



Fondazione Bruno Visentini

ANALISI GIURIDICA ED ECONOMICA DELLA C.D. “ROBIN HOOD TAX”

GENESI, ATTUALITÀ E PROSPETTIVE

(SINTESI)

Coordinatori della ricerca

Prof. Gustavo Visentini

Prof.ssa Livia Salvini

Prof. Fabio Marchetti

Ricercatori

Dott.ssa Desy Cannata

Dott. Claudio Iovieno

Dott. Aldo Milone

Dott. Gianpaolo Sbaraglia

Dott.ssa Maria Zinno

Ha collaborato alla ricerca la dott.ssa Mariangela La Rosa

1. Premessa: le finalità.

Il presente studio si prefigge lo scopo di esaminare i profili giuridici ed economici dell'addizionale all'imposta sul reddito delle società (Ires) prevista dall'art. 81, commi da 16 a 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133), posta a carico delle imprese operanti nel settore energetico.

Si tratta della misura tributaria, contemplata nell'ambito della programmazione economica-finanziaria 2009-2013, con cui si è inteso dar risposta alle istanze socio-economiche circa l'insostenibilità del caro-vita, specie riferito ai prodotti di consumo primario (tra cui, appunto, i prodotti dell'industria petrolifera ed energetica).

Per questa sua generale ed ideale vocazione solidaristico-redistributiva, il nuovo prelievo ha meritato il romanzesco pseudonimo di “*Robin Hood tax*”.

In particolare, dopo l'illustrazione della disciplina impositiva, la trattazione si sviluppa secondo le seguenti direttrici principali:

- 1) indagine in ordine alla *ratio legis* sottesa all'introduzione del nuovo tributo;
- 2) analisi del tributo quale prelievo aggiuntivo sui *sovraprofiti* energetici;
- 3) esame del tributo quale *addizionale* vera e propria (ossia non collegata ad alcuna *extrareddittività* settoriale);
- 4) studio del tributo quale *imposta* a caratterizzazione *etica* (su guadagni “non meritati”);
- 5) valutazione del tributo quale *prelievo di scopo*;
- 6) investigazione circa la compatibilità del tributo coi precetti costituzionali impositivi, alla luce dei principi di diritto statuiti dalla giurisprudenza della Consulta;
- 7) prospettazione di possibili specifici profili di criticità del tributo.

La misura in commento si iscrive in un più generale e recente filone di interventi normativi fiscali tendenti ad un *aumento* della tassazione o *sovrimposizione* di natura “*selettiva*” nell'ambito dell'imposta societaria, adottati con strumenti tecnici differenti, tra cui si segnalano: **a)** *art. 92-bis del Tuir*, recante la nuova disciplina di (ri)valutazione delle rimanenze delle imprese operanti nei settori petrolifero e del gas; **b)** *art. 82 del d.l. n. 112/2008*, recante nuovi regimi di *i)* deducibilità degli interessi passivi e di *ii)* svalutazione delle perdite su crediti per banche e assicurazioni, nonché *iii)* nuove regole di deducibilità delle variazioni della riserva sinistri e di applicazione dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita delle assicurazioni; **c)** *art. 1, comma 466, della l. n. 266/2005*, recante l'istituzione di un'addizionale Ires su materiale pornografico e di incitamento alla violenza e sulla sollecitazione televisiva onerosa della credulità popolare (c.d. “tassa etica”); **d)** *art. 102-bis*

del *Tuir*, recante il nuovo regime di ammortamento dei beni materiali strumentali per le imprese di distribuzione del gas e dell'energia elettrica; e) art. 3 della l. n. 7/2009, recante l'istituzione di un'addizionale Ires sulle imprese petrolifere ed energetiche ad elevata capitalizzazione (c.d. "Libia tax" o "Eni tax").

2. La disciplina impositiva.

L'addizionale in questione (da qualificare, più correttamente, come una "mera maggiorazione" dell'aliquota Ires ordinaria) si applica ai soggetti che soddisfano simultaneamente le seguenti condizioni:

1) conseguimento nel periodo di imposta precedente di un *volume di ricavi* superiore a 10 milioni di euro (tale limite era di 25 milioni per il periodo 2008-2010);

2) realizzazione, sempre in tale pregressa annualità impositiva, di un *reddito imponibile* superiore a 1 milione di euro (questo presupposto vale dal 2011);

3) svolgimento di un'attività d'impresa rientrante nei seguenti *settori economici energetici*: a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; c) produzione, trasmissione e dispacciamento, distribuzione o commercializzazione dell'energia elettrica; d) trasporto o distribuzione del gas naturale ⁽¹⁾.

La misura d'imposta, inizialmente pari al 5,5 % (per il periodo 2008-2009), è stata aumentata al 6,5% a decorrere dall'annualità 2010 e, ulteriormente, incrementata al 10,5% solo per il triennio 2011-2013.

Dall'illustrato inventario dei soggetti passivi, è intuibile agevolmente come il prelievo supplementare riguardi, indistintamente, l'intera *filiera* dei mercati energetici di riferimento, dalla fase cosiddetta di "*upstream*" a quella cosiddetta di "*downstream*".

Una disposizione particolare riguarda i soggetti economici cosiddetti "*multiattività*", vale a dire operanti non solo nei settori sottoposti all'aggravio fiscale, bensì anche in settori economici differenti, i quali sono soggetti al prelievo a condizione che superino il "*test di*

⁽¹⁾ La imponibilità dei settori connessi alla "trasmissione, dispacciamento e distribuzione dell'energia elettrica" (*sub c*), nonché al "trasporto o distribuzione del gas naturale" (*sub d*), è stata disposta a decorrere dall'annualità 2011, ad opera della *Manovra-bis* del 2011, la quale contiene anche un drastico *revirement* in merito al posizionamento legislativo nei confronti dei produttori di *energia da fonti rinnovabili* (i.e. «soggetti che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica»), che – sempre a partire dal 2011 – sono stati riattirati al tributo addizionale a dispetto della precedente accordata esclusione.

prevalenza”, e cioè allorché i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori energetici siano prevalenti rispetto all’ammontare complessivo dei ricavi conseguiti (in caso di *test* positivo, poi, a scontare il maggior carico fiscale saranno *tutti* i ricavi realizzati, sia energetici che non energetici).

Tratto assolutamente peculiare della normativa della addizionale è senz’altro la previsione della norma “salva-utenti” che pone, in capo agli operatori economici assoggettati all’aggravio fiscale, l’espresso *divieto di traslazione* dell’onere della maggiorazione d’imposta sui prezzi al consumo. Al fine di rafforzare l’efficacia precettiva della norma, è stato stabilito un sistema di “vigilanza amministrativa” in ordine alla sua puntuale osservanza, affidato all’Autorità per l’energia elettrica e il gas.

Infine, una disciplina peculiare interessa gli operatori economici sottoposti all’addizionale che abbiano esercitato l’opzione per il regime di consolidato nazionale e di trasparenza fiscale, di cui agli artt. 117 e 115 del Tuir. A tal riguardo, si dispone la piena “neutralità fiscale” dell’opzione sulla debenza del tributo, sancendo a carico delle imprese interessate l’assoggettamento autonomo del proprio reddito all’addizionale.

3. La *ratio legis*: la tassazione dei “sovraprofiti energetici”.

3.1. Individuazione della *ratio*.

Dalla lettura dei lavori parlamentari, emergono le seguenti indicazioni interpretative in merito alla ricostruzione della finalità del tributo:

- a) l’idea di tassare i guadagni “*congiunturali*”;
- b) la identificazione di essi nei “*profitti*” delle imprese energetiche;
- c) la loro caratterizzazione economico-aziendale in guisa di “*extra-profitti*”;
- d) la ascrizione di questi ultimi all’azione di “*speculazione*” tramite arbitraggio sui prezzi di (acquisto e) vendita dei prodotti energetici;
- e) la necessità dell’adozione di strumenti idonei ad evitare la “naturale” traslazione dell’onere impositivo.

Insomma, l’inasprimento tributario *de quo*, declinato nel nome dell’equità impositiva, sembrerebbe sottendere la filosofia di fondo di sottrarre – definitivamente, cioè senza rivalsa – a produttori e venditori di energia da fonti fossili (e poi anche rinnovabili) i margini di profitto e guadagno *extra* che si erano assunti iniquamente introitati, in una eccezionale situazione economico-congiunturale, mercé condotte di mercato opportunistiche e speculative, consistenti in particolare, nell’approfittamento delle

oscillazioni al rialzo delle quotazioni delle *commodities* (*in primis*, il petrolio) per aumentare i prezzi dei prodotti derivati, salvo poi non diminuirli proporzionalmente nei momenti di ribasso della materia prima.

3.2. I precedenti storici e comparatistici dell'imposizione sui sovraprofitto.

La ricercata imposizione sui sovraprofitto aziendali trova corrispondenza in altre esperienze legislative, recenti e meno recenti, sia nell'ordinamento tributario italiano che in quelli stranieri.

Dal punto di vista storico, appare significativo richiamare le molteplici forme di tassazioni – sperimentate tanto nel nostro Paese quanto all'estero – connesse alla particolare profittabilità per le imprese registrata in conseguenza dei *periodi di guerra*.

Segnatamente, in tali periodi vennero introdotte imposte straordinarie su “sovraprofitto” aventi la finalità di colpire gli *extra*-margini di guadagno dovuti alla congiuntura bellica, nella convinzione che tali proventi derivassero da speculazioni moralmente esecrabili. Tale imposizione manifestava così la sua duplice natura, connotata sia da una matrice di ordine fiscale, sia da una matrice di ordine morale e politico, non essendo concepibile che, di fronte ai lutti e alle distruzioni del conflitto bellico, alcune categorie di soggetti lucrassero e conservassero per sé i sovraprofitto conseguiti proprio in occasione ed in conseguenza della guerra stessa.

Riguardo, invece, alla analisi comparata sovranazionale, si rileva come risultano diversi gli Stati esteri, che, nel corso degli anni, hanno ritenuto opportuno intervenire fiscalmente per tassare l'*extraprofitto* prodotto da determinate categorie di operatori economici (specie appartenenti ai settori energetici), sia per il reperimento di maggior gettito che per il controllo dei prezzi delle materie prime mediante lo strumento impositivo.

In questi Paesi, in particolare, si è ricorso a due tipologie principali di tassazione del sovraprofitto: (i) una tassazione diretta del sovraprofitto con l'introduzione di specifiche *income taxes*; (ii) una tassazione indiretta, mediante l'introduzione di un'imposta sulla fabbricazione o *excise tax*.

Tuttavia, sia con riferimento all'esperienza storica che comparatistica, si annotano significativi punti di divergenza rispetto alla *Robin Hood tax*, inerenti principalmente alla individuazione dei sovraprofitto da tassare e alla durata del prelievo.

3.3. La rinuncia alla qualificazione di tributo sui sovraprofitto energetici.

L'intento legislativo, ricavabile dalla lettura dei lavori parlamentari, di adoperare la nuova addizionale al fine di tassare i “*sovraprofitto speculativi e congiunturali*” delle imprese

energetiche non sembra però coerente con la progettazione concreta del prelievo. Tanto da far propendere verso la rinuncia ad un siffatto inquadramento giuridico-tributario.

Questo giudizio negativo si ricava:

1) dall'assenza di qualsiasi riferimento normativo al “*sovraprofitto*”, asseritamente oggetto di specifica imposizione, nell'ambito della disposizione di cui all'art. 81, comma 16;

2) dalla dubbia *plausibilità economica* (sia teorica che empirica) della realizzazione dei sovraprofitto incriminati, specie avuto riguardo alla dinamica/strutturazione del “mercato” e alla configurazione dei “settori produttivi” assoggettati al prelievo (il primo caratterizzato per la prevalente presenza di imprese operanti nel meno redditizio *downstream*; i secondi registranti anche imprese funzionanti con sistema tariffario di fissazione dei prezzi);

3) dalla incoerente *evoluzione legislativa* intervenuta nella disciplina del tributo, ora incrementandone la misura ora espandendone l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione;

4) dal conflitto logico evidente tra la variabilità delle quotazioni petrolifere e la *strutturalità* invece del prelievo (destinato ad operare molto oltre il ridotto orizzonte temporale di ogni eventuale, favorevole contingenza economica);

5) dalla applicazione del tributo sull'*intero reddito* dell'impresa energetica (e non sul solo margine rappresentativo dell'ipotetico “sovraprofitto”);

6) dall'attrazione all'aggravio, in virtù della norma dettata in tema di imprese energetiche “*prevalenti*”, non solo dei redditi ordinari (che nulla hanno a che fare con il sovraprofitto), ma finanche dei redditi maturati in settori economici totalmente diversi da quello energetico, che in nessun modo si presuppongono beneficiati dall'andamento del prezzo delle fonti produttive dell'energia.

In proposito, vale solo la pena di segnalare che i rilievi critici relativi alla natura “permanente” e alla sottoposizione al prelievo dell’“intero reddito” costituiscono i punti di netta divergenza della *Robin Hood tax* con le sopraccennate precedenti esperienze storiche e comparatistiche in materia di imposizione dei sovraprofitto (caratterizzate, invece, proprio dalla transitorietà-straordinarietà dell'aggravio e dalla sua limitazione al solo sovraprofitto).

4. Il tributo quale *addizionale vera e propria*.

Come allora suffragato dalla stessa disciplina normativamente prevista, al di là della *voluntas legis* di tassare specifici sovraprofitto, è certamente lecito ragionare del nuovo tributo

in termini di prelievo costituente una mera addizionale mediante cui attuare una discriminazione qualitativa del reddito prodotto dalle selezionate imprese energetiche.

Anche in questa nuova veste, ebbene, il tributo non può dirsi del tutto al riparo da addebiti. È tale, infatti, il fondamentale rilievo, di natura sistematica, che, in siffatto modo, l'aggravio impositivo selettivo rappresenterebbe un'arbitraria (e vietata) discriminazione soggettiva di carattere meramente qualitativo, contraria al concetto centrale di reddito *oggettivo-numerario* assunto a base del sistema dell'imposizione sui redditi societari.

Proprio il sistema per il quale, per intendersi concisamente, ai fini dell'imposizione sui redditi (d'impresa) soggetti ad Ires, pagano la stessa imposta due imprese che determinino entrambe un eguale reddito complessivo netto, a qualsivoglia settore economico esse appartengano e a prescindere dagli indici di produttività economico-aziendale interna.

In proposito, per completezza, va rilevato che allorquando il legislatore tributario ha deviato da tale ordinario paradigma impositivo, intendendo sperimentare un regime eccezionale comportante un qualche elemento di discriminazione soggettiva/settoriale, questi lo ha fatto – una sola volta (è il caso del meccanismo c.d. “*tonnage tax*”, di cui all'art. 155 e seguenti del Tuir) e antitetivamente alla *Robin Hood tax* – in una duplice logica: “*agevolativa*” e “*opzionale*”.

Infine, mette conto, al riguardo, sottolineare che qualche perplessità susciterebbe anche il tentativo di decodificare l'addizionale quale tributo gravante non già su sovraprofiti effettivi, bensì sulla mera “*potenzialità*” di reddito delle imprese del settore energetico.

Valga, in senso deterrente, la constatazione assorbente secondo cui la disciplina impositiva prevista è modellata perfettamente sull'Ires e, quindi, avendo riguardo alla imposizione dei redditi (effettivi) societari.

5. Il tributo quale *imposta etica*.

Recuperando e valorizzando la ricostruita volontà originaria di colpire i sovraprofiti energetici, si potrebbe argomentare la tesi in base alla quale la *Robin Hood tax* possa configurarsi come *tassazione etica* di “guadagni non meritati”.

Ciò, dal momento che tali sovraprofiti parrebbero suscettibili di rivestirsi simultaneamente sia di una connotazione “congiunturale” sia di una caratterizzazione

“speculativa”, nel senso di rivelarsi, rispettivamente, guadagni *windfall*/fortuiti e insieme preordinati/opportunistici.

Al riguardo, giova evidenziare che, pur potendosi stimare, in linea generale e astratta, non irragionevole la scelta del legislatore di indulgere ad una logica impositiva incline e sensibile al legame “fisco-etica”, in un’ottica di giustificazione *in sé* o *autonoma* del tributo, si intravedono con riferimento alla fattispecie in esame taluni elementi preclusivi.

Questi si differenziano a seconda che la prospettata tassazione etica sia intesa: 1) come *prelievo addizionale*; 2) come *tributo autonomo*.

Nel primo caso, tali elementi risiedono nella già illustrata impossibilità sistematica di coordinare una ulteriore imposizione supplementare con il regime di tassazione ordinaria dei redditi delle società; nel secondo caso, detti elementi scaturiscono dalla considerazione della realizzazione di una (vietata) discriminazione soggettiva, nella doppia prospettiva sia inter-settoriale (il tributo finirebbe per penalizzare i profitti immeritati delle *sole* imprese energetiche) sia intra-settoriale (il tributo finirebbe per non penalizzare i profitti immeritati di *tutte* le imprese energetiche).

6. Il tributo quale *prelievo di scopo*.

La individuazione della destinazione di parte del gettito erariale della *Robin Hood tax* (non tanto di quello – puramente ideale – in favore del fondo per la *social card*, quanto di quello diretto al finanziamento dell’editoria e al sollievo del Patto di stabilità per gli enti locali) potrebbe confortare una lettura orientata a riconoscere nell’addizionale la natura di *tributo di scopo*.

Tuttavia, sulla chiara scorta dei tratti tipici di tale istituto fiscale, appare evidente l’estraneità tra le due tipologie di imposizione: la necessità di finanziare precipuamente questa o quella spesa pubblica non può servire allo scopo riqualificativo, giacché, nella disciplina dell’addizionale, l’esigenza di finanziamento specifico costituisce unicamente la mera occasione (dell’aumento) del tributo, non sostanziandone giammai la causa essenziale, la ragione estrinseca e il fine ultimo ed esclusivo.

Apparendo, d’altro canto, evidente l’assenza in specie degli elementi qualificanti tipici della tassazione di scopo: vale a dire, la strumentalità con il finanziamento di una specifica spesa, la riconducibilità del tributo al paradigma del beneficio, il carattere di straordinarietà ed eccezionalità dell’imposizione.

7. Il tributo e la compatibilità coi principi di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva alla luce dell'orientamento della giurisprudenza costituzionale.

L'esame condotto sul posizionamento pregresso della giurisprudenza della Corte costituzionale ha consentito di approfondire le principali tematiche che vengono in rilievo con riferimento alla *Robin Hood tax*.

Queste possono così sintetizzarsi:

a) la *discriminazione qualitativa dei redditi*, valutata alla luce della sentenza n. 42 del 1980 sull'Ilor (secondo cui tale discriminazione non implica soltanto che le rispettive fonti di produzione siano diverse, bensì richiede, per dimostrarsi costituzionalmente legittima, che a questa diversità corrisponda una peculiare e differenziata capacità contributiva, propria dei redditi incisi rispetto ai redditi esclusi dal tributo, a parità di ammontare della base imponibile);

b) la *diversificazione impositiva soggettivo-settoriale*, valutata alla luce: **1)** della sentenza n. 21 del 2005 sulla differenziazione delle aliquote Irap per banche e assicurazioni (secondo cui tale diversificazione può legittimarsi solo in situazioni di evoluzione eccezionale dell'ordinamento, come forma tecnica di prelievo per correggere *ex post* una ingiustificabile sperequazione all'interno della stessa categoria di soggetti passivi e di reddito); **2)** della sentenza n. 223 del 2012 sulla riduzione delle indennità speciali giudiziarie e dei trattamenti economici di magistrati e dipendenti pubblici (secondo cui viola il principio della parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta economicamente rilevante qualsivoglia elemento di discriminazione addossato soltanto ai danni di una particolare categoria di contribuenti laddove ad esser colpito più gravemente risulti il medesimo reddito a parità di capacità contributiva; nella stessa pronuncia si chiarisce, inoltre, che l'eccezionalità della situazione economica e finanziaria dello Stato è inidonea a comprimere le garanzie costituzionali poste a tutela dei cittadini-contribuenti);

c) la *efficacia temporale del tributo*, valutata alla luce delle sentenze n. 21 del 2005 (succitata, in tema di Irap), n. 159 del 1985, in tema di "Socof", n. 143 del 1995, in tema di "Idb", n. 21 del 1996, in tema di "Isi", n. 341 del 2000 (ordinanza), in tema di "contributo straordinario per l'Europa" (secondo cui le misure impositive di "matrice straordinaria" possono giustificarsi esclusivamente con carattere di stretta "transitorietà").

Un tale approfondimento ha restituito un quadro valutativo abbastanza strutturato sulla scorta del quale poter formulare più corretti giudizi in merito alla legittimità del nuovo prelievo nella sua attuale configurazione.

Detti esiti, alla prova della disciplina impositiva, invero, non sempre si sono rivelati positivi: deve ammettersi, infatti, la carenza di taluni requisiti di legalità fissati nei principi di diritto statuiti dalla Consulta affinché un tributo con la stessa vocazione della *Robin Hood tax* possa risultare conforme ai parametri costituzionali contemplati in materia tributaria, e in particolare ai canoni di uguaglianza e capacità contributiva.

8. Ulteriori possibili profili specifici di criticità del tributo.

8.1. Il divieto di traslazione dell'onere dell'addizionale.

L'esercizio da parte dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas del previsto controllo sul divieto di traslazione del tributo sui consumatori finali è stato oggetto di un corposo contenzioso in sede amministrativa, vertente sulla latitudine di questa novella funzione di vigilanza, nel corso del quale è stata sentenziata la mancata attribuzione di espliciti poteri sanzionatori e prescrittivi, che potrebbe compromettere l'efficacia della funzione stessa (già resa difficile dall'arduo accertamento dell'avvenuta traslazione).

La vulnerabilità del sistema di vigilanza finirebbe per vanificare, di riflesso, l'effettività dell'elemento essenziale della disciplina del tributo costituito dal divieto di traslazione, derubricandolo a mero *flatus*, con il rischio – in ultima istanza – di ledere irrimediabilmente la costruzione giuridica stessa della fattispecie impositiva.

Inoltre, sembrerebbero profilarsi taluni elementi di frizione specificamente riferibili al divieto di traslazione in commento, in relazione ai parametri costituzionali di cui agli artt. 3, 41 e 117, secondo comma, lettera e), Cost., sotto l'aspetto della potenziale compressione:

- a) della parità di trattamento tra i contribuenti richiesti di rispettare il divieto (normativamente: solo quelli a contatto coi consumatori finali);
- b) dell'iniziativa privata e della libertà negoziale d'impresa;
- c) della tutela del libero mercato.

Tuttavia, in questi casi, pare preferibile relegare le citate questioni tra gli attriti apparenti, inidonei cioè ad incidere negativamente sulla operatività della clausola di salvaguardia pro-utenti in rassegna; e ciò in virtù di una corretta interpretazione (teleologica) del corpo di norme interessate.

8.2. L'uso dello strumento legislativo d'urgenza.

Per l'istituzione dell'addizionale (*ex* d.l. n. 112/2008), nonché per la sua successiva modificazione estensiva (*ex* d.l. n. 138/2011), il legislatore si è avvalso della decretazione d'urgenza.

In considerazione del carattere di “*ordinarietà*” dell’aggravio di prelievo introdotto, potrebbe emergere un possibile contrasto tra lo strumento legislativo adoperato e l’art. 77 della Costituzione, specialmente ove si coordini tale norma con l’art. 4 dello Statuto del contribuente (secondo cui «Non si può disporre con decreto-legge l’istituzione di nuovi tributi né prevedere l’applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti»).

Se, invero, sicuramente lecito risulta l’azionamento del provvedimento d’urgenza in caso di sostanziale coincidenza tra esigenza e tributo, in guisa da rispecchiare che ad una urgenza grave ed eccezionale corrisponde (e può corrispondere solo) una imposizione di carattere straordinario, meno immediata apparirebbe, all’opposto, la compatibilità dell’ipotesi in cui mediante il decreto-legge si avesse in animo, a fronte di speciali necessità finanziarie, di introdurre norme tributarie destinate ad innestarsi stabilmente nel tessuto ordinamentale, in quanto così prospettando si rischierebbe di interrompere un tale nesso legittimante.

8.3. La retroattività (non autentica) dell’addizionale.

La normativa che regola il nuovo tributo contempla plurime ipotesi di retroazione degli effetti, suscettibili di ingenerare alcune perplessità.

Pur trattandosi di fattispecie di retroattività c.d. *non autentica* (ricorrente nei tributi periodici), e nonostante venga per lo più svalutata la portata della tutela accordata allo Statuto del contribuente, è nondimeno plausibile sostenere – anche in specie – il primato del principio di irretroattività mediante l’ammissione di un limite invalicabile per la legislazione fiscale ravvisabile allorché si vulneri direttamente alcuno dei parametri di ordine costituzionale.

Infatti, detta supremazia potrebbe invocarsi sia reclamando la rispondenza con gli artt. 41 e 53 Cost., sia, con maggior pregnanza, facendo appello alla superiorità di grado ascrivibile ai canoni generali e immanenti (ritraibili dai parametri costituzionali *ex* artt. 3, 23, 53, 97) di *tutela dell’affidamento* legittimamente sorto nei soggetti e di *coerenza e certezza dell’ordinamento giuridico*, che costituiscono quei fondamentali valori di civiltà giuridica connaturati allo Stato di diritto.

8.4. Il coordinamento con la normativa sulla tassazione del reddito personale dei soci.

Nella sua evoluzione espansiva, l’addizionale ha annotato successivi inasprimenti quantitativi, relativamente ai quali è prospettabile un difetto di coordinamento normativo, che si correla al trattamento tributario, nell’ambito dell’imposta sul reddito personale (*i.e.*

l'Irpef), dei *dividendi* e delle *plusvalenze* relativi alle partecipazioni cc.dd. “*qualificate*” proprio nelle società interessate dal nuovo tributo.

La questione si pone dacché l'avvenuto incremento della tassazione complessiva dell'Ires, data dalla somma tra l'aliquota ordinaria del 27,5 per cento e quella addizionale di volta in volta applicabile, che ha condotto ad un prelievo totale attualmente fissato pari al 38 per cento, rende “sparametrata” l'odierna misura del 49,72 per cento della quota imponibile di dette componenti positive di reddito, così innalzata nell'intento di assicurare l'invarianza del livello di tassazione complessivo in corrispondenza della riduzione dell'aliquota dell'Ires dal 33 al 27,5 per cento disposta dalla legge Finanziaria 2008.

APPENDICE STATISTICA
Dati relativi al gettito della *Robin Hood tax*
(Fonte: Agenzie delle Entrate)

DATI DICHIARAZIONI

SOCIETA' DI CAPITALI - UNICO 2012 Addizionale settore petrolifero ed energia elettrica (Quadro RQ, Rigo 43)		
Colonna	Frequenza	Importo
1 - Reddito o perdita	597	13.733.134.102
3 - Perdita non compensata	4	13.337.370
5 - Perdita riportabile	69	608.375.601
6 - Reddito al lordo delle perdite	526	14.317.491.935
7 - Perdite pregresse in misura limitata	23	108.649.651
8 - Perdite pregresse in misura piena	11	18.954.918
9 - ACE	295	44.333.739
10 - Imponibile	519	14.145.564.745
11 - Imposta	518	1.485.231.012
12 - Detrazioni	1	312
13 - Crediti d'imposta e ritenute	7	14.388.337
14 - Crediti d'imposta concessi alle imprese	1	71
15 - Eccedenza precedente dichiarazione	169	205.609.263
16 - Eccedenza compensata nel mod. F24	81	6.923.887
17 - Acconti	309	359.664.309
18 - Imposta a debito	448	1.006.586.223
19 - Imposta a credito	134	94.093.616

SOCIETA' DI CAPITALI - UNICO 2011 Addizionale settore petrolifero ed energia elettrica (Quadro RQ, Rigo 43)		
Colonna	Frequenza	Importo
1 - Reddito o perdita	806	8.873.608.188
3 - Perdita non compensata	12	234.162.685
4 - Proventi esenti	1	-
5 - Perdita riportabile	138	1.008.484.143
6 - Reddito al lordo delle perdite	668	9.882.092.331
7 - Perdite pregresse	71	286.866.114
8 - Imponibile	641	9.586.317.297
9 - Imposta	638	623.398.286
10 - Detrazioni	2	2.273
11 - Crediti d'imposta e ritenute	3	38.208
12 - Crediti d'imposta concessi alle imprese	1	-
13 - Eccedenza precedente dichiarazione	313	242.922.699
14 - Eccedenza compensata nel mod. F24	167	8.852.815
15 - Acconti	443	439.748.422
16 - Imposta a debito	434	194.935.800
17 - Imposta a credito	268	245.396.301

SOCIETA' DI CAPITALI - UNICO 2010		
Addizionale settore petrolifero ed energia elettrica (Quadro RQ, Rigo 50)		
Colonna	Frequenza	Importo
1 - Reddito o perdita	657	8.913.662.090
2 - Reddito minimo	1	-
3 - Perdita non compensata	110	726.751.019
5 - Perdita riportabile	111	726.751.019
6 - Reddito al lordo delle perdite	547	9.640.413.109
7 - Perdite pregresse	60	395.115.530
8 - Imponibile	526	9.245.297.579
9 - Imposta	525	509.796.860
10 - Eccedenza precedente dichiarazione	45	23.201.558
11 - Eccedenza compensata nel mod. F24	22	700.681
12 - Acconti	413	572.223.794
13 - Imposta a debito	412	117.510.362
14 - Imposta a credito	217	202.438.173

SOCIETA' DI CAPITALI - UNICO 2009		
Determinazione IRES (Quadro RN, Rigo 8)		
Colonna	Frequenza	Importo
3 - Reddito da assoggettare a imposta addizionale	819	1.926.816.920
4 - Imposta addizionale	545	110.066.652

DATI VERSAMENTI

Versamenti F24 eseguiti per anno d'imposta - periodo giugno 2009/novembre 2012
(importi in euro/milioni)

Codice tributo	Anno d'imposta				
	2008	2009	2010	2011	2012
2010 - acconto prima rata	0,3	267,7	166,3	154,0	539,5
2011 - acconto seconda rata	0,1	294,6	224,4	225,7	730,8
2012 - saldo	698,3	135,7	149,0	985,9	3,9
Totale per anno d'imposta	698,7	698,0	539,7	1.365,6	1.274,2

Versamenti F24 eseguiti per esercizio finanziario - periodo giugno 2009/novembre 2012
(importi in euro/milioni)

Codice tributo	Esercizio finanziario di versamento							
	giu/dic 2009	anno 2010 (*)	diff. 2010-2009		anno 2011	gen/nov 2012 (**)	diff. 2012-2011	
			Valore	%			Valore	%
2010 - acconto prima rata	263,7	165,8	-97,9	-37%	155,6	542,6	387,0	249%
2011 - acconto seconda rata	283,1	223,6	-59,5	-21%	225,1	743,9	518,8	230%
2012 - saldo	688,9	140,0	-548,9	-80%	151,7	992,2	840,5	554%
Totale per esercizio finanziario	1.235,7	529,4	-706,3	-57%	532,4	2.278,7	1.746,3	328%

(*) Nell'esercizio finanziario 2009 sono stati effettuati i versamenti relativi all'anno d'imposta 2008 (per intero a saldo) ed i versamenti in acconto per il 2009. Anche per questo motivo, si registra un calo dei versamenti complessivi tra il 2009 ed il 2010, atteso che nel primo esercizio si sono concentrati i versamenti relativi all'anno d'imposta 2008, più gli acconti del 2009, mentre nell'esercizio 2010 sono stati eseguiti i versamenti a saldo dell'anno d'imposta 2009 e gli acconti del 2010.

(**) Il maggior gettito rilevato nell'anno 2012, rispetto al 2011, è imputabile anche alle modifiche alla disciplina dell'addizionale introdotte dall'art. 7 del d.l. n. 138/2011 (aumento dell'aliquota di quattro punti percentuali e ampliamento della platea dei soggetti passivi). Inoltre, la citata disposizione ha previsto che il versamento degli acconti per il 2011 avvenisse ancora con la precedente disciplina, spostando di fatto sui versamenti del saldo (pagati nel 2012) l'effetto delle modifiche introdotte. Il maggior gettito ottenuto nel 2012 è in linea con quanto previsto dalla citata disposizione.