposizione; la seconda, perché priva il contribuente-ente collettivo di tutti i suoi mezzi, mettendo a repentaglio la sua stessa "sopravvivenza".

Ma l'incostituzionalità degli effetti confiscatori del Contributo emerge anche se si ricostruisce l'argomentazione da altra prospettiva, che non guarda agli artt. 3 e 53 Cost., bensì all'art. 42 Cost., in quanto 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 e 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 – come fa parte della dottrina – 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.

Viene così in rilievo anche tutta quella giurisprudenza costituzionale in materia di prestazioni patrimoniali non tributarie che, con fermezza, ritiene che tali prestazioni sono soggette a precisi limiti, nella consapevolezza che "il legittimo sacrificio che può essere imposto in nome dell'interesse pubblico non può giungere sino alla pratica vanificazione dell'oggetto del diritto di proprietà" (sent. n. 348/2007, nella quale la Corte ha riconosciuto che un sacrificio che incide sull'oggetto del diritto in una misura oscillante tra il 60 e il 76 per cento non supera il controllo di costituzionalità ed è superiore alla soglia accettabile di espropriazione legittima).

4.2 Possibile violazione dell'art. 117 Cost. e, per esso, dell'art. 1 del Primo Protocollo CEDU

Gli effetti manifestamente espropriativi prodotti dal Contributo si riverberano sulla violazione anche dell'art. 1 del Primo Protocollo CEDU così come interpretato dalla Corte EDU.

Infatti, proprio nella materia tributaria, la Corte EDU ha dichiarato illegittimi tributi che sortivano effetti espropriativi: il riferimento è, in particolare, alla causa N.K.M. vs. Hungary, sentenza del 14 maggio 2013.

Nella sentenza n. 111/2024, la Consulta ha esaminato tale pronuncia e ha ritenuto che essa non fosse invocabile nei casi sottoposti al suo vaglio e dichiarati ammissibili.

Ciò in quanto quella sentenza e le altre analoghe citate dai ricorrenti avevano ad oggetto situazioni estreme, nelle quali le imposte censurate avevano dato luogo ad un incremento di aliquota che elevava al 52% l'imposizione marginale complessiva e al 98% l'imposizione marginale sullo specifico componente reddituale, che era la buonuscita dei dipendenti pubblici, peraltro con un "effetto sorpresa", posto che la norma si applicava retroattivamente.

Ancora una volta, la Consulta ha posto l'accento sull'effetto confiscatorio in concreto, cioè su quello prodotto e documentato nelle specifiche controversie sottoposte al suo vaglio dalla CGT di Milano (e dichiarate ammissibili). E, nel procedere a questo esame, la stessa Consulta ha concluso che tali situazioni non erano assimilabili a quelle oggetto delle sentenze della Corte EDU perché, nei casi originati dai contenziosi milanesi, l'effetto confiscatorio non aveva dato luogo ad una "situazione estrema" e, prima ancora, tale effetto non era stato comprovato, oltre che parametrato a valori contabili ritenuti inconferenti allo scopo (l'utile 2021).

Alla luce di quanto sopra rappresentato, invece, non può che concludersi nel senso che quella di è chiaramente una "situazione estrema", nella quale nemmeno occorre indagare oltre sulle discussioni dottrinali

che cercano di individuare quantitativamente il "giusto limite" all'imposizione tributaria (che per la Corte EDU è pari al 52% delle sostanze incise dal tributo): in questo caso, infatti, tale percentuale è superiore al 100% del patrimonio e del reddito della ricorrente.

Se già una contribuzione specifica del 98% e complessiva del 52% è sufficiente per la Corte EDU al fine di quantificare un prelievo come "espropriativo", viepiù deve esserlo una contribuzione che, come in questo caso, determina la "morte economica" dell'ente.

Il trascritto principio si rinviene, oltre che nelle sentenze della Corte EDU già citate nell'atto di costituzione della Società, anche nella giurisprudenza più recente della medesima Corte.

Il riferimento è alla pronuncia del 7 dicembre 2023 nel caso Waldner c. Francia, ove la Corte EDU ha nuovamente ricordato, al punto 42, che «qualsiasi ingerenza, compresa quella derivante da una misura diretta ad assicurare il pagamento di un'imposta, deve garantire un "giusto equilibrio" tra gli imperativi dell'interesse generale e quelli della tutela dei diritti fondamentali dell'individuo (SA Dangeville c. Francia, n. 36677/97, § 52, CEDU 2002 - III, e " Bulves " AD c. Bulgaria , n. 3991/03, § 62, 22 gennaio 2009).

La ricerca di tale equilibrio si riflette nella struttura dell'articolo 1 nel suo complesso, quindi anche nel secondo comma, deve esistere un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito».

La Corte EDU, pur riconoscendo la piena discrezionalità degli Stati nell'imporre misure fiscali, ha chiarito che resta fermo il suo sindacato sulla proporzionalità delle misure tributarie, al fine di verificare se esse siano fondate su una «"base ragionevole", tale da garantire un giusto equilibrio tra gli imperativi dell'interesse generale e quelli della tutela dei diritti fondamentali dell'individuo».

Ma nel caso del Contributo, è acclarato – ed anzi riconosciuto dalla stessa Corte Costituzionale, al punto 8.3. della sentenza n. 111/2024 – che esso non supera il test della connessione razionale e della proporzionalità: la violazione del principio del "giusto equilibrio" sancito dalla Corte EDU è manifesta, come pure è manifesta, conseguentemente, la violazione del Primo Protocollo, alla luce degli innegabili effetti confiscatori che detto Contributo, proprio a causa della sua irrazionalità, ha provocato in capo ad

Analoghe considerazioni possono essere svolte sulla retroattività della misura.

Vale ricordare che il Contributo assume come ricchezza tassabile un differenziale calcolato sul fatturato IVA relativo al periodo ottobre 2021-aprile 2022 (confrontato con il precedente periodo ottobre 2020-aprile 2021). Tuttavia, esso è entrato in vigore il 22 marzo 2022 con il d.l. n. 21/2022, peraltro subendo modifiche molto rilevanti – tra le quali l'incremento di aliquota che è più che raddoppiata, passando dal 10% al 25% – il 18 maggio 2022 con il d.l. n. 50/2022.

La retroattività del prelievo è di tutta evidenza: esso, infatti, grava su una ricchezza che, semmai si è formata, lo ha fatto ben prima della sua entrata in vigore.

In proposito, è opportuno sottolineare che la Corte EDU, valorizzando il tema della prevedibilità dei precetti normativi, ha censurato ad ampio spettro l'illegittimo "effetto sorpresa" delle misure fiscali introdotte ex post, ritenendolo contrario all'art. 1 del Primo Protocollo CEDU a tutela del diritto di proprietà, non solo nella già citata pronuncia ungherese, ma anche in molte altre.

La Corte EDU ha peraltro esteso la necessaria prevedibilità a tutti gli elementi del tributo rilevanti ai fini della sua determinazione: basti il riferimento alla già citata pronuncia ungherese, nella quale la Corte ha finanche ritenuto che l'imposizione sul TFR introdotta dopo la sua erogazione non fosse legittima in quanto emanata dopo la conclusione del rapporto di lavoro, rapporto che aveva inciso esso stesso sulla quantificazione della base imponibile dell'imposta introdotta ex post.

4.3 Possibile ulteriore violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

Atteso che la ricorrente ha sostanzialmente avviato l'attività il 1° gennaio 2021, il calcolo del contributo dovuto non può basarsi sul raffronto delle attività svolte nel periodo ottobre 2021- aprile 2022 con quelle svolte nel periodo ottobre 2020-aprile 2021, in quanto in tale ultimo periodo la società non era pienamente operativa.

La base imponibile del Contributo è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021.

Tale definizione non tiene però conto della situazione particolare in cui versano quelle società che nel primo periodo 1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021 non erano costituite o, pur essendo formalmente costituite, non erano ancora pienamente operative.

Per queste società l'intero saldo tra operazioni attive e operazioni passive nel periodo 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022 rischia di essere assoggettato a prelievo poiché nel precedente periodo di riferimento il corrispondente saldo è pari a zero o comunque di scarsissimo valore: e ciò benché ad esso non corrisponda una operatività effettiva.

Tale situazione provoca un effetto distorsivo sul Contributo dovuto, che non trova alcuna giustificazione né sotto un profilo logico, né sotto un profilo giuridico. Alle società neocostituite o non operative non può, infatti, essere ascrivibile alcun profitto straordinario rispetto al precedente periodo di riferimento, dal momento che, nel secondo periodo (i.e. l'unico in cui le società operano), esse realizzano un profitto che non potrà essere qualificato né come sovra- né come sotto- profitto, non potendo essere parametrato a nessuna altra situazione pregressa.

Questa impostazione trova ulteriore conferma anche nel dato testuale dell'art. 37 che, riferendo il contributo a quei soggetti che "esercitano l'attività di...", è volto ad attrarre nel proprio ambito applicativo solo le Società effettivamente esercenti l'attività di impresa (laddove si presume che risiedano gli extraprofiti) e non anche le Società neocostituite o non operative, che pongano eventualmente in essere solo attività preparatorie.

Nel caso di specie, ai fini del Contributo dovrebbe rilevare, dunque, solo il saldo tra le attività esercitate nei mesi di gennaio-aprile 2022 e quelle esercitate nei mesi di gennaio- aprile 2021: ciò perché il raffronto tra gli incrementi, al fine di intercettare l'eventuale extraprofitto, deve riferirsi a due periodi omogenei e pertanto sarebbe possibile solo per questo ristretto lasso di tempo (in questo senso peraltro, seppur con il distinguo delle operazioni propedeutiche, si è pronunciata la stessa circolare n. 22/E, già citata).

Si tratta della declinazione "sostanziale" di quella stessa interpretazione che l'Agenzia ha sostenuto nella circolare n. 22/E del 23 giugno 2022: la sola differenza sta nel fatto che l'Agenzia ha cristallizzato l'inizio dell'attività nel momento in cui essa formalmente viene avviata, mentre l'interpretazione qui proposta cristallizza la medesima operatività al momento in cui la società effettivamente e sostanzialmente comincia ad operare.

Viceversa, la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. sarebbe, anche sotto tale profilo, manifesta.

P.Q.M.

visti gli artt. 134 Cost. e 23 L. 11.3.53 n. 87;

visti gli artt. 3, 42, 53 e 117 Cost. nonché l'art. 1 del Primo Protocollo CEDU;

ritenuto, in relazione alle suddette disposizioni, non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionalità relativa all'art. art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022 per i profili di illegittimità costituzionale sopra evidenziati;

ritenuto la questione rilevante, per le argomentazioni indicate in parte motiva;

SOSPENDE

il presente giudizio, con rinvio al definitivo per ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese di lite;

ORDINA l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;

ORDINA che, a cura della Segreteria, la presente ordinanza venga notificata alle parti in causa e al Presidente del Consiglio dei Ministri e comunicata ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso, in Roma, 11 settembre 2024

Il Giudice estensore Pasquale Volino

Il Presidente Alessandro Clemente