

La problematica declinazione solidaristica della tassazione degli extraprofitti: una riflessione sulle scelte normative di riparto dei carichi pubblici tra i consociati

Laura Castaldi

1. Premessa. Delimitazione dell'indagine

Non è mia intenzione affrontare in questa sede il tema della problematicità dell'assoggettamento ad imposizione degli extraprofitti (o sovraprofitti, che dir si voglia) sul versante dei tecnicismi giuridici che vi si ricollegano, alla stregua del quadro normativo di cui all'art. 37 d.l. n. 21/2022, o che vi si ricollegheranno in forza di quanto disposto dagli artt. 14 sgg. del recente Regolamento UE 6 ottobre 2022 n. 1854¹: laddove questo, a sua volta, prevede l'adozione da parte degli Stati membri, entro il 31 dicembre 2022, di misure atte all'introduzione dell'obbligo di assoggettamento ad un contributo di solidarietà temporaneo degli «utili eccedenti» registrati dalle imprese operanti nel settore del petrolio greggio, gas naturale carbone e raffinazione negli esercizi fiscali 2022 e 2023² con aliquota almeno pari al 33%³.

¹ Il presente contributo rappresenta la trasposizione e rielaborazione, a oltre un anno di distanza, della relazione svolta dalla sottoscritta nel corso del Convegno *Il principio di solidarietà nel terzo millennio* tenutosi a Siena il 4 novembre 2022: in nota si è cercato di dare conto degli interventi normativi e giurisprudenziali *medio tempore* sopravvenuti in argomento senza stravolgere il contenuto dell'originaria relazione.

² Il Regolamento UE n. 1854/2022 (d'ora in poi, per brevità, anche Regolamento UE) prevede un monitoraggio sull'andamento del mercato dei prodotti energetici, con riesame delle misure in esso disposte per fronteggiare la crisi del comparto – dovuta (non solo) al conflitto russo-ucraino – da parte della Commissione europea, con cadenza rispettivamente entro il 15 ottobre 2023 ed entro il 15 ottobre 2024.

³ Disposizione, quella eurounionale appena richiamata nel testo, che ha poi trovato recepimento nel nostro ordinamento con la Legge di bilancio 2023. L'art. 1 co. 115 – 121 della lg.

Laura Castaldi, University of Siena, Italy, castaldi@unisi.it, 0000-0002-8769-9795

Referee List (DOI 10.36253/fup_referee_list)

FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Laura Castaldi, *La problematica declinazione solidaristica della tassazione degli extraprofitti: una riflessione sulle scelte normative di riparto dei carichi pubblici tra i consociati*, © Author(s), CC BY-SA, DOI 10.36253/979-12-215-0368-5.10, in Laura Castaldi, Federico Lenzerini, Francesco Zini (edited by), *Le dimensioni del principio solidaristico nel terzo millennio*, pp. 85-104, 2024, published by Firenze University Press and USiena PRESS, ISBN 979-12-215-0368-5, DOI 10.36253/979-12-215-0368-5

Tema – quello della traduzione in misure adeguate dell’obiettivo di rilevazione e tassazione degli extraprofiti – che pure meriterebbe sicuramente ampia trattazione se solo si considera che:

- a) già autorevole dottrina di remota origine (Einaudi 1961, 267) metteva in guardia dalle difficoltà di corretta individuazione degli extraprofiti in un’epoca in cui – sembra tornato di grande attualità il dibattito – ciò di cui si discuteva era la tassazione dei sovraprofiti di guerra⁴: in tale occasione non mancandosi di sottolineare altresì il pericolo che i costi di gestione (anche in chiave di controllo e accertamento *ex post*) di un siffatto prelievo potessero incidere non poco sulla misura di effettivo incameramento di gettito da parte dello Stato soprattutto quando la prestazione fosse stata legata a basi imponibili nuove e diverse da quelle tradizionali⁵;

n. 197/2022 ha infatti introdotto, limitatamente al periodo d’imposta 2023, il c.d. contributo temporaneo di solidarietà da considerarsi una misura nazionale attuativa del contributo temporaneo istituito ai sensi del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022 quale intervento di emergenza per consentire agli Stati l’acquisizione di gettito in grado di finanziare misure di sostegno alle famiglie e alle imprese per fronteggiare l’innalzamento dei prezzi dei prodotti energetici. L’art. 28 del d.d.l. n. 643 presentato alla Camera dei Deputati il 29 novembre 2022 invero prevedeva l’istituzione per il solo periodo d’imposta 2023 di un contributo di solidarietà temporaneo a carico dei soggetti che operano nel settore della produzione e/o rivendita di energia elettrica, della produzione/estrazione e/o rivendita di gas metano o naturale e della produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi conformandosi con quanto disposto dall’art. 14 del Regolamento UE.

⁴ E del resto anche il contributo straordinario di solidarietà contro il caro bollette di cui all’art. 37 d.l. n. 21/2022 probabilmente potrebbe essere pensato come un meccanismo di imposizione degli extraprofiti di guerra: l’innalzamento del prezzo di tutti i prodotti energetici che è venuto a registrarsi, in particolare, nel corso dei primi mesi del 2022, dovendosi ritenere almeno in parte ricolligato alla c.d. guerra del gas innescatasi collateralmente e in conseguenza del conflitto russo-ucraino a tutt’oggi in corso: in questi termini il Regolamento UE al 1) e 2) considerando. In argomento, anche per ampi riferimenti bibliografici sul dibattito dottrinale sviluppatosi in merito all’introduzione di *excess profit taxes* in concomitanza con gli ultimi due conflitti mondiali si veda da ultimo Allevato 2022, *passim*.

⁵ Ci sembra comunque non casuale che il legislatore domestico, con il d.l. n. 21/2022, abbia ritenuto assoggettare ad imposizione un indice di forza economica – rappresentato dal differenziale incrementativo del saldo di valore aggiunto registrato nell’arco temporale 1 ottobre 2021/30 aprile 2022 rispetto a quello riferibile al lasso temporale esattamente corrispondente dell’anno precedente (ovverosia 1 ottobre 2020/30 aprile 2021) – autonomo e distinto rispetto a quello reddituale cui si sarebbe naturalmente indotti a riferire una qualsivoglia forma di prelievo sugli extraprofiti. Così facendo invero vengono ad elidersi in radice questioni di ragionevolezza e coerenza intrinseca della disciplina di un tributo (segnatamente l’imposta sul reddito delle società) che invece un’addizionale IRES – introducendo una sorta di discriminazione qualitativa/quantitativa dei redditi quanto alla loro misura di espressività di attitudine alla contribuzione – avrebbe determinato. Rispetto ad un assetto normativo qual è quello di cui all’art. 37 d.l. n. 21/2022, dunque, la questione, anche sotto il profilo costituzionale, si traduce piuttosto nel valutare l’espressività di attitudine alla contribuzione manifestata in sé dal fatto assunto a presupposto e la coerenza della base imponibile prescelta a misurarne adeguatamente il grado di intensità. Insomma – come evidenziato, più in generale anche da altri (Fransoni 2019) – si tratta di stabilire se il legislatore può non implausibilmente dare rilevanza, ai fini dell’applicazione di regimi fiscali differenziati, alla distinta collocazione sul mercato che alcune imprese manifestano

- b) entrambe le esperienze già compiutamente percorse in questo senso dal nostro legislatore⁶ hanno chiaramente messo in evidenza (e la più recente, a tutt'oggi, evidenzia) tutte le insidie che possono nascondersi nel dar seguito ad un simile intendimento di politica fiscale: ovvero sia quella di voler attrarre ad imposizione i margini speculativi congiunturali ritratti dall'attività esercitata in un settore (quello energetico) che – si ritiene – presenti caratteristiche privilegiate rispetto agli altri comparti presenti sul mercato, il pericolo essendo quello di approntare una disciplina sotto molti profili inadeguata ad intercettarli⁷.

Ci limitiamo solo ad osservare che il precedente tentativo di introduzione di una tassazione sugli extraprofiti delle aziende operanti nel settore energetico rappresentato dalla maggiorazione di aliquota IRES (c.d. addizionale Robin Hood Tax) di cui all'art. 81 d.l. n. 112/2008⁸ – nella sua accidentata esperienza,

rispetto alla generalità degli operatori economici (in particolare, in ragione della connotazione fortemente oligopolistica, con barriere di entrata, del loro settore di riferimento, e della anelasticità della domanda che ne contraddistingue le dinamiche) e considerare l'appartenenza a quel settore produttivo – se del caso, al ricorrere di particolari congiunture economiche – come uno specifico e autonomo indice di capacità contributiva il cui grado di intensità, ai fini della diversificazione della misura di concorrenza alle pubbliche spese, è adeguatamente e coerentemente espresso dal differenziale incrementativo di valore aggiunto di cui si è fatto menzione in apertura della presente nota. Per le riserve giurisprudenziali in argomento cfr. *infra* nota 7.

⁶ Il riferimento operato nel testo è, rispettivamente, all'art. 81 d.l. n. 112/2008 (istitutivo della c.d. Robin Hood tax) e all'art. 37 d.l. n. 21/2022 (istitutivo del contributo straordinario di solidarietà contro il caro bollette): ad essi si è *medio tempore* aggiunto il già citato contributo temporaneo di solidarietà di cui all'art. 1 co. 115 sgg. della lg. n. 197/2022 (cfr. *supra* nota 3). Da ultimo, con il d.l. n. 104/2023 il governo ha introdotto una forma di tassazione sui c.d. extraprofiti delle banche. In particolare, il decreto prevede un prelievo straordinario, da versarsi nel corso del 2024, con aliquota del 40% sul maggior valore del margine di interesse registrato nel 2022 superiore di almeno il 5% il margine di interesse ottenuto nel 2021 e su quello del 2023 che ecceda di almeno il 10% il margine del 2022. Come si legge nel testo pubblicato dal governo la misura tiene conto «dell'andamento dei tassi di interesse e dell'impatto sociale derivante dall'aumento delle rate dei mutui» ed ha lo scopo di «rifinanziare il fondo mutui sulla prima casa». La disciplina del prelievo ha peraltro registrato significative modifiche in sede di conversione del decreto legge. L'art. 26 co. 5 bis ha infatti previsto che le banche, in alternativa al pagamento del tributo, in sede di approvazione del bilancio possano destinare un importo non inferiore a due volte e mezzo l'imposta ad una riserva non distribuibile appositamente individuata.

⁷ Sui molteplici profili di incoerenza e irragionevolezza, sul piano della legittimità costituzionale, della disciplina recata dall'art. 37 d.l. n. 21/2022 nell'intercettare e assoggettare a imposizione i c.d. extraprofiti delle imprese operanti nel settore energetico, si veda da ultimo Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, ord. nn. 2436, 2437, 2438, 2439 e 2440 del 27 giugno 2023, con le quali è stata sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 d.l. n. 21/2022 e ss.mm. per violazione degli artt. 3, 23, 41, 42, 53 e 117 Cost.

⁸ Così almeno configurato nelle intenzioni, all'epoca dichiarate, del legislatore. Ci sarebbe invero da chiedersi se la Robin Hood Tax – misura fiscale varata come 'addizionale' sui sovraprofiti delle imprese operanti nel settore energetico ma in realtà sostanziata in una maggiorazione di aliquota IRES riservata ad una certa categoria di contribuenti – proprio per la configurazione strutturale e di sistema che aveva infine assunto (anche per effetto dell'estensione della platea dei contribuenti coinvolti conseguente agli interventi normativi di cui all'art. 7 d.l. n. 138/2011

come certificata dalla (e nei termini della) declaratoria di sua illegittimità costituzionale ad opera della Consulta con la sent. n. 10/2015⁹ – è stato sicuramente monito di cui ha fatto prezioso tesoro il legislatore tributario¹⁰.

Il quale, infatti, nella primavera del 2022, appropinquandosi nuovamente all'esperienza di introdurre una nuova e questa volta distinta e autonoma forma di prelievo sugli extraprofiti sempre con riferimento alle imprese operanti nel settore energetico¹¹, ne ha descritto i contorni e regolamentato la disciplina mostrando di aver recepito e (di nuovo, almeno nelle intenzioni) tenuto in conto talune indicazioni in tale occasione offerte dalla Corte costituzionale¹².

E così il c.d. contributo straordinario di solidarietà¹³ contro il caro-bollette di cui all'art. 37 d.l. n. 21/2022 sicuramente prende le distanze da alcune insu-

e, dipoi, dell'art. 5 co. 1 d.l. n. 69/2013) potesse invece essere considerata come una misura di modulazione della pressione fiscale IRES in chiave di discriminazione qualitativo/soggettiva dei redditi (al pari, seppur specularmente, dell'aliquota dimezzata IRES di cui all'art. 6 D.P.R. n. 601/1973) in ragione e in dipendenza della caratterizzazione peculiare (oligopolistica, con barriere di entrata a nuovi operatori, con forte anelasticità della domanda) del mercato di riferimento in cui operano le imprese del settore tale da distinguerle rispetto agli altri soggetti operanti nel mercato per la posizione privilegiata e di salvaguardia rispetto a fluttuazioni perturbative discendenti da andamenti critici del mercato stesso cui le altre sarebbero invece esposte. In questi termini, interessanti si rivelano le riflessioni di attenta dottrina (Bizioli 2015, 1079-92) nonché e vieppiù le considerazioni di principio, da apprezzarsi anche come apertura a possibili forme di discriminazione qualitativa dei redditi, successivamente svolte da Corte cost. sent. n. 288/2019 con riferimento alla sovrimposta dell'8,5% sul reddito a carico degli operatori del mercato creditizio e assicurativo per il periodo d'imposta 2013 (sulla quale Franson 2019).

⁹ Invero, nel censurare la Robin Hood Tax come incoerente nella sua disciplina rispetto all'intendimento perseguito dal legislatore (introduzione di una forma di prelievo sugli extraprofiti congiunturali delle imprese operanti nel settore dell'energia), la Corte evidenzia a *contrariis* quali caratteri avrebbe dovuto (e dovrebbe) avere un prelievo di tal fatta per potersi considerare costituzionalmente legittimo. Segnatamente: a) la predisposizione di un meccanismo che consenta di individuare separatamente e tassare più severamente l'eventuale parte di imponibile suppletivo riconducibile alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una determinata congiuntura; b) la temporaneità del prelievo, da riconnettere al permanere della congiuntura economica favorevole.

¹⁰ In questi termini ci sembra altresì Fedele 2022, 32.

¹¹ Forte del viatico europeo rappresentato dalla già ricordata Comunicazione della Commissione UE 8 marzo 2022 *RePowerEU* il cui allegato 2 peraltro prevede interventi fiscali con caratteristiche in buona misura diverse da quelle poi varate dall'Italia, come evidenziato da molta parte della dottrina (Salvini 2022) e da ultimo dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma con l'ord. n. 2436/2023 già citata *supra* in nota 7.

¹² Secondo la Corte costituzionale il tributo – laddove intenda assoggettare ad imposizione gli extraprofiti – deve essere dotato di un meccanismo che consenta di tassare (o di tassare in maniera più elevata) solo l'eventuale maggiore ricchezza connessa alla posizione privilegiata goduta dal contribuente (rispetto alla restante platea dei contribuenti) in forza dell'attività esercitata al permanere di una determinata congiuntura: occorre cioè una connessione temporale tra l'applicazione del tributo e le circostanze eccezionali che lo giustificano.

¹³ La medesima denominazione – contributo straordinario di solidarietà – è stata in precedenza utilizzata anche per il contributo del 3% sui redditi superiori a € 300.000 annui, gravante sulla parte ad essi eccedente, istituito a carico delle persone fisiche per il periodo 2011-2013 dall'art. 2 d.l. n. 138/2011.

perabili criticità che avevano contrassegnato la precedente omologa esperienza normativa del 2008 quanto meno sotto due specifici profili.

Innanzitutto per il maggior grado di coerenza manifestato dalla sua disciplina regolativa rispetto all'obiettivo di distinta rilevazione e assoggettamento a imposizione di uno specifico indice di attitudine alla contribuzione che si assume essere assunto a presupposto di imposta (rappresentato appunto dal sovraprofitto congiunturale) come pure rispetto alla finalità perseguita per il tramite della sua introduzione in punto di destinazione funzionale del relativo gettito: essendone espressamente previsto l'integrale impiego a sostegno del comparto imprenditoriale e delle fasce sociali più colpite dall'innalzamento del costo dei prodotti energetici a finanziamento di specifiche misure di ristoro per fronteggiare le conseguenze della crisi ucraina tra cui quella del rincaro delle fonti energetiche¹⁴.

In secondo luogo, per il suo configurarsi come prelievo *una tantum* o almeno con una prospettiva temporalmente limitata di applicazione correlata alla permanenza del contesto congiunturale favorevole causativo del particolare ed eccezionale vantaggio economico colpito dal tributo.

In buona sostanza possiamo ritenere che almeno un qualche passo avanti sia stato fatto per coerenza meglio la disciplina rispetto all'intendimento perseguito: anche se le criticità di un siffatto rinnovato esperimento permangono varie e di non lieve entità.

Non ci intratteniamo oltre, peraltro, sull'argomento per due ordini di ragioni.

In primo luogo perché altri – prima e sicuramente meglio della sottoscritta – hanno già speso efficaci, pertinenti e condivisibili considerazioni in argomento (cfr. *ex pluribus* Salvini 2022; Stevanato 2022; Iaia 2022) esprimendo, da ultimo, non poche perplessità e riserve anche con riferimento al nuovo intervento normativo rappresentato dal già citato contributo di solidarietà contro il carobollette¹⁵: con un ventaglio di problematiche che si acuiranno forse anche alla

¹⁴ Con ciò atteggiandosi in modo affatto peculiare la funzione perequativo-redistributiva del carico fiscale tra i consociati che la misura pur sembra condividere con altri interventi fiscali: come quello sulla diversificata modulazione dell'aliquota IRAP di cui all'art. 45 co. 2 del d.lgs. n. 446/1997 (come modificato dall'art. 6, comma 17, lett. b, della lg. n. 488/1999) riconosciuta legittima dalla Corte costituzionale con sent. n. 21/2005 in ragione della riconosciuta funzione surrogatoria dell'IRAP rispetto alla congerie di microtributi soppressi contestualmente alla sua introduzione (e alla necessità di conservare una certa continuità, rispetto al pregresso, nel riparto dei carichi fiscali all'interno della platea dei contribuenti interessati dalla manovra) e quella sulla sovrimposta sul reddito a carico degli enti creditizi e assicurativi introdotta con d.l. n. 133/2013 per dare attuazione all'obbligo sancito dall'art. 81 Cost. di copertura finanziaria a compensazione della flessione di gettito causata dalla contestuale eliminazione della seconda rata IMU sulla casa di abitazione (non di lusso) a favore della generalità dei contribuenti disposta per l'anno 2013.

¹⁵ In particolare: a) sull'inadeguatezza della base imponibile prescelta (eccedenza di valore aggiunto conseguito in un semestre rispetto a quello conseguito nel corrispondente semestre dell'anno precedente) a fornire una misura attendibile di extraprofitto congiunturale conseguito (anche se, probabilmente, la base di calcolo è stata così prescelta per rispondere all'esigenza di garantire una pronta liquidazione del tributo dovuto da corrispondersi originariamente in un'unica soluzione il 30 giugno 2022 e solo dopo l'intervento del d.l. 17 maggio 2022 n. 50 in

luce del suo rapporto – ancora tutto da verificare – con le prescrizioni contenute nel regolamento UE n. 2022/185 (Zizzo 2022, 16; Fontana 2022)¹⁶.

Ma soprattutto perché, così facendo tradiremmo in parte il senso e il significato del titolo che abbiamo voluto dare al nostro intervento in coerenza con il tema di riflessione prescelto per il nostro convegno, perché finiremmo per appropiarcene all'*an* e al *quomodo* di tassazione degli extraprofiti in una prospettiva solo verticale e, dunque, avendo riguardo al rapporto del contribuente nella sua individualità rispetto alle pretese impositive dell'ente esponenziale della collettività e dunque rapportandoci all'art. 53 Cost. nella sua dimensione di limite di garanzia all'esercizio della potestà impositiva da parte del legislatore a tutela della sfera patrimoniale dei singoli.

2. Segue

Vorremmo invece in questa sede cercare di soffermare la nostra attenzione sulla *ratio* giustificativa che può assumere un prelievo sugli extraprofiti congiunturali nell'ottica della dimensione solidaristica della concorsualità fiscale quale declinazione dell'appartenenza/partecipazione di ciascuno alla collettività dei consociati e dunque della responsabilità reciproca di ognuno nel concorrere al bene e al programma di convivenza comune.

Tema che sottende una più ampia riflessione sul problema della ripartizione del carico fiscale sulle diverse categorie di contribuenti e quindi si traduce nel formu-

due rate rispettivamente scadenti il 30 giugno e il 30 novembre 2022); b) sulla infelice individuazione del parametro temporale di riferimento (*rectius* di paragone) per il calcolo del preteso guadagno differenziale oggetto di tassazione: considerato che nel semestre compreso tra il 1° ottobre 2020 e il 30 aprile 2021 si è registrata una pesante influenza perturbatrice del fattore pandemico sull'andamento del ciclo economico a livello mondiale tale da non consentirne un apprezzamento in termini di ordinarietà; c) sull'indeducibilità del contributo ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Utili spunti di riflessione e di approfondimento sotto quest'ultimo profilo si rinvergono nella sent. n. 262/2020 della Corte costituzionale che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della prevista temporanea indeducibilità dall'IRES dell'IMU relativa ai beni immobili strumentali all'impresa disposta per l'anno 2012 dall'art. 14 co. 1 del d.l. n. 23/2011 (e all'epoca giustificata dalla necessità di acquisizione di gettito al fine di fronteggiare la grave crisi economica che il Paese sta attraversando). Com'è noto successivi interventi legislativi hanno stabilito una progressiva deducibilità dell'IMU afferente gli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del reddito di lavoro autonomo sino al riconoscimento della totale deducibilità a partire dal periodo d'imposta 2023 con una disciplina che comunque non è andata indenne da censure di incostituzionalità: da ultimo fatte proprie da Corte di giustizia tributaria di I grado di Genova, ord. n. 1158 del 7 dicembre 2022 che ha disposto la remissione degli atti alla Corte costituzionale la quale, peraltro, con sent. n. 21/2024, ha ritenuto di non accoglierle.

¹⁶ Come già ricordato *supra* alla nota 3, quanto disposto dagli artt. 14 sgg. del Regolamento n. 2022/1854 ha trovato dipoi recepimento nel nostro sistema con la Legge di bilancio 2023 laddove è stata prevista l'introduzione del contributo di solidarietà temporaneo a carico del settore energetico. Sulle criticità della normativa interna rispetto alle prescrizioni europee anche in prospettiva comparativa cfr. Iaia 2023, ma anche significativamente Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, ord. n. 2436/2023, già citata.

lare alcune valutazioni sulle scelte distributive operate dal legislatore e sulla loro ragionevolezza nel dare attuazione al principio di capacità contributiva secondo cui «Tutti» sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della «propria capacità contributiva». E ciò tenuto conto dei due corollari che dal richiamo al principio costituzionale strettamente si correlano. E cioè che in questa prospettiva:

- a) la connotazione dell'inderogabilità del dovere tributario di cui all'art. 53 Cost. si declina come espressione non solo di solidarietà economica e sociale ma altresì politica dei consociati gli uni rispetto agli altri e ciascuno rispetto alla comunità di appartenenza/partecipazione in quanto tale (Antonini 2022, 3; Fedele 2022, 21; Gallo 2022, 105)¹⁷;
- b) il dettato dell'art. 53 Cost. viene ad apprezzarsi non tanto in un'ottica verticale, come canone di regolamentazione del rapporto del contribuente nella sua individualità rispetto alle pretese impositive dell'ente esponenziale della collettività e dunque rapportandoci all'art. 53 Cost. nella sua dimensione di limite di garanzia all'esercizio della potestà impositiva del legislatore a tutela della sfera patrimoniale dei componenti della collettività nella loro singolarità, quanto piuttosto in una prospettiva orizzontale e dunque come criterio di disciplina del rapporto tra i consociati nella distribuzione fra costoro degli obblighi contributivi.

3. Se il sovraprofitto congiunturale sia suscettibile di assumersi a indice di attitudine alla contribuzione tale da giustificare un autonomo prelievo

In quest'ottica prospettica, possiamo dunque provare a formulare alcune riflessioni sulla coerenza del sistema nell'approccio alla tassazione degli extraprofitto congiunturali (quali pretese autonome forme di manifestazione di forza economica) in un'ottica di ragionevole distribuzione di carico fiscale tra i consociati¹⁸.

Innanzitutto il sovraprofitto congiunturale – da intendersi propriamente come profitto, eccedente una determinata misura ritenuta ordinaria, eccezionalmente conseguito dall'attività svolta in un determinato settore per effetto di connotazioni strutturali o dinamiche privilegiate che questo manifesta nel suo mercato di riferimento in un determinato contesto congiunturale, come tale temporalmente limitato – sembra ritrarre la sua apprezzabilità come autonoma manifestazione di forza economica in sé da assoggettare a prelievo¹⁹ (ovvero co-

¹⁷ Rinvio anche alle interessanti riflessioni di Rossi 2019; Losana 2015 e alle considerazioni iniziali rinvenibili in Fracanzani 2022.

¹⁸ Giacché, come ha ben evidenziato la Corte costituzionale nella sent. n. 288/2019, il legislatore nel conformare il sistema tributario deve aver cura di non allontanarsi «dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario» pena altrimenti il determinarsi di «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».

¹⁹ Va detto che, rispetto alla già citata Comunicazione 8 marzo 2022 della Commissione europea, laddove si ipotizzavano possibili misure fiscali temporanee sui proventi eccezionali delle imprese operanti nel settore energetico, qualificandoli come «rendimenti eccessivi di matrice

me margine di redditività che manifesta una maggiore e diversa attitudine alla contribuzione tale da comportarne un aggravio di prelievo rispetto all'ordinario) in ragione, alternativamente o congiuntamente, del suo conseguimento/realizzazione:

- a) a motivo di circostanze eccezionali-inaspettate-straordinarie;
- b) esogene al contribuente stesso (e/o da costui speculativamente sfruttate a proprio vantaggio) che possono e, anzi, spesso vengono a ricollegarsi ad un contestuale peggioramento dei conti pubblici e della situazione socio-economica nonché contributiva della generalità degli altri consociati o di alcune fasce di popolazione;
- c) senza impegno (e/o comunque 'immeritamente')²⁰.

Non è un caso che nell'allegato 2 alla Comunicazione della Commissione europea dell'8 marzo 2022 si parli di «misure fiscali intese a catturare alcuni dei rendimenti ottenuti da determinati produttori di energia elettrica» da considerare «eccessivi», «di matrice speculativa» e in ultima analisi da qualificare come «profitti fortuiti» con previsione di redistribuzione delle entrate così conseguite ai consumatori finali di energia elettrica.

Sotto questo profilo può spiegarsi la connotazione larvatamente sanzionatoria²¹ – nella duplice prospettiva punitiva, quanto alla sua (di regola) cripto-retrospettività²², e dissuasivo/deterrente nella sua proiezione *pro futuro* – oltreché

speculativa», il legislatore italiano con il d.l. n. 21/2022 sembra aver assoggettato a prelievo una manifestazione di forza economica autonoma data dall'incremento di valore aggiunto registrato in un semestre rispetto a quello registratosi nel semestre corrispondente dell'anno precedente, che è un presupposto autonomo rispetto all'"utile eccedente": probabilmente si è introdotta una nuova imposta con riferimento ad un nuovo indice di attitudine alla contribuzione (Fedele 2022, 32) come avvenuto nel caso della sovraimposta di cui alla sent. n. 288/2019 della Corte costituzionale. Analogamente a quanto avvenuto – ampliando l'orizzonte – all'imposta progressiva sul fatturato nel settore del commercio al dettaglio istituita in Polonia nel 2016 e oggetto di scrutinio dalla CDGUE sent. 16 marzo 2021 causa C-562/19 sotto il profilo della sua compatibilità con il divieto di aiuti di Stato ex art. 107 TFUE.

²⁰ Ci sembra non fuori luogo ricordare che l'introduzione dell'ILOR come imposta reale aggiuntiva rispetto all'IRPEF e all'IRPEG gravante sui soli redditi di fonte patrimoniale (c.d. redditi fondati) – prevista dalla legge delega per la riforma tributaria n. 825/1971 in chiave di discriminazione qualitativa dei redditi ai fini dell'imposizione diretta – venne da più parti giustificata facendo appello al «minor dispendio di energie» che, a parità di ammontare, il conseguimento di siffatti redditi comportava a carico del contribuente rispetto ai redditi da lavoro (Miccinesi 1988).

²¹ Con, tra l'altro, un non insignificante appesantimento di oneri formali a carico degli operatori in ragione degli adempimenti comunicativi mensili previsti dall'art. 37 citato a carico delle imprese del settore nei confronti dell'AGCM al fine di consentire a quest'ultima di monitorare eventuali traslazioni in avanti dell'onere del tributo sul consumatore espressamente qualificate come 'indebite' dal legislatore.

²² Nella disciplina di cui all'art. 37 d.l. n. 21/2022, tale profilo emerge non solo in ragione del parametro temporale comparativo assunto per determinare l'incremento in termini differenziali del saldo attivo di valore aggiunto registrato dall'impresa da assoggettare a imposizione, ma anche perché il prelievo incide su una ricchezza (l'incremento del saldo IVA

perequativo/redistributiva quanto alla funzionalizzazione del relativo gettito, che sembra atteggiare spesso questo genere di prelievi: secondo una logica disincentivante in parte coincidente con quella che traspare dall'art. 33 del d.l. n. 78/2010 laddove la norma ha previsto, per i dirigenti e i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario, un prelievo addizionale con aliquota del 10% sui compensi variabili erogati sotto forma di bonus o stock options che eccedono l'importo corrispondente al triplo della parte fissa della retribuzione²³: fattispecie rispetto alla quale la Corte costituzionale ha espresso una valutazione di manifestazione di attitudine alla contribuzione in sé del fatto assunto a presupposto: e dunque in termini assoluti e di principio (Losana 2015).

Si aprirebbe con ciò un panorama di riflessione che qui posso solo accennare in ordine al diverso apprezzamento fiscale – non sempre lineare – che il legislatore ha mostrato nel tempo di riservare ad altre forme di manifestazione di forza economica che, rispetto al soggetto di loro imputazione, si configurano co-

registrato nel lasso temporale 1/10/2021-30/4/2022 rispetto a quello registrato nel corrispondente periodo 2020/2021) comunque già venuta ad esistenza alla data di entrata in vigore della normativa che lo dispone. In contrasto con quanto delineato dalla comunicazione *RePower EU* della Commissione 8 marzo 2022 in cui si raccomandava invece che le eventuali misure fiscali di carattere temporaneo sui proventi straordinari delle imprese operanti nel settore energetico non avessero carattere retroattivo.

²³ È interessante notare come – nel caso richiamato nel testo – una valutazione di riprovezza rispetto alle forme di remunerazione colpite dal prelievo straordinario emerge dallo stesso testo legislativo laddove questo espressamente ricollega e giustifica la misura in ragione dell'essere, siffatte forme di remunerazione, suscettibili di ingenerare «effetti economici potenzialmente distorsivi del mercato». Si legge invero all'art. 33 citato: «In dipendenza delle decisioni assunte in sede di G20 e in considerazione degli effetti economici potenzialmente distorsivi propri delle forme di remunerazione operate sotto forma di bonus e stock options, sui compensi a questo titolo, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento». Il profilo è correttamente evidenziato dalla Corte costituzionale (sent. n. 201/2014) secondo la quale «Come risulta dal suo stesso tenore letterale ed emerge anche dai lavori parlamentari, l'art. 33 censurato consegue alle determinazioni del vertice G20 di Pittsburgh del 2009, che, con riguardo ai problemi afferenti alla crisi economica globale, ha individuato, tra le aree critiche su cui incidere al fine di agevolare la stabilità finanziaria, le modalità retributive recanti l'effetto di incentivare l'assunzione di rischi eccessivi. Il prelievo aggiuntivo di cui alla norma censurata, peraltro, è stato introdotto in un contesto temporale in cui anche le istituzioni dell'Unione europea vagliavano soluzioni normative volte a tener conto del ruolo svolto nella crisi finanziaria da politiche retributive ritenute capaci di incentivare un'assunzione di rischi eccessiva ed imprudente [...]. Alla luce di tali considerazioni emerge chiaramente la ragione che ha indotto il legislatore a prevedere il prelievo addizionale di cui alla disposizione censurata, ossia l'intento – coerente con il coevo atteggiamento manifestatosi a livello internazionale – di scoraggiare modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria. La norma, infatti, inasprendo il prelievo fiscale, rappresenta un disincentivo per le prassi retributive che possono avere l'effetto di condurre all'assunzione di rischi eccessivi di breve termine da parte della categoria di contribuenti sottoposta al prelievo».

me eccezionali/straordinarie o comunque in buona misura ricollegabili a fattori esterni ed estranei alla sfera volitiva del contribuente stesso.

Vengono in considerazione, da questo punto di vista, fra l'altro ma non solo, le scelte di politica fiscale in ordine:

- a) alla tassazione delle plusvalenze immobiliari realizzate fuori da contesti economico-produttivi sia sotto il profilo dell'imposizione indiretta (quanto all'introduzione dell'INVIM ordinaria – in linea di continuità con la previgente imposta sui plusvalori delle aree fabbricabili e prima ancora con i contributi di miglioria specifica e generica – e poi alla sua soppressione in concomitanza con l'introduzione di un'imposta periodica sul patrimonio immobiliare) sia sotto il profilo dell'imposizione diretta: venendo in considerazione sotto questo profilo, in uno con l'evolversi dell'apprezzamento di imponibilità dei c.d. *capital gains*, la questione dei limiti di tassabilità – sempre come redditi diversi – delle c.d. 'plusvalenze isolate' per lungo tempo e, in parte, tutt'oggi legate al concetto di speculatività di loro realizzazione (Falsitta 1990, 93 sgg.; Falsitta 1991, 172 sgg.; Manzon 1989, 827 sgg.²⁴);
- b) alla tassazione degli incrementi patrimoniali ricollegati a vicende successorie o ad atti di liberalità che vede un approccio legislativo ondivago soprattutto da quando il tributo successorio, per effetto dell'intervenuta soppressione dell'imposta globale sull'asse ereditario netto (che finiva per atteggiarsi come una sorta di prelievo patrimoniale *una tantum post mortem*)²⁵, ha chiaramente concentrato la logica dell'oggetto di imposizione dal patrimonio del *de cuius* esclusivamente all'arricchimento patrimoniale degli eredi/legatari: qui è solo il caso di ricordare la temporanea soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni²⁶, la sua reintroduzione con significativa franchigia²⁷,

²⁴ Di particolare rilievo ci sembra la lg. n. 111/2023 (legge delega per la riforma tributaria) laddove, con riferimento alla disciplina dei redditi diversi, stabilisce all'art. 5 lett. h) n. 3 «l'introduzione di una disciplina sulle plusvalenze conseguite, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, dai collezionisti di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione nonché, in generale, di opere dell'ingegno di carattere creativo appartenenti alle arti figurative, escludendo i casi in cui è assente l'intento speculativo, compresi quelli di plusvalenza relativa a beni acquisiti per successione o donazione, nonché esonerando i medesimi da ogni forma dichiarativa di carattere patrimoniale».

²⁵ Sull'essere l'asse ereditario netto un indice di capacità contributiva oggettivamente rilevante e come tale suscettibile ragionevolmente di essere soggetto ad un'imposta progressiva a carattere prevalentemente reale a prescindere dall'imposta personale gravante sugli eredi in ragione del loro distinto arricchimento patrimoniale e ciò nella misura in cui «nelle imposte a carattere reale la capacità contributiva è data dal valore del bene tassato e non dal patrimonio del soggetto o dei soggetti ai quali il bene appartiene» si veda Corte cost. sent. n. 147 del 1975 nonché Corte cost. ord. n. 68 del 1985.

²⁶ Soppressione intervenuta per effetto di quanto disposto dall'art. 13 comma 1 lg. n. 383/2001 (su cui cfr. Ghinassi 2005, 232 sgg.; Fedele 2001, 39 sgg.).

²⁷ Sulle delicate questioni interpretative legate alla singolare reintroduzione dell'imposta in ragione di quanto disposto dall'art. 2 co. 47-50 d.l. n. 262/2006 come risultante per effetto della legge di conversione n. 286/2006 si veda Stevanato 2007, 501 sgg.; Contrino 2007, 531 sgg.; Gaffuri 2007, 441 sgg.

le polemiche politiche suscitate dalle ricorrenti ipotesi di suo inasprimento per i grandi patrimoni²⁸;

- c) alle diverse forme di discriminazione dell'imposizione con riferimento a forme di arricchimento conseguite 'senza fatica'. Sotto questo profilo interessante riecheggiare la *ratio* giustificativa della discriminazione qualitativa dei redditi: un tempo realizzata, come già ricordato, con aggravio di imposizione dei redditi di fonte patrimoniale per il tramite dell'ILOR e oggi in qualche misura perseguita specularmente con meccanismi di alleggerimento della pressione fiscale sui redditi di lavoro dipendente²⁹, ma nella stessa logica potrebbero inquadrarsi le scelte di *favor* fiscale riservate alle attività di lavoro autonomo e d'impresa connotate da carenza di significativa struttura organizzativa (si pensi al regime forfettario ai fini delle imposte sui redditi e IVA di cui all'art. 1 co. 54 – 89 lg. n. 190/2014 e ss.mm. riservato, a certe condizioni, ai contribuenti persone fisiche che esercitano attività d'impresa, arti e professioni in forma individuale e, più di recente, sempre per i lavoratori autonomi e le imprese individuali, all'esclusione da IRAP, disposta dall'art. 1 co. 8 lg. n. 234/2021 a partire dal periodo d'imposta 2022);
- d) all'assoggettamento a prelievo reddituale delle vincite a giochi e scommesse dove, peraltro, l'alea che di regola contraddistingue il conseguimento di siffatti proventi, sembra in qualche misura dare ragione di un regime fiscale affatto peculiare estrinsecantesi nella forma della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con rivalsa facoltativa.

4. La tassazione degli extraprofitto congiunturali nella prospettiva delle scelte di distribuzione dei carichi pubblici tra i consociati

C'è poi da verificare la coerenza del sistema nell'approccio alla tassazione degli extraprofitto congiunturali in un'ottica di ragionevole/proporzionale distribuzione di carico impositivo tra i consociati, di nuovo in chiave solidaristica.

Sotto questo versante venendo in rilievo:

- a) il possibile carattere spiccatamente selettivo del prelievo sotto il duplice profilo:
- 1) del comparto economico prescelto come destinatario dell'intervento normativo in ragione della connotazione particolarmente avvantaggiata che questo (si assume) registri rispetto al fenomeno congiunturale;
 - 2) all'interno del comparto prescelto, della ulteriore limitatezza numerica della platea dei contribuenti interessati dalla misura a motivo della previ-

²⁸ Si veda, in argomento, Visco 2021; Filandri 2021.

²⁹ Non solo attraverso le detrazioni oggettive ma anche con misure incidenti in vario modo sui margini di imponibilità del reddito di lavoro dipendente: al riguardo è solo il caso di ricordare il recente progressivo innalzamento della soglia di non imponibilità *tout court* dei *fringe benefits* di cui all'art. 51 co. 3 ultimo periodo t.u.i.r. per effetto di quanto disposto dall'art. 112 d.l. n. 104/2020, dall'art. 12 co. 1 d.l. n. 115/2022 nonché dall'art. 3 co. 10 d.l. n. 176/2022 e, da ultimo, con l'art. 40 d.l. n. 48/2023.

sione di ulteriori requisiti selettivi interni che potrebbe prefigurare profili di criticità atteggiando la prestazione a guisa di un prelievo *ad personam*³⁰.

- b) la consapevolezza che il dibattito (sia a livello politico che accademico) in ordine all'*an* e al *quomodo* di tassazione dei sovrapprofitti abbraccia e reca seco il tema della connotazione straordinaria e temporanea del prelievo.

L'un profilo (quello più propriamente della temporaneità) intrinseco e quasi ontologico alla manifestazione di capacità contributiva in sé considerata che si intende colpire: il prelievo è (e ha da essere) temporaneo nella misura in cui si giustifica *ex art. 53 Cost.* in ragione del permanere della contingente situazione di vantaggio congiunturale di cui il comparto economico colpito dal prelievo si assume venga a beneficiare: è dunque il presupposto stesso del prelievo che si appaleserebbe inidoneo di per sé a configurare la misura fiscale come strutturale e di sistema³¹.

L'altro (quello più propriamente della straordinarietà) estrinseco e ricollegato causalmente e funzionalmente all'esigenza di far fronte alla situazione emergenziale dei conti pubblici e alla necessità e urgenza di reperire risorse finanziarie e dunque conseguire gettito per intraprendere (nel caso di specie, specifiche) politiche di spesa pubblica: circostanza spesso se non sempre ricorrente a fondamento giustificativo di numerose prestazioni straordinarie imposte *una tantum* (anche con carattere di prestito forzoso)³² che si sono venute succedendo a ritmo incessante in questi ultimi tempi.

5. Segue. In particolare, sulla sua straordinarietà (e sulla sempre maggiore frequenza di prelievi straordinari)

Constatazione, quest'ultima – concernente, appunto, il sempre più frequente ricorso ai prelievi straordinari (cui quello sui sovrapprofitti viene ricondotto, almeno nelle misure ad oggi normativamente varate) – che, a sua volta, sollecita almeno tre diversi ordini di riflessioni rilevanti ai fini dell'indagine che stiamo conducendo.

³⁰ Sotto quest'ultimo profilo è interessante rilevare come gli interventi correttivi sulla disciplina della Robin Hood Tax apportati dall'art. 7 d.l. n. 138/2011, dal d.l. n. 69/2013 nonché dal d.l. n. 101/2013 avessero comportato un ampliamento della platea dei contribuenti rientranti nel campo di applicazione della, seppur impropriamente definita, addizionale.

³¹ Altrimenti detto, una volta ammesso che l'imposta va ragionevolmente a colpire un valido indice di attitudine alla contribuzione, la temporaneità dell'imposizione in questo caso sarebbe coerente e insito nella configurazione stessa di siffatto indice nella sua attitudine alla contribuzione: la situazione di vantaggio che il comparto viene a registrare per le caratteristiche del proprio mercato di riferimento in una determinata situazione congiunturale. Non rileverebbe insomma in questa logica l'avvertenza della Consulta – rinvenibile in Corte cost. sent. n. 262/2020 – secondo cui il carattere della temporaneità non può mai giustificare un'imposta non conforme all'art. 53 Cost. in nome di superiori esigenze di interesse fiscale e dunque di gettito.

³² Si pensi al contributo straordinario per l'Europa, istituito dall'art. 3, commi da 194 a 203, della lg. n. 662/1996, del quale l'art. 1 lg. n. 448/1998 ha previsto la parziale restituzione nella misura del 60% di quanto effettivamente trattenuto o versato.

Innanzitutto, che siffatto carattere di straordinarietà dà conto e ragione del costante utilizzo del decreto-legge quale strumento di elezione per l'istituzione di questa tipologia di prelievi (peraltro a dispetto di quanto diversamente stabilito dall'art. 4 lg. n. 212/2000).

Laddove la straordinarietà, di volta in volta, si ricollega alla necessità di procedere sollecitamente ad una, seppur temporanea, rimodulazione della distribuzione dei carichi fiscali tra i consociati a motivo di contingenze emergenziali che investono vaste aree della popolazione per cicli economici avversi – com'è dichiaratamente nel caso della già ricordata sovrimposta sul reddito a carico degli enti creditizi banche, assicurazioni e intermediari finanziari introdotta in concomitanza con la soppressione della seconda rata IMU nel 2013³³ – ovvero all'esigenza di fronteggiare impegni sovranazionali non differibili ovvero criticità degli equilibri di bilancio statale non altrimenti arginabili se non con un immediato e sicuro innalzamento del gettito fiscale³⁴, ovvero ancora alla opportunità (in presenza di significativi mutamenti dell'assetto dei tributi nel loro complesso) di preservare la distribuzione del carico fiscale *quo ante* (e comunque di traghettare i contribuenti nel nuovo assetto contributivo/distributivo non troppo repentinamente)³⁵ come verificatosi in occasione della soppressione dell'ILOR e l'introduzione dell'IRAP.

D'altro canto, il fenomeno segnala, nella sua ormai ciclica ricorrenza, gli effetti della progressiva riduzione degli spazi di ricorso all'indebitamento pubblico dovuta alle modifiche apportate all'art. 81 Cost. dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, in ottemperanza con gli impegni assunti dal nostro Paese sul piano europeo³⁶: considerazione, quest'ultima, che peraltro offrirebbe il destro per aprire una ulteriore riflessione sulla problematica declinazione solidaristica della tassazione degli extraprofitto sotto il profilo del diverso costo politico (in chiave di consenso elettorale) che il ricorso all'indebitamento pubblico piuttosto che il ricorso al prelievo tributario rispettivamente comportano e, concentrando l'attenzione sotto quest'ultimo versante, le scelte di politica fiscale quanto ai criteri di riparto dei carichi pubblici implicano³⁷.

³³ Giustificata, per l'appunto con l'esigenza 'politica' di ridurre la pressione fiscale sulla platea generalizzata dei contribuenti colpiti dalla crisi economica conseguente alle perturbazioni dei mercati finanziari del 2008.

³⁴ In questa logica si colloca il già menzionato contributo straordinario per l'Europa ma anche l'istituzione dell'ISI e del prelievo dello 0,6% sui saldi attivi dei depositi bancari, libretti postali, conti correnti certificati di deposito e buoni fruttiferi alla data del 9 luglio 1992: misure introdotte entrambe dal d.l. n. 333/1992.

³⁵ Particolarmente interessanti in argomento le riflessioni svolte dalla Corte costituzionale nella sent. n. 21/2005 con riferimento alla legittimità costituzionale dell'art. 45 del d.lgs. n. 446/1997 vigente *ratione temporis*.

³⁶ Ed in specie in esecuzione del c.d. *fiscal compact* ovvero il Trattato sulla stabilità, coordinamento e governance nell'unione economica e monetaria sottoscritto dallo Stato italiano l'1-2 marzo 2012.

³⁷ Ci sarebbe insomma da riflettere su quanto incida questo profilo sulla scelta di tassare gli extra profitti rispetto ad altre opzioni di politica fiscale meno impegnative economicamente per i singoli contribuenti ma che, proprio perché più diffuse nell'estensione soggettiva

Non solo.

Nell'evidenziare una inadeguatezza intrinseca e strutturale della fiscalità generale nel rispondere alle esigenze di spesa pubblica (anche quando declinata in chiave emergenziale o imprevista e/o imprevedibile), il fenomeno della proliferazione dei contributi straordinari dovrebbe sollecitare una adeguata riflessione sul complessivo approccio del legislatore nelle scelte di politica fiscale in merito, per l'appunto:

- a) ai criteri di distribuzione dei carichi pubblici tra i consociati (dal punto di vista sostanziale);
- b) alla salvaguardia dell'effettività di loro chiamata alla concorsualità fiscale (quello che, in sintesi, si definisce tutela dell'interesse fiscale inteso come l'interesse «generale della comunità» alla riscossione dei tributi) sotto il profilo procedurale.

Quanto al primo profilo, si rivelerebbe quanto mai opportuna un'attenta valutazione dell'incidenza distorsiva (rispetto ad un coerente disegno di ripartizione sui consociati dei carichi pubblici anche in chiave di funzionalità del sistema tributario) spiegata dal moltiplicarsi (e dall'estendersi) di regimi impositivi sostitutivi forfettari opzionali che si registra in particolare nel settore delle imposte sui redditi e dell'IVA.

E ciò nella misura in cui se, per un verso, essi finiscono per atteggiarsi in guisa di veri e propri regimi di micro *flat taxes* (andando così ad ulteriormente incrinare la già precaria progressività del sistema tributario in generale e dell'IRPEF in particolare), per l'altro, com'è noto, sono spesso giustificati, quanto agli obiettivi di politica legislativa perseguiti per loro tramite, dall'esigenza di favorire l'emersione di significative sacche di economia sommersa così inquadrandosi nelle strategie di contrasto a diffusi e capillari fenomeni di evasione fiscale³⁸ ovvero quali strategie di sostegno all'occupazione, in specie quella giovanile, purtroppo sempre più veicolata – quanto alle forme di (purtroppo, spesso, primo) ingresso nel mondo del lavoro – dall'apertura

di loro operatività (com'è stato nel caso del prelievo straordinario sui saldi attivi dei conti correnti bancari del 1992), potrebbero comportare costi maggiori sul piano del consenso elettorale per le forze politiche di maggioranza.

³⁸ In questa logica sembra potersi inquadrare, tra l'altro e a mero titolo esemplificativo, la c.d. cedolare secca sugli affitti originariamente introdotta con l'art. 3 del d.l. 14 marzo 2011 n. 23, poi oggetto di numerosi interventi modificativi e integrativi tesi ad ampliarne la portata e a renderne ancora più vantaggiosa la fruizione (si segnala che la lg. n. 111/2023 recante la delega per la riforma tributaria, all'art. 5 lett. c, prevede «per i redditi di fabbricati, la possibilità di estendere il regime della cedolare secca alle locazioni di immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo ove il conduttore sia un esercente un'attività d'impresa, un'arte o una professione»); ma anche la previsione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con aliquota del 15% sui compensi derivanti dall'attività di lezioni private e ripetizioni svolta da docenti titolari di cattedra nelle scuole di ogni ordine e grado prevista dall'art. 1 co. 13 l. n. 145/2018.

di partite IVA piuttosto che dal fisiologico instaurarsi di rapporti di lavoro subordinato³⁹.

Quanto al secondo profilo, non può non muoversi dalla constatazione dell'incidenza negativa che viene spiegata sulla percezione dell'inderogabilità in chiave solidaristica del dovere tributario, incombente su ciascun partecipante alla comunità dei consociati, dal ripetuto ricorso a misure para condonistiche: soprattutto sul versante riscossivo, ma non solo⁴⁰. Misure la cui perniciosità si apprezza altresì per ciò che esse vanificano grandemente l'effetto deterrente e dissuasivo spiegato dalle politiche di contrasto all'evasione fiscale e all'evasione dalla riscossione messe in atto dagli uffici finanziari a ciò preposti⁴¹.

³⁹ Si spiega così, ad esempio, il c.d. regime forfettario con imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle addizionali comunali e regionali (oltretutto originariamente dell'IRAP) cui possono accedere le persone fisiche esercenti attività d'impresa ovvero arti e professioni con un tetto di ricavi/compensi annui non superiore a € 65.000 (da ultimo innalzato a € 85.000 con la legge di bilancio 2023) di cui all'art. 1 co. 54 sgg. lg. n. 190/2014: particolarmente vantaggioso per le nuove partite IVA per i primi cinque anni di attività.

⁴⁰ In questa sede è sufficiente ricordare, limitandosi agli interventi più recenti, alle misure di c.d. pace fiscale recate dal d.l. n. 119/2018 e quelle, in buona misura omologhe varate a distanza di poco più di quattro anni dalle precedenti, di c.d. tregua fiscale di cui, da ultimo, alla lg. n. 197/2022.

⁴¹ Significativo ricordare come, proprio di recente, in concomitanza con l'ennesima proposta di 'pace fiscale' avanzata nel dibattito politico, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate - in occasione dell'evento "Facciamo semplice l'Italia - Entrate in Agenzia" tenutosi a Roma il 17 luglio 2023 - abbia ricordato che «il contrasto all'evasione non è volontà di perseguire qualcuno» quanto piuttosto «un fatto di giustizia nei confronti di tutti coloro che - e sono la stragrande maggioranza - le tasse, anno dopo anno, le pagano, e le hanno pagate, sempre fino all'ultimo centesimo, anche a costo di sacrifici e nonostante l'inevitabile elevata pressione fiscale, e di coloro che hanno bisogno del sostegno dello Stato, erogato attraverso i servizi pubblici con le risorse finanziarie recuperate». Il tema può essere solo accennato in questa sede ma, nell'approccio alla dimensione patologica del fenomeno fiscale e dunque esaminando la ripartizione dell'evasione tra le diverse categorie di contribuenti, non v'è dubbio che taluni possono evadere e/o evadere più facilmente di altri come pure sottrarsi al pagamento delle imposte più facilmente di altri (anche sul piano della riscossione coattiva). Per apprezzare il diverso grado di dissuasione dall'evasione e/o di costrizione al pagamento dei tributi che il sistema esercita sui contribuenti è sufficiente porre mente alla normativa di cui alla lg. n. 231/2001 che - a seguito delle modifiche apportate dal d.l. n. 75/2020 - con l'art. 25 *quinquiesdecies* ha esteso la responsabilità amministrativa da reato delle società all'ambito penale tributario, ricomprendendo taluni reati fiscali tra i c.d. reati-presupposto. Ma anche, per quanto attiene più specificamente al profilo riscossivo, al (previgente) art. 80 co. 4 del d.lgs. n. 50/2016 (Codice degli Appalti Pubblici) alla cui stregua «un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti. Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602» laddove peraltro è subito di seguito precisata l'inapplicabilità della suddetta disposizione «quando l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi

Il fenomeno, nella sua gravità, non ha mancato di essere sottolineato, in più occasioni, dalla stessa Corte costituzionale la quale, anche di recente, e, in particolare, con la sent. n. 120/2021 – dopo aver richiamato il disposto dell'art. 53 Cost. nella sua genuina natura di contenitore di uno dei tre doveri inderogabili al cui rispetto e adempimento i consociati sono chiamati l'uno rispetto all'altro e, ciascuno, nei confronti dell'ente esponenziale della collettività – ha opportunamente ricordato che il dovere contributivo (sostanziale) dei singoli implica e presuppone uno speculare dovere per il legislatore di predisporre tutti gli strumenti giuridici necessari a che ne sia adeguatamente presidiato, se del caso anche coattivamente, il relativo adempimento.

E che, dunque, il compito di assicurare piena attuazione al dovere inderogabile di solidarietà fiscale non si esaurisce per il legislatore nell'osservare il criterio costituzionalmente prescelto per descrivere, attraverso la selezione dei fatti espressivi di attitudine alla contribuzione, le fattispecie impositive e con ciò stabilire il riparto dei carichi pubblici tra i consociati ma implica ed impone, altresì e del pari indefettibilmente, a suo carico l'approntamento di una normativa adeguatamente idonea (in termini di efficacia ed efficienza) a garantire che siffatta chiamata alla concorsualità fiscale si traduca in atto: anche, se del caso, in chiave coercitiva. Tale profilo di doverosità di legiferazione riferito all'ente esponenziale della collettività rappresentando il contraltare del diritto costituzionalmente riconosciuto dei consociati (considerati non più nella loro singola individualità ma nella loro dimensione di comunità organizzata) a che sia garantita effettività e piena attuazione al sistema dei diritti sociali e civili riconosciuti dalla Carta Costituzionale.

In questo senso non possono dunque che essere salutati con favore i propositi emergenti nell'articolato della legge delega per la riforma fiscale di recente approvazione laddove esso espressamente prevede che, nell'esercizio della delega, il governo si adoperi per il potenziamento dello strumentario necessario per «prevenire, contrastare e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale, anche attraverso la piena utilizzazione dei dati che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria, il potenziamento dell'analisi del rischio, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale» (art. 2 co. 1, lett. b), con l'obiettivo di «ottenere, attraverso la piena interoperabilità tra le banche di dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e di garantirne il tempestivo utilizzo per operare azioni mirate, idonee a circoscrivere l'attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale, con minore impatto sui cittadini e sulle imprese anche in termini di oneri amministrativi» e al contempo «perseguire la riduzione dei fenomeni di evasione e di elusione fiscale, massimizzando i livelli di adempimento spontaneo dei contribuenti» (art. 17 lett. e nn. 2 e 3);

o multe, ovvero quando il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione delle domande». La norma da ultimo citata è oggi sostanzialmente riprodotta negli artt. 94 e 95 e relativo allegato II.10 del d.lgs. n. 36/2023 (Nuovo Codice degli Appalti).

oltre a intervenire per «incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione nazionali e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato» (art. 18 co. 1 lett. a) nonché per «potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione» (art. 18 lett. d).

L'auspicio è, dunque, che proprio un intervento sistematico di razionalizzazione e ammodernamento della normativa in tema di accertamento e riscossione nel garantire maggiormente l'effettività della chiamata alla concorsualità fiscale della generalità dei consociati in termini di adempimento (spontaneo o coattivo) dei doveri contributivi di ciascuno, renda la fiscalità ordinaria in grado di garantire un gettito adeguato alle necessità di spesa pubblica con conseguente riduzione del ricorso a prelievi straordinari quali quelli di cui si discorre in questa sede che sicuramente non mancano di sollevare dubbi e perplessità non solo in via di principio ma anche più pragmaticamente sotto il profilo della loro coerente traduzione normativa⁴².

6. Alcune considerazioni conclusive: verso una solidarietà circolare?

Nell'avviarci alla conclusione di questa nostra indagine, ci sia consentita infine un'ultima seppur breve riflessione che attiene al particolare atteggiarsi della connotazione solidaristica che il contributo straordinario da cui abbiamo preso le mosse sembra manifestare in ragione della sua disciplina come recata dagli artt. 37 e 38 del d.l. n. 21/2022 a motivo:

- a) per un verso, dell'intendimento dichiaratamente perseguito di definitivo consolidamento del prelievo in capo al soggetto passivo con preclusione di sua traslazione in via di rivalsa e conseguente possibile incidenza sul consumo finale⁴³;
- b) per l'altro, dell'indicata destinazione specifica del relativo gettito a interventi di emergenza a favore di imprese e privati consumatori di energia in risposta alla crisi economica ed energetica innescata e acuita dal conflitto russo-ucraino: che atteggi il contributo in questione – e al pari e forse più il contributo sui profitti eccedenti di cui al regolamento 1854/2022 UE – alla stregua di un tributo di scopo (in ciò differenziandosi dalla Robin Hood Tax il cui gettito era invece destinato ad essere acquisito alla fiscalità generale).

⁴² La già citata manovra estiva che ha visto, da ultimo, l'introduzione (a sorpresa) di una misura di tassazione sui c.d. extraprofiti del settore bancario (si veda *supra* alla nota 6) dà la misura, peraltro, di quanto lungo e accidentato potrà essere il percorso di ripensamento del sistema tributario da parte del legislatore nel senso auspicato nel testo.

⁴³ La norma, in realtà, non vieta espressamente la rivalsa ma ricorre alla ben più insidiosa qualificazione come 'indebita' dell'incidenza del tributo in chiave alterativa dei prezzi al consumo dei prodotti energetici: venendo con ciò a considerare strutturale alla conformazione stessa del tributo la sua definitiva incidenza non solo giuridica ma anche economica sull'operatore economico di settore.

L'obiettivo sembra essere quello di voler addivenire ad una manovra redistributiva – togliendo parte dei guadagni congiunturali ‘immeritati’ che riprovolvemente (?) le imprese hanno conseguito per utilizzarli a vantaggio di coloro che (fasce sociali più deboli, imprese) maggiormente ne hanno subito le conseguenze sfavorevoli⁴⁴: il tutto secondo una logica di solidarietà che assume connotati di circolarità (chi ha guadagnato dalla crisi deve supportare chi ne sta pagando le conseguenze)⁴⁵, probabilmente non nuova all'esperienza fiscale di questi utili anni – si pensi all'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aerei IRESA – ma che, ci sembra, potrebbe aprire nuovi interessanti scenari di riflessione su un diverso modo di concepire il riparto dei carichi pubblici tra i consociati anche in termini di valorizzazione del ruolo sociale dell'impresa⁴⁶.

Riferimenti bibliografici

- Allevato, Giulio. 2022. “L'adozione di una excess profit tax europea tra opportunità e criticità.” <<https://www.rivistadirittotributario.it/2022/12/06/ladozione-di-una-excess-profit-tax-europea-tra-opportunita-e-criticita/>>
- Antonini, Luca. 2022. “Introduzione.” In *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di Valeria Mastroiacovo, e Giuseppe Melis, 1-13. Torino: Giappichelli.
- Bizioli, Gianluigi. 2015. “L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio.” *Rassegna tributaria* 5: 1079-92.
- Contrino, Angelo. 2007. “Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trusts familiari.” *Rivista di diritto tributario* 5, I: 529-45.
- De Marco, Santa. 2022. “Riflessioni in tema di tassazione degli utili extraprofiti delle imprese energetiche.” *Diritto e pratica tributaria* 6: 2093-108.

⁴⁴ Come emerge chiaramente dichiarazione dell'(allora) Presidente del Consiglio Mario Draghi nella conferenza stampa del 18 marzo 2022: «tassiamo una parte degli straordinari profitti che i produttori stanno facendo grazie all'aumento dei costi delle materie prime e distribuiamo questo denaro a imprese e famiglie in difficoltà per le stesse ragioni»: in sostanza il contributo è dichiaratamente previsto al fine di conseguire il gettito necessario a finanziare le misure di contenimento dell'aumento dei prezzi delle tariffe del settore energetico per imprese e consumatori maggiormente colpiti da siffatta congiuntura economica.

⁴⁵ In questi termini da ultimo sembrano inquadrarsi molte dichiarazioni rese dal Presidente del Consiglio in carica, che, nell'agosto 2023, nel rivendicare l'introduzione della c.d. tassazione sugli extraprofiti bancari di cui al d.l. n. 104/2023, ha parlato di una situazione ‘difficile’ anche a motivo di scelte ‘discutibili’ della BCE, in ragione della quale non si poteva che chiedere un contributo a chi ne ha tratto «profitti ingiusti» con l'obiettivo di conseguire risorse per aiutare «famiglie e imprese» e in particolare «chi è maggiormente in difficoltà nel pagamento del mutuo».

⁴⁶ Prezioso contributo alla prosecuzione della riflessione sulla tematica oggetto della presente indagine non potrà che pervenire poi dalla recentissima sent. n. 111/2024 con la quale, da ultimo, la Corte Costituzionale si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento all'art. 37 d.l. n. 21/2022 come richiamate supra alla nt. 7. La notizia della pubblicazione della sentenza in concomitanza con l'ultimazione della revisione delle seconde bozze del presente volume, ci costringe, purtroppo, a darne solo conto in questa sede: sollecitando al contempo futuri approfondimenti in argomento.

- Einaudi, Luigi. 1961. "Il congegno dell'imposta sui profitti di guerra." In *Cronache economiche e politiche di un trentennio (1893-1925)*, vol. IV, 267-72. Torino: Einaudi.
- Falsitta, Gaspare. 1990. "Alcune puntualizzazioni in tema di attività commerciali non abituali, di operazioni speculative isolate e di capital gains." *Rassegna tributaria* 2, I: 93-8.
- Falsitta, Gaspare. 1991. *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*. Milano: Giuffrè.
- Fedele, Andrea. 2001. "Riforma dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni come esito dell'evoluzione storica del tributo." In *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, 39-58. Milano: Giuffrè.
- Fedele, Andrea. 2022. "Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva." In *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di Valeria Mastroiacovo, e Giuseppe Melis, 17-37. Milano: Giappichelli.
- Filandri, Marianna. 2021. "È davvero così sveniente chiedere a chi eredita grandi patrimoni di lasciarne una parte infinitesimale allo Stato per sostenere chi è oggettivamente svantaggiato? No: proviamo a capire perché." <<https://www.rivistailmulino.it/a/pro-o-contro-le-tasse-di-successione-di-che-cosa-stiamo-parlando>>, 24 maggio 2021.
- Fontana, Chiara. 2022. "La tassazione dei sovraprofitto delle imprese energetiche tra indirizzi europei, prospettive di riforma e persistenti dubbi di legittimità costituzionale." *Rivista di diritto tributario internazionale* 3: 165-83.
- Fracanzani, Marcello Maria. 2022. "Il dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà (nel pensiero di Giorgio Lombardi e non solo)." <<https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?artid=47907>>, 19 ottobre 2022.
- Fransoni, Guglielmo. 2019. "Un'importante sentenza della Corte Costituzionale sulla legittimità delle discriminazioni qualitative." <<https://fransoni.it/argomenti/unimportante-sentenza-della-corte-costituzionale-sulla-legittimita-delle-discriminazioni-qualitative/>>.
- Gaffuri, Gianfranco. 2007. "Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni." *Rassegna tributaria* 2: 441-61.
- Gallo, Franco. 2022. "La funzione del tributo al tempo delle grandi diseguaglianze." In *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di Valeria Mastroiacovo, e Giuseppe Melis, 101-07. Milano: Giappichelli.
- Ghinassi, Simone. 2005. "L'abolizione dell'imposta sulle successioni e donazioni." *Rivista di diritto tributario* 3, I: 315-31.
- Iaia, Roberto. 2022. "Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul cd. caro bollette (art. 37 d.l. n. 21/2022)." <<https://www.rivistadiritto tributario.it/2022/06/24/prime-riflessioni-sistematiche-in-ordine-al-contributo-straordinario-sul-c-d-caro-bollette-art-37-d-l-n-21-2022/>>.
- Iaia, Roberto. 2023. "La disciplina del contributo di solidarietà temporaneo nel settore energetico (art. 1 commi 115 ss. l. n. 197/2022) nella prospettiva sistematica e comparatistica." <<https://www.rivistadiritto tributario.it/2023/06/13/la-disciplina-del-contributo-di-solidarieta-temporaneo-nel-settore-energetico-art-1-commi-115-ss-l-n-197-2022-nella-prospettiva-sistematica-e-comparatistica/>>.
- Losana, Matteo. 2015. "Diseguaglianze e obblighi contributivi (versione provvisoria)". <https://www.gruppodipisa.it/images/rivista/pdf/Matteo_Losana_-_Diseguaglianze_e_obblighi_contributivi.pdf>, 19-20 giugno 2015.
- Manzon, Luciano. 1989. "La tassazione delle operazioni speculative isolate." *Rassegna tributaria* 2: 827-864.
- Miccinesi, Marco. 1988. "Redditi (Imposta locale sui)." *Enciclopedia del diritto* XXXIX.

- Ricci, Concetta. 2021. "Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche." *Rivista trimestrale di diritto tributario* 2: 357-95.
- Rossi, Emanuele. 2019. "La doverosità dei diritti: analisi di un ossimoro costituzionale?" <https://www.gruppodipisa.it/images/publicazioni/2019_La_doverosita_dei_diritti_analisi_di_un_ossimoro_costituzionale.pdf>, relazione del 19 ottobre 2018.
- Salvini, Livia. 2022. "Il contributo straordinario contro il caro bollette a carico delle imprese energetiche." <<https://www.fiscalitadellenergia.it/2022/03/29/il-contributo-straordinario-contro-il-caro-bollette-a-carico-delle-imprese-energetiche/>>, 29 marzo 2022.
- Stevanato, Dario. 2007. "La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni: prime riflessioni critiche." *Corriere tributario* 3: 247-52.
- Stevanato, Dario. 2022. "Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa." <http://www.brunoleonimedia.it/public/Focus/IBL_Focus_354-Stevanato.pdf>, 21 marzo 2022.
- Visco, Vincenzo. 2021. "Letta e l'imposta di successione." <<https://www.rivistailmulino.it/a/letta-e-l-imposta-di-successione>>, 24 maggio 2021.
- Zizzo, Giuseppe. 2022. "Armonizzare le norme europee e italiane non sarà affatto facile." *Il Sole24Ore*, 29 settembre 2022.