



Dottorato di ricerca in
Diritto tributario delle società
XXIV ciclo
Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

**LA SOVRIMPOSIZIONE NELL'IMPOSTA
SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ:
"ROBIN HOOD TAX" E "PORNO TAX"**

Tutor:
Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

dottorando:
Aldo Milone

Anno accademico: 2011 - 2012

INDICE

NOTE INTRODUTTIVE

I. Premessa: il contesto teorico-generale di riferimento	pag. 1
II. Campo di indagine	» 3
III. Finalità della trattazione	» 7

CAPITOLO PRIMO

IL FENOMENO DELLA SOVRAPPOSIZIONE DI FATTISPECIE TRIBUTARIE

1. Le entrate (pubbliche) di diritto pubblico	» 9
2. Gli elementi essenziali del tributo: il presupposto	» 11
3. Gli schemi di coordinamento dei sistemi tributari centrali e locali nella scienza economica	» 13
4. (Segue): il regime della partecipazione alle imposte statali e la sovraimposizione	» 15
5. La sovrimposizione nel diritto tributario	» 17
6. La fattispecie sovrapposta tra doppia imposizione e (rischio di) eccesso di tassazione	» 23
7. Fattispecie di sovrimposizione (sui redditi) nell'ordinamento tributario italiano	» 25
8. (Segue): le sovrimposte sui redditi fondiari	» 26
9. (Segue): l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni	» 28
10. (Segue): la sovrimposta comunale sui redditi dei fabbricati	» 28
11. (Segue): l'imposta locale sui redditi	» 30
12. (Segue): l'addizionale straordinaria all'Irpeg	» 32
13. (Segue): le addizionali regionale e comunale all'Irpef	» 33
14. Recente proliferazione di forme di sovrimposizione nell'ambito dell'Ires	» 34

CAPITOLO SECONDO

L'«ADDIZIONALE» SU MATERIALE PORNOGRAFICO E DI INCITAMENTO ALLA VIOLENZA E SULLA SOLLECITAZIONE TELEVISIVA DELLA CREDULITÀ POPOLARE (COSIDDETTA “PORNO-TAX”)

1. Premessa: la difficile genesi del tributo	» 39
2. La disciplina applicativa	» 42
2.1. La legge istitutiva del 2005	» 43
2.2. La modifica legislativa del 2008	» 52
2.3. Il decreto presidenziale di attuazione	» 63
2.4. Le istruzioni amministrative: per il versamento del tributo	» 69
2.5. (Segue): per la dichiarazione dei redditi tassati e la liquidazione dell'addizionale	» 70
2.6. L'intervento normativo residuale del 2009	» 72
3. Le definizioni rilevanti ai fini dell'attuazione del tributo	» 74
3.1. Il concetto di “pornografia”	» 75
3.2. La nozione di «materiale di incitamento alla violenza»	» 80
3.3. La definizione di «sollecitazione della credulità popolare»	» 83
4. Il gettito erariale tra stime, previsioni e incassi	» 84
5. Le criticità applicative	» 89
5.1. L'asserita retroattività (non autentica) del tributo	» 90
5.2. La (non) debenza dell'acconto maggiorato del 2006	» 98
5.3. Sulla (dubbia) legittimità dello strumento legislativo usato per estendere l'ambito soggettivo di applicazione del tributo	» 99
5.4. La eccessiva onerosità dell'addizionale	» 102
5.5. La traslazione dell'onere fiscale sui consumatori	» 105
6. Ricostruzione della <i>ratio legis</i> e rapporto fisco-etica	» 106
7. Sindacato di legittimità costituzionale alla luce del principio di capacità contributiva	» 110
7.1. Teoria della capacità contributiva “rafforzata”	» 111
7.2. Teoria della capacità contributiva “distributiva”	» 115
8. La selettività del tributo	» 120
9. Il parallelo con l'imposta straordinaria sui profitti di guerra	» 124
10. Natura giuridica del tributo	» 126

CAPITOLO TERZO

L'“ADDIZIONALE” SULLE IMPRESE OPERANTI NEI SETTORI PETROLIFERO, DEL GAS E DELL'ENERGIA ELETTRICA (COSIDDETTA “ROBIN HOOD TAX”)

1. Premessa: il contesto storico-economico di riferimento	» 129
2. La disciplina applicativa	» 138
2.1. La normativa primigenia: il decreto-legge n. 112/2008	» 138
2.1.1. L'ambito operativo del prelievo	» 139
2.1.1.1. La natura e la misura del tributo	» 139
2.1.1.2. Perimetro soggettivo di applicazione	» 146
2.1.1.3. Area oggettiva di operatività	» 150
2.1.2. Efficacia temporale del tributo	» 155
2.1.3. Divieto di traslazione dell'onere del prelievo	» 156
2.2. (Segue): la legge di conversione n. 133 del 2008	» 160
2.2.1. Ridefinizione del perimetro soggettivo di applicazione	» 161
2.2.2. L'addizionale per i soggetti partecipanti al regime di tassazione consolidata (nazionale)	» 170
2.2.3. L'addizionale per i soggetti partecipanti al regime della trasparenza fiscale	» 177
2.2.4. La nuova decorrenza del tributo	» 183
2.2.5. Implementazione della vigilanza sul divieto di traslazione del tributo	» 186
2.3. La modifica legislativa del 2009: la legge n. 99	» 188
2.3.1. Incremento del prelievo	» 189
2.3.2. Ancora sul divieto di traslazione dell'addizionale	» 196
2.4. La “Manovra finanziaria di ferragosto” 2011: il decreto-legge n. 138	» 198
2.4.1. L'ampliamento dell'area soggettiva di applicazione	» 201
2.4.2. La dilatazione del perimetro oggettivo di operatività	» 203
2.4.3. Il nuovo aumento dell'aliquota d'imposta	» 210
2.4.4. La disciplina dell'acconto per il 2011	» 213
2.4.5. Estensione della clausola salva-utenti	» 214
2.4.6. La norma sulla destinazione del gettito erariale ascrivibile alla novella	» 215
2.5. Le istruzioni amministrative: per il versamento del tributo	» 216
2.6. (Segue): per la dichiarazione dei redditi tassati e la liquidazione dell'addizionale	» 217
3. Le (non sempre prudenti e corrette) stime di gettito	» 221
4. La <i>ratio</i> del tributo: tra annunci ed implicazioni empiriche	» 231
5. Il confronto con l'imposta straordinaria sui profitti di guerra	» 242

6. I possibili effetti collaterali del tributo: sui prezzi, sugli investimenti, sui dividendi	» 245
7. Elementi di criticità del tributo	» 255
7.1. Il divieto di traslazione dell'onere dell'addizionale tra enunciazione di principio ed effettività precettiva	» 256
7.2. La peculiare disciplina dei versamenti dell'addizionale a titolo d'acconto	» 261
7.3. L'eventuale eccesso di tassazione complessiva	» 265
8. Profili di (il)legittimità costituzionale del tributo	» 267
8.1. Sulla (dubbia) legittimità dell'utilizzato strumento legislativo d'urgenza	» 267
8.2. La retroattività (non autentica) nella disciplina dell'addizionale	» 275
8.3. La potenziale violazione del principio di uguaglianza tributaria e la censurabile discriminazione qualitativa all'interno della stessa categoria di reddito	» 284
8.4. L'apparente violazione del principio di libertà dell'iniziativa economica privata	» 295
9. Brevi cenni ai profili di <i>tax planning</i>	» 302
10. Natura giuridica del tributo	» 305
11. Alcune considerazioni conclusive: il tributo tra occasioni perse e futuro possibile	» 310

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Considerazioni conclusive	» 313
---------------------------	-------

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia	» 323
--------------	-------

NOTE INTRODUTTIVE

I. *Premessa: il contesto teorico-generale di riferimento.*

Quella che va sotto il nome tecnico di “sovrimposizione” deve la sua genesi alla elaborazione della scienza economica (segnatamente: della scienza delle finanze), nel cui alveo essa si configura quale forma attuativa, tra i diversi schemi concettuali di coordinamento dei sistemi tributari del governo centrale e degli enti locali, del cosiddetto “regime della partecipazione” alle imposte statali da parte degli enti pubblici territoriali.

Secondo un’impostazione più squisitamente giuridica, la tecnica legislativa di assumere il presupposto (e la base imponibile) di un tributo quale elemento costitutivo di un’ulteriore obbligazione di imposta si iscrive nel più generale fenomeno della *sovrapposizione di fattispecie tributarie*.

A tal riguardo, si è, in dottrina, nitidamente rilevato come inesatta e preconcepita debba stimarsi la comune opinione secondo cui un determinato avvenimento della vita giuridica od economica sia (o almeno: dovrebbe essere) colpito da una sola fattispecie impositiva. Ed invero, sebbene un legislatore diligente cercherà di evitare il più possibile le sovrapposizioni di fattispecie, esistono nondimeno casi – affatto peregrini – in cui un duplice (ovvero plurimo) carico economico imposto ad un solo rapporto o situazione del soggetto passivo, mediante l’attuazione di più fattispecie d’imposta, deve opinarsi coscientemente ricercato dallo stesso legislatore. Né va sottaciuto, tuttavia, come ciò tradisca, soventemente, ragioni di semplificazione amministrativa nell’attuazione del prelievo complessivo in capo ai contribuenti.

Accade così, allora, che l’ordinamento tributario può assecondare l’utilizzo, in tutto o in parte, di una fattispecie impositiva già perfetta ed esattamente accertata, qualificabile “imposta base” o “imposta madre”, per applicarla, mutata od invariata, come fattispecie di un’altra imposta, che assume la configurazione di “imposta figlia”.

Nell'ipotesi di sovrapposizione vera e propria o integrale (*i.e.* senza varianti), si originano i notori istituti della *sovrimposta* e della (imposta) *addizionale*, che, in linea generale e in estrema sintesi, si differenziano essenzialmente per il prevalente carattere di autonomia giuridica goduto, di regola, dalla sovrimposta, ed alieno per contro all'addizionale, la quale ultima segue sempre la disciplina dell'imposta cui si aggiunge (salvo limitati profili di indipendenza relativi alla mera fase di attuazione pratica del tributo).

Che sotto le locuzioni appena catalogate, ovverosia la sovrimposta e l'addizionale (nonché – vale aggiungere – la *mera maggiorazione d'aliquota*, costituente una peculiare declinazione riduttiva dell'addizionale), si nascondano realtà giuridiche tra loro tecnicamente diverse, cui si riconnettono effetti differenti, non sembra, tuttavia, esser sempre ben presente al legislatore: nella elaborazione delle norme di diritto positivo questi opera riferimenti nominalistici spesso impropri, che rischiano di fuorviare l'interprete e di generare aporie esegetiche, le quali, anche laddove non insormontabili, svisliscono nondimeno il principio della certezza del diritto, nonché i canoni di tecnica legislativa della chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.

Ma ancor più potenzialmente grave si rivela l'eventuale ulteriore effetto (*fine?*) di mascheramento giuridico-tributario in predicato di sostanzarsi a seguito dell'errata nominazione di un tributo; travestimento in grado di produrre l'estrema conseguenza, in ipotesi di istituzione di *nuove ed autonome* forme di tassazione dissimulate dietro la sovrapposizione di fattispecie, di sottrarre l'esercizio della funzione impositiva all'ineludibile vaglio circa l'ossequio delle garanzie costituzionali poste a tutela della giusta contribuzione pubblica.

II. *Campo di indagine.*

Se si esclude la brevissima esperienza legislativa vissuta dalla “addizionale straordinaria” alla (previgente) imposta sul reddito delle persone giuridiche (la nota Irpeg) degli anni ottanta, il settore tributario della imposta sui redditi societari non ha prestato volentieri il campo alla esplorazione di diverse forme di sovrimposizione, sottraendosi quindi al maggior fermento registratosi invece nell’ambito della tassazione personale sui redditi.

Tuttavia, nella cronaca normativa degli ultimi anni, lo strumento di politica fiscale rappresentato dal paradigma tributario della sovrimposizione ha suscitato nuovamente e – soprattutto – rinnovatamente l’interesse del legislatore.

Si è testè puntualizzato che la nuova attenzione legislativa abbia assunto una veste “rinnovata” non a caso: essendo, invero, *non solum* assai meno frequente che fattispecie impositive sovrapposte abbiano in passato indulto al settore della fiscalità societaria, *sed etiam* rivelandosi la prima volta che tale forma di tassazione sia stata sperimentata precipuamente all’interno del perimetro d’azione della (nuova) *imposta sul reddito delle società* (l’attuale Ires).

Questo comparto impositivo, nel breve volgere di poco più di un lustro, ha assistito alla proliferazione di ben quattro fattispecie di prelievi sovrimposti.

Si allude, più segnatamente, ai seguenti (e quasi coevi) tributi, enumerati in ordine cronologico di istituzione:

1) «addizionale» all’Ires ⁽¹⁾ a carico delle imprese produttrici-distributrici di materiale pornografico e di incitamento alla violenza, nonché di sollecitazione televisiva onerosa della credulità popolare, di cui all’art. 1, comma 466, della legge 23 dicembre 2005, n. 266;

(1) Per completezza informativa, deve sottolinearsi che tale addizionale trova applicazione anche nei confronti delle imprese soggette all’Irpef, nonché degli esercenti arti e professioni. Solo per sistematica di trattazione, pertanto, nel testo si argomenterà unicamente con riferimento all’Ires.

- 2) «addizionale» all'Ires a carico delle imprese operanti nei settori petrolifero, del gas ed energetico, di cui all'art. 81, commi da 16 a 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (conv., con modif., dalla legge 6 agosto 2008, n. 133);
- 3) «addizionale» all'Ires a carico delle imprese ad elevata capitalizzazione operanti nei settori petrolifero ed energetico, di cui all'art. 3 della legge 6 febbraio 2009, n. 7;
- 4) «maggiorazione» all'aliquota Ires a carico delle “società di comodo” (indicate nell'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994), di cui all'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*novies*, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (conv., con modif., dalla legge 16 settembre 2011, n. 148).

Il tipo di sovrimposizione segnato al punto *sub* 1), denominato – in virtù dell'esercizio di sintesi operato dalla vulgata giornalistica – omnicomprensivamente “porno *tax*”, si deve al maturare di una coscienza legislativa intorno all'idea di un tributo a caratterizzazione “etica”, la cui ispirazione è tratta da analoghi regimi di sovrimposizione già adottati in altri Paesi, e in particolare rifacendosi al paradigma normativo delineato dal legislatore francese. L'introduzione dell'addizionale risponde ad una logica impositiva che sottende la valorizzazione di un elemento di natura “*extrafiscale*”, nella dichiarata e convinta consapevolezza di poter/dover legittimamente adoperare la politica tributaria come strumento di indirizzo delle scelte dei consumatori-contribuenti, assumendo ad oggetto della tassazione, e – *quoad effectum* – disincentivandoli, elementi e manifestazioni del comportamento umano che si pongano in aperta collisione con le statuizioni costituzionali che prevedono la tutela degli inalienabili (prioritari) principi di carattere etico-sociale.

Quella che, mercè il nome di battesimo attribuitole dallo stesso ideatore, viene oramai comunemente appellata “*Robin Hood tax*”, indicata al punto *sub* 2), è stata presentata all'insegna della equità e perequazione impositiva. Essa sottende la filosofia di fondo di sottrarre a produttori e venditori di energia da fonti fossili i margini di profitto *extra* (cosiddetti “guadagni di congiuntura”),

assunti iniquamente introitati ed ascrivibili a condotte economiche di mercato opportunistiche e speculative, consistenti nell'esecrabile approfittamento delle oscillazioni al rialzo delle quotazioni del petrolio per aumentare i prezzi dei prodotti derivati, salvo poi accusare una sistematica vischiosità in diminuzione nei momenti di ribasso della materia prima.

La forma di sovrimposizione menzionata al punto *sub* 3), che, grazie alla semplificazione propria del gergo mediatico, è nota come “Libia *tax*” (ovvero, in alternativa ed in ragione del “ristretto” – *sic!* – ambito soggettivo di applicazione, anche “Eni *tax*”), è contemplata dalla legge di ratifica ed esecuzione del Trattato di amicizia, partenariato e cooperazione tra la Repubblica italiana e la Grande Giamahiria libica popolare socialista, stipulato a Bengasi il 30 agosto 2008. Il peculiare tributo, fissato nella misura del quattro per cento dell'utile *ante-imposte* (e dovuto, tuttavia, a condizione che dal conto economico risulti un'incidenza fiscale inferiore al 19 per cento), è destinato alla copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'attuazione del Trattato medesimo. Mette conto rammentare che, in data 26 febbraio 2011, a causa dello scoppio del conflitto civile in Libia e della conseguente presa di distanza di fronte all'evidente bagno di sangue che il *leader* libico Muammar Gheddafi stava imponendo al suo stesso popolo, l'Italia ha annunciato – per bocca dell'allora ministro della difesa Ignazio La Russa – la “sospensione” di tale Trattato. D'altro canto, il capo del Consiglio nazionale di transizione libico, in visita a Roma il 15 dicembre 2011, ha espresso “alcune riserve” su taluni punti inclusi nell'accordo, suscettibili di essere opportunamente ridiscussi tra i due Paesi. In questo senso, in data 21 gennaio 2011, è stato sottoscritto, nella capitale libica, con il *premier* del governo provvisorio insediatosi all'indomani della destituzione di Gheddafi, la «Tripoli *declaration*», ossia le linee guida di un nuovo patto che punta a «rafforzare amicizia e collaborazione nel quadro di una nuova cornice di rapporti bilaterali e multilaterali», sulla base dei cambiamenti avvenuti nel Paese africano; tale accordo disegna una nuova *road map* delle relazioni tra i due Stati, in cui è sancita la cooperazione economica,

tecnica e scientifica fra i due Paesi, nonché previsto il varo di un sistema di accertamento di crediti e debiti reciproci.

La specie di sovrimposizione di cui al punto *sub* 4) si applica sui redditi prodotti dalle società di comodo (*rectius*, presunte non operative), a decorrere – in via generale – dal periodo d’imposta 2012. Il previsto inasprimento tributario dell’aliquota Ires, determinato in misura pari al dieci e cinquanta per cento, si propone evidentemente il fine di disincentivare ulteriormente il ricorso a tali strutture societarie. Ed invero, con questa misura fiscale, il legislatore interviene penalizzando quei soggetti del diritto, pur di formale legittima istituzione, ma la cui costituzione e gestione sono ritenute, al verificarsi di determinati presupposti, confliggenti con l’obbligo della pubblica contribuzione, dacché espressione di forme evasive/elusive o comunque di occultamento della ricchezza (si parla, al riguardo, di abuso della personalità giuridica).

Tutto ciò posto, la presente trattazione assume ad oggetto i tributi “addizionali” riferiti ai primi due punti (*subb* 1 e 2) elencati in *Premessa*, vale a dire le soprannominate “porno *tax*” e “*Robin Hood tax*”.

L’opzione operativa per siffatto specifico campo di indagine si è ascritta al peculiare collegamento che la disciplina istitutiva dei prescelti tributi presuppone con tematiche di rilevante interesse ed attualità, sia sotto il profilo scientifico e legislativo, sia dal punto di vista dell’attenzione giurisprudenziale e dottrina.

In particolare, quanto alla “porno *tax*”, vengono chiamati in causa, per un verso, i significativi temi inerenti alla “eticità” della imposizione e all’utilizzo della tassazione in una logica “*extrafiscale*”, e, per altro verso, la speciale rappresentazione in questo ambito della delicata questione sottesa alla tutela del canone di “capacità contributiva”.

Con riferimento alla “*Robin Hood tax*”, emergono aspetti teorici e pratici di speciale e sensibile attrattiva meritevoli di investigazione, che possono compendiarsi: nello studio del binomio equità-ragionevolezza della tassazione

alla luce dei parametri impositivi ontologico e teleologico; nell'(ab)uso di una tipologia di prelievo dall'anima marcatamente "finanziaria" (o – altrimenti detto – nella ricerca singolare dei limiti al dispotismo della *ragion fiscale*).

III. *Finalità della trattazione.*

La presente trattazione muove i propri passi dall'inquadramento della fenomenologia della sovrapposizione di fattispecie tributarie, e delle sue modalità di attuazione (cioè la sovrimposta, l'addizionale e la mera maggiorazione d'aliquota), in seno alla teoria generale del tributo, con particolare ascrizione alla teoria giuridica del presupposto.

Tale premessa metodologica offre gli elementi di valutazione indispensabili ed utili per raggiungere il risultato di enucleare dei concetti il più possibile univoci ed oggettivamente fermi degli studiati archetipi impositivi *de quibus*, che varranno ai fini di una loro ricostruzione ed aggregazione nozionistica.

Una volta delineato, nei termini dinanzi tratteggiati, l'ordito teorico-generale di riferimento, la ricerca si sofferma ad esaminare gli specifici tributi "addizionali" oggetto di osservazione.

Previa focalizzazione del contesto storico-economico-legislativo di azione, il punto di partenza non può certo che essere la preliminare e compiuta analisi delle rispettive discipline normative ed applicative, la quale, a causa dell'annotata evoluzione del quadro positivo d'interesse e ad onor di maggiore chiarezza espositiva, viene condotta – all'interno di ciascun tributo – in maniera singolare e in ordine cronologico di vigenza delle norme.

Lo studio particolareggiato delle disposizioni regolanti l'attuazione delle due (*nominate*) "addizionali" costituisce lo strumento operativo che permetterà il perseguimento del prefissato intento di indagare circa:

1) *l'effettiva natura* giuridico-tributaria del sovraccarico fiscale;

2) la *coerenza interna* alla disciplina del prelievo, sia sotto l'aspetto ontologico che riguardo al profilo teleologico;

3) la *conformità esterna* del tributo, alla luce della consonanza rispetto ai principi costituzionali e ai canoni ordinamentali in materia di esercizio della potestà legislativa/impositiva e di regolamentazione dei rapporti giuridici.

Alle considerazioni conclusive è demandato, infine, il compito di formulare talune notazioni di carattere *sistematico* in merito alla attitudine delle investigate misure fiscali di impiantarsi ordinatamente ed organicamente nel già magmatico e caotico sostrato che compone il nostro ordinamento tributario.

CAPITOLO PRIMO

IL FENOMENO DELLA SOVRAPPOSIZIONE DI FATTISPECIE TRIBUTARIE

SOMMARIO: **1.** Le entrate (pubbliche) di diritto pubblico. - **2.** Gli elementi essenziali del tributo: il presupposto. - **3.** Gli schemi di coordinamento dei sistemi tributari centrali e locali nella scienza economica. - **4.** (Segue): il regime della partecipazione alle imposte statali e la sovrapposizione. - **5.** La sovrapposizione nel diritto tributario. - **6.** La fattispecie sovrapposta tra doppia imposizione e (rischio di) eccesso di tassazione. - **7.** Fattispecie di sovrapposizione (sui redditi) nell'ordinamento tributario italiano. - **8.** (Segue): le sovrapposte sui redditi fondiari. - **9.** (Segue): l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni. - **10.** (Segue): la sovrapposta comunale sui redditi dei fabbricati. - **11.** (Segue): l'imposta locale sui redditi. - **12.** (Segue): l'addizionale straordinaria all'Irpeg. - **13.** (Segue): le addizionali regionale e comunale all'Irpef. - **14.** Recente proliferazione di forme di sovrapposizione nell'ambito dell'Ires.

1. Le entrate (pubbliche) di diritto pubblico: i tributi.

Come noto, lo Stato e gli altri Enti pubblici territoriali abbisognano di adeguati mezzi finanziari per provvedere all'assolvimento delle proprie molteplici funzioni istituzionali, loro demandate dall'ordinamento giuridico.

Le risorse utilizzate da tali soggetti e provenienti dall'acquisizione *iure imperii* di ricchezza dei cittadini costituiscono *entrate (pubbliche) di diritto pubblico*, consistenti in entrate in denaro che la parte pubblica riesce a procacciarsi coattivamente in base alla legge, al verificarsi di atti e fatti che la legge stessa individua come fonte di obbligazioni in capo ai cittadini ed a favore dell'ente pubblico ⁽¹⁾.

Nell'ambito della categoria unitaria delle entrate patrimoniali coattive, quelle certamente più significative sono rappresentate dalle entrate tributarie.

Nel pensiero giuridico e nella elaborazione dottrina, il *tributo* è stato variamente definito, concisamente, in guisa di «prelievo di ricchezza effettuato

⁽¹⁾ In questi termini, cfr. G. A. MICHELI, *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968, 2; in senso conforme, v. A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, vol. I, 5.

coattivamente da un ente pubblico non collegato sinallagmaticamente ad un «corrispettivo»⁽²⁾, ovvero di «prestazione imposta in quanto assunta a contenuto di un'obbligazione nascente dalla legge e non riconducibile in alcuno modo alla volontà del contribuente»⁽³⁾.

Ebbene, come è stato annotato⁽⁴⁾, pur tenendo ben presente che, ai fini dell'applicazione delle diverse norme impositive, in cui rileva il concetto di tributo, la nozione stessa può assumere latitudine differente, tre sembrano essere, in estrema sintesi, le caratteristiche senza cui non può stimarsi (alla stregua della dottrina tradizionale, nonché di quanto emerge dal diritto positivo) di essere in presenza della fenomenologia di tributo in senso proprio: a) l'autoritatività del prelievo; b) l'effetto obbligatorio; c) la natura della fattispecie.

Valorizzando segnatamente il primo aspetto, andrebbero escluse dalla nozione di tributo quelle prestazioni che si rendono dovute non già in base ad un intervento autoritativo, bensì in base ad un congegno giuridico di tipo contrattuale.

La circostanza che il tributo si risolva, secondariamente, in una obbligazione consentirebbe di distinguere questo da altri istituti giuridici, pur incidenti autoritativamente sul patrimonio dei cittadini (per esempio, prestiti forzosi, espropriazioni, limitazioni al godimento di taluni beni, eccetera).

Ai fini della classificazione di una entrata nell'inventario dei tributi, infine, rileva che una certa situazione sia assunta dal legislatore in guisa di fattispecie tributaria: ciò vale a distinguere il tributo da altro istituto, la sanzione pecuniaria, la quale risulta anch'essa una prestazione patrimoniale imposta, ma si ricollega a fattispecie che il legislatore assume come illecito.

(2) Così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 20, secondo il quale per inquadrarne più correttamente la relativa definizione occorre, ad ogni modo, «partire dalla premessa che il tributo in quanto prestazione pecuniaria coattiva nasce come pianta necessitata ed inestirpabile nella socialità dell'essere umano, nel suo volere vivere assieme ad altri uomini nella *città-stato*. Il vivere nella *civitas* genera ineludibilmente *spese comuni* e il *tributum* è lo strumento che veicola i criteri per la ripartizione delle spese comuni o pubbliche della organizzazione sociale» (p. 5).

(3) A. FEDELE, *La tassa*, ed. provv., Siena, 1974, 27.

(4) F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1 Parte generale*, Torino, 1991, 5.

Tale inquadramento concettuale trova sostanziale avallo anche nel recente insegnamento della Corte costituzionale ⁽⁵⁾, laddove, ripercorrendo la giurisprudenza sulla nozione di tributo ⁽⁶⁾, vengono (ri)elaborati i seguenti criteri di qualificazione di un'entrata pubblica come tributaria:

- 1) la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti (contratto, convenzione o simili), discendente direttamente ed esclusivamente dalla legge;
- 2) il collegamento della prestazione alla pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

2. *Gli elementi essenziali del tributo: il presupposto.*

Riassunto nei termini dinanzi tratteggiati il sostrato generante e condizionante l'obbligazione tributaria, deve rilevarsi come, nell'indagine degli elementi costitutivi del debito d'imposta, significato e rilevanza rimarchevoli sono appuntati al momento genetico di siffatta posizione giuridica debitoria.

Nello studio della teoria giuridica del tributo, la dottrina classica ha suggerito che tale «debito d'imposta nasce nel momento stesso in cui si verifica quella particolare *situazione* di fatto, alla quale la legge ricollega ogni singola imposta, e che può essere genericamente indicata come *presupposto del tributo*» ⁽⁷⁾, il quale fornisce altresì la base fondamentale, che, integrata da altri fattori, consente la concreta determinazione dell'ammontare del debito d'imposta.

⁽⁵⁾ Cfr. C. Cost. sent. n. 280 del 28 ottobre 2011, in banca-dati *dejure*.

⁽⁶⁾ Cfr., *ex plurimis*, C. Cost., sentenze n. 246, n. 238 e n. 141 del 2009; n. 335 e n. 64 del 2008; n. 334 del 2006; n. 73 del 2005; consultabili tutte in banca-dati *dejure*.

⁽⁷⁾ Così A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, 94-95. L'Autore sviluppa ulteriormente il tema soggiungendo la notazione secondo cui la rievocata situazione di fatto, opinata più o meno complessa e variabile a seconda della specie d'imposta, si scompone fondamentalmente in due distinte componenti: il primo elemento (materiale) è la cosa, l'atto, il fatto o anche la semplice qualità personale, costituente, secondo le varie leggi tributarie, il presupposto *oggettivo* dell'imposta; il secondo elemento (personale) è la relazione, anch'essa legislativamente prestabilita, in cui deve trovarsi il soggetto passivo del tributo con quel primo elemento, affinché possa sorgere nei suoi confronti il credito d'imposta dell'ente impositore.

Ad onor di compiutezza, va avvertito come la dottrina abbia, nel tempo, dato prova di ottima inventiva, sbizzarrendosi nella ideazione di termini sempre innovativi per designare questo elemento centrale nella teoria giuridica dell'imposta (al riguardo, si suole, più propriamente, parlare di teoria del presupposto).

Nondimeno, le prospettate locuzioni («fattispecie imponibile» o «situazione-base», «fatto generatore» ovvero «fatto tributario», «fattispecie d'imposta» oppure «oggetto dell'imposta») ⁽⁸⁾, di volta in volta immaginate e variamente riprese dalla dottrina successiva (nonché dallo stesso legislatore), paiono assumere presso i diversi Autori un significato per lo più analogo, limitandosi le divergenze sostanzialmente in punto alla rilevanza da attribuire al presupposto di fatto (ovvero fattispecie imponibile) rispetto alla nascita dell'obbligazione tributaria ⁽⁹⁾.

Risulta chiaro, da ultimo, che, nella ricerca dei fatti e situazioni da elevare a presupposti d'imposta, il legislatore gode di una vasta libertà di scelta e di un'ampia discrezionalità, fermo tuttavia il limite o principio-base invalicabile della «capacità contributiva» enunciato all'art. 53, comma 1, della Carta costituzionale ⁽¹⁰⁾.

⁽⁸⁾ Per una ricognizione storica minima, vedasi G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 219, il quale, oltre al ricordato orientamento del Giannini, dà contezza delle opinioni di altri risalenti Autori, i quali, riferendosi al presupposto, avrebbero argomentato proprio di «fattispecie imponibile» o di «situazione-base» (Allorio), di «fatto generatore» o di «fatto tributario» (A. Berliri), di «fattispecie d'imposta» (Vanoni, Hensel), di «oggetto dell'imposta» (Blumenstein).

⁽⁹⁾ Come nitidamente ricostruito da G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 220, per coloro che reputano – oggi oramai maggioritariamente – che l'imposta si risolva nella nascita ed estinzione di una obbligazione pecuniaria, il presupposto consiste nei fatti e situazioni previsti dalle singole leggi d'imposta, riferibili ad un soggetto e verificatisi in un certo spazio e in un determinato lasso temporale, che fungono da fonte, immediata o mediata, dell'obbligazione; coloro che, invece, stimano che la definitiva acquisizione della somma tributaria avvenga non mediante il rapporto obbligatorio in senso tecnico, bensì attraverso la nascita di altri effetti, definiscono il presupposto facendo leva su siffatti specifici effetti.

⁽¹⁰⁾ Sulla interpretazione di tale norma, vale segnalare l'esistenza di un duplice orientamento. Da un parte, si registra la tesi – “redistributiva” – di chi accorda al principio di capacità contributiva un carattere “proiettativo” di quello dell'uguaglianza *ex* art. 3 Cost. Questa posizione annota tra i suoi fautori F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 477 ss., e F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, *passim*. Quest'ultimo Autore, circa la stretta interferenza tra detti principi, afferma «il sostanziale riassorbimento (...) dell'art. 53, comma 1, nell'art. 3 Cost., [di talché il

3. *Gli schemi di coordinamento dei sistemi tributari centrali e locali nella scienza economica.*

L'attività finanziaria intesa a consentire il reperimento delle risorse indispensabili al compiuto esercizio delle attività pubblico-istituzionali è svolta tanto dal governo centrale, quanto dagli enti pubblici di grado inferiore (regioni, province, comuni).

La ripartizione di tale attività tra enti di vario grado è il risultato di cause di diverso carattere: in parte, storico-politiche; in parte, tecnico-economiche.

Dal magistero della scienza delle finanze ⁽¹⁾ si evince limpidamente come, al fine di scongiurare che detta concomitanza possa riverberare perniciosi effetti sulla comunità amministrata, si imponga una ineludibile azione di coordinamento dell'attività finanziaria svolta dagli anzidetti concorrenti enti.

Detta azione va condotta alla luce della seguente tricotomia:

- 1) coordinamento nella distribuzione delle funzioni tra governo centrale e i diversi ordini di enti locali;

primo], pur avendo una sua formale distinta valenza, è stato nella sostanza interpretato nell'ultimo trentennio anche dalla Corte costituzionale italiana come una mera specificazione ai fini fiscali del principio di uguaglianza e non come una norma che introdurrebbe un ulteriore e più stringente criterio di giustizia nella ripartizione dei tributi e un più severo e penetrativo controllo di legittimità». Quanto poi agli esiti finali, da tale indiscutibile interrelazione, lo stesso Autore deduce, «da una parte, che nel sistema delineato dalla nostra Costituzione il legislatore ordinario è libero di effettuare le più opportune scelte di riparto dell'inderogabile obbligo contributivo, estrapolando dalla realtà sociale posizioni differenziate dei singoli contribuenti esprimenti non necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale, ma semplici possibilità di vedere soddisfatti loro interessi e loro esigenze di vita. E, dall'altra, che un limite a tale scelta va individuato, oltre che nella misurabilità col metro monetario del presupposto espressivo della relativa potenzialità economica, nella rispondenza a un equo e ragionevole criterio distributivo delle situazioni e degli eventi assunti quali indici del concorso alle pubbliche spese» (97-98). *Contra* siffatta impostazione si pone altra parte della dottrina (v., *ex plurimis*, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 151 e ss.) che predilige, per contro, l'accentuazione della autonoma funzione "garantista" dell'art. 53, comma 1, Cost., nel cui dettato normativo è ravvisato un limite al potere impositivo; secondo questa teoria, invero, la capacità contributiva si identifica con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive esprimenti una forza o ricchezza economica effettiva ed attuale, idonea a consentire l'estinzione dell'obbligazione (pecuniaria) tributaria.

⁽¹⁾ Per approfondimenti sul tema, si rinvia – *ex plurimis* – a S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, 407 ss.

- 2) coordinamento della prestazione dei servizi e della distribuzione del carico tributario tra le diverse località di uno stesso Stato;
- 3) coordinamento delle linee generali della politica finanziaria del governo centrale e degli enti locali.

Per quanto attiene segnatamente all'azione di cui al punto *sub* 3), si tratta, in particolare, di approntare un controllo del livello complessivo della spesa pubblica e del prelievo tributario, per evitare che la sovrapposizione dei diversi sistemi conduca ad una pressione tributaria eccessiva e disordinata.

Più in dettaglio, si può osservare che l'esigenza del coordinamento tra finanza centrale e finanza locale è andata rafforzandosi, nel tempo, con l'espandersi dell'attività economica e degli interventi nell'economia degli enti pubblici. Questi interventi hanno sovente ad oggetto le dimensioni e gli orientamenti fondamentali dell'economia di un Paese, e pertanto devono essere progettati e attuati su scala nazionale: ciò postula che essi rientrino nella diretta responsabilità del governo centrale, oppure che, per la parte lasciata alla competenza degli enti locali, le loro decisioni siano coordinate in modo che concorrano, e non già contrastino, con la politica perseguita dal governo centrale.

A tal uopo, l'azione di coordinamento e di controllo da parte dell'unità statale si svolge tanto dal lato delle spese tanto da quello delle entrate.

Quanto al monitoraggio delle entrate degli enti locali, e preminentemente di quelle tributarie, può rimarcarsi che esse sono state, in genere, controllate dal governo centrale principalmente vincolando i tipi e la struttura delle imposte alle quali questi possono far ricorso.

In proposito, appare utile esporre gli schemi fondamentali che possono seguirsi nel coordinamento dei sistemi tributari del governo centrale e degli enti locali.

Al riguardo, la scienza economica ⁽¹²⁾ ha elaborato tre schemi:

- a) la separazione delle fonti;

⁽¹²⁾ Cfr. S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, cit., 420 ss.

b) la distribuzione di sussidi del governo centrale agli enti locali;

c) la partecipazione alle imposte del governo centrale da parte degli enti locali.

Il regime della *separazione delle fonti* si caratterizza per il fatto che certi tipi di imposte (specie immobiliari) sono riservati agli enti locali; gli altri al governo centrale. Gli enti locali possono godere di completa autonomia nella imposizione delle fonti ad essi riservate, oppure, più frequentemente, esser soggetti a vincoli (anti-sperequazione) nella struttura e nella misura dei tributi che possono applicare.

Nel regime della *distribuzione dei sussidi*, questi ultimi si dispongono tra due estremi: da una parte, stanno i sussidi fissati secondo formule di carattere generale ed automatico (ad esempio, in base all'entità della popolazione); dall'altra parte, vi sono i sussidi che vengono differenziati in modo da fronteggiare le esigenze specifiche dei singoli enti locali.

L'esame del terzo regime, quello della *partecipazione alle imposte del governo centrale*, formerà oggetto di trattazione del paragrafo seguente.

4. (Segue): il regime della partecipazione alle imposte statali e la sovraimposizione.

Come dinanzi anticipato, tra i diversi schemi concettuali di coordinamento dei sistemi tributari del governo centrale e degli enti locali è annoverato il cosiddetto regime della *partecipazione alle imposte del governo centrale* da parte degli enti locali.

Questo modello teorico annota due principali modalità di attuazione:

1) la partecipazione al gettito delle imposte del governo centrale;

2) la sovraimposizione a tali imposte da parte degli enti locali.

La *partecipazione al gettito* delle imposte statali dei singoli enti locali può realizzarsi o in ragione del gettito dell'imposta nella circoscrizione dell'ente; o

secondo altri criteri (proporzionalmente alla popolazione di riferimento, in base ad indici di fabbisogno, eccetera) ⁽¹³⁾.

Nel paradigma della *sovraimposizione*, gli enti locali applicano aliquote proprie, da essi stessi determinate (di regola, entro limiti prefissati), che si aggiungono a quelle applicate dal governo centrale, sui medesimi imponibili delle imposte statali.

Vieppiù. Addentrandosi nell'analisi particolareggiata della sovraimposizione, va rilevato come, nel contesto delle scienze economiche ⁽¹⁴⁾, suole distinguersi, generalmente, tra:

- a) sovrimposta (in senso proprio);
- b) (imposta) addizionale.

Si ha *sovrimposta* quando – per l'appunto – il governo locale, rispetto all'imponibile di un'imposta del governo centrale, definisce a proprio favore un'aliquota, che si somma a quella fissata dall'ente statale.

Si parla, invece, di *addizionale* quando l'aliquota fissata localmente si commisura al gettito di tributi nazionali già esistenti.

Di talché, sovrimposte ed addizionali non coinciderebbero negli *effetti*. Nel caso dell'addizionale al gettito, la decisione da parte dell'ente statale di modificare le proprie aliquote influisce evidentemente sulle risorse reperibili al livello inferiore. Se, poi, le imposte nazionali sono progressive, sovrimposte e addizionali hanno effetti differenziati sulla distribuzione personale dei carichi fiscali dei contribuenti. Invero, in questa prospettiva, la decisione del governo centrale di modificare il livello delle proprie aliquote altera la misura

⁽¹³⁾ Più in particolare, tali congegni partecipativi, definibili anche “compartecipazioni”, costituiscono forme di gettito di un'imposta amministrata da un livello di governo superiore, devolute a favore di un ente inferiore sulla base di qualche criterio che tenga conto di aspetti localistici. A titolo esemplificativo, possono essere presi in considerazione il gettito riscosso sul territorio di riferimento, la base imponibile esistente a livello locale o altri indici che riflettano gli obiettivi di ripartizione delle risorse finanziari tra i diversi enti locali. In proposito, è appena il caso di notare che, se la misura della compartecipazione è prefissata dalla legge, non può parlarsi di autonomia tributaria locale, in quanto il comportamento dell'ente decentrato risulta privo di discrezionalità. Per converso, le compartecipazioni possono avere un ruolo importante nel realizzare la perequazione finanziaria tra diversi livelli di governo, attraverso la modulazione delle relative aliquote.

⁽¹⁴⁾ Cfr. P. BOSI, *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 2003, 211-212.

della progressività dell'imposizione complessiva nel caso di sovrimposta; mentre, all'opposto, non la modifica nell'ipotesi di addizionale, laddove le aliquote effettive complessive, variando in modo proporzionale, lasciano così inalterata la misura della progressività del prelievo totale.

5. *La sovrimposizione nel diritto tributario.*

Si è fin qui delineato il contesto economico in cui sono germinati gli istituti applicativi, tra i vari schemi di coordinamento dei sistemi tributari centrali e locali, del regime di partecipazione alle imposte statali da parte degli enti pubblici territoriali.

Seguendo ora un'impostazione più squisitamente *giuridica*, l'indagine può muoversi con l'asserzione generale ed astratta – aderente all'insegnamento della dottrina classica ⁽¹⁵⁾ – secondo cui il congegno che va sotto il nome tecnico di *sovrimposizione*, nell'ambito delle varie strutturazioni in cui si spiegano i rapporti fra l'attività tributaria dello Stato e quella degli enti locali subalterni, si distingue sia dalla fattispecie dei tributi imposti e riscossi dal governo centrale ed attribuiti – in tutto o in parte – agli enti locali secondo predefiniti criteri o indici di riparto, sia dall'ipotesi di tributi direttamente e autonomamente imposti e riscossi dagli enti medesimi; invero, mentre in questi casi il soggetto passivo del tributo viene posto in esclusiva relazione o con il soggetto attivo/impositore Stato o con il soggetto attivo/impositore ente pubblico territoriale, il rapporto giuridico sotteso alla sovrimposizione sorge soggettivamente tra contribuente ed ente locale, ma in relazione a fattispecie ed elementi propri del corrispondente rapporto d'imposta erariale.

Così preliminarmente definita, si intuisce nitidamente come la nozione di sovrimposizione si innesti nell'alveo naturale della fenomenologia giuridico-tributaria della “*sovrapposizione di fattispecie tributarie*”.

⁽¹⁵⁾ Cfr. A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 194.

Al riguardo, si è limpidamente rilevato ⁽¹⁶⁾ come inesatta o preconcepita debba stimarsi la comune opinione secondo cui un determinato avvenimento della vita giuridica od economica sia (o almeno: dovrebbe essere) colpito da una sola fattispecie impositiva.

Sebbene un legislatore diligente cercherà di evitare il più possibile le sovrapposizioni di fattispecie, esistono nondimeno casi – affatto peregrini – in cui un duplice (ovvero plurimo) carico economico imposto ad un solo rapporto o situazione del soggetto passivo, mediante l’attuazione di più fattispecie d’imposta, deve opinarsi coscientemente ricercato dallo stesso legislatore. La qual cosa tradisce soventemente ragioni di semplificazione amministrativa nell’attuazione del prelievo complessivo in capo ai contribuenti.

Accade così, allora, che l’ordinamento può assecondare l’utilizzo, in tutto o in parte, di una fattispecie impositiva già perfetta ed esattamente accertata, qualificabile “imposta base” o “imposta madre”, per applicarla, mutata od invariata, come fattispecie di un’altra imposta, che assume la configurazione di «imposta figlia» ⁽¹⁷⁾.

In particolare, la sovrapposizione “vera e propria” o “integrale”, vale a dire senza varianti, si verifica nelle seguenti ipotesi:

- a) sovrimposta;
- b) addizionale.

Nella *sovrimposta*, si ottiene, sinteticamente, che «presupposto ed imponibile di un’imposta costituiscono presupposto ed imponibile anche di un’altra imposta» ⁽¹⁸⁾.

Sviluppando il concetto in termini più estesi, può definirsi la sovrimposta ⁽¹⁹⁾ come una forma di imposizione tributaria che, pur nell’ambito di una

⁽¹⁶⁾ In questo senso, cfr. A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 80-81.

⁽¹⁷⁾ Come riportato da A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 81, nota 94, la felice espressione è stata coniata da KÄRCHER, *Die Tochterbagabe*, dissertazione, Monaco, 1926.

⁽¹⁸⁾ Così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 232, il quale ritiene altresì che un caso, invece, di sovrapposizione *con varianti* si verifica(va) con l’imposta locale sui redditi (Ilor). In senso concorde, vedasi F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1 Parte generale*, cit., 87.

concreta autonomia giuridica, è caratterizzata da un legame di dipendenza strutturale rispetto ad un altro tributo; tale vincolo si manifesta, in particolare, nel rinvio normo-applicativo (circa il binomio presupposto-imponibile) alle corrispondenti disposizioni disciplinanti detta altra fattispecie tributaria. L'autonomia giuridica della sovrimposta si appalesa, in genere, nella diversità dei soggetti attivi della potestà impositiva ad essa riferibile e/o nella possibilità che eventuali vicende collegate all'attuazione del tributo principale non si ripercuotano sull'applicazione di quello suppletivo. Vale la pena di segnalare, d'altronde, che l'identità del soggetto impositore non deve ritenersi di ostacolo alla definizione di sovrimposta, atteso che la sua riconosciuta autonomia è apprezzabile anche solamente sotto il profilo strutturale, a prescindere quindi dal(l'ulteriore) riferimento soggettivo dell'ente impositore ⁽²⁰⁾.

Nell'*addizionale*, invece, si attua un «inasprimento di una imposta esistente mediante applicazione di una ulteriore aliquota percentuale sull'ammontare dell'imposta anziché sulla base imponibile» ⁽²¹⁾.

In altre parole, nella fattispecie tributaria addizionale, viene imposto il pagamento di un *quantum* che è ragguagliato ad una frazione o multiplo di quanto dovuto per un altro prescelto tributo ⁽²²⁾.

In linea generale, quindi, la differenza sostanziale tra le due testé descritte forme impositive è rappresentata dal prevalente carattere di autonomia giuridica goduto, di regola, dalla sovrimposta ed alieno per contro all'addizionale, la quale ultima segue sempre la disciplina dell'imposta cui si aggiunge (salvo limitati profili di indipendenza relativi alla mera fase di attuazione pratica del tributo).

Altrimenti detto: l'addizionale si riconduce anch'essa in maniera sistematica e strutturale ad un altro tributo, ma senza quel grado di autonomia

⁽¹⁹⁾ Per la cui più dettagliata ricostruzione quale categoria generale di tributo (oltre le limitatissime ipotesi espressamente definite dal legislatore) si rimanda a G. LORENZON, *Sovrimeposte e supercontribuzioni*, in *Enc. dir.*, XLIII, 1990, 230 ss.

⁽²⁰⁾ Per U. D'ALESSIO, *Sovrimeposte*, in *Noviss. dig. it.*, XVII, 1970, 1960, la sovrimposta sarebbe, invece, «per definizione tributo locale».

⁽²¹⁾ Questa la definizione formulata da A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 51.

⁽²²⁾ In questi termini, v. F. TESAURO, op. loc. cit.

giuridica che, invece, contraddistingue la sovrimposta; insomma, mentre la prima segue in tutto e per tutto il tributo principale, tanto da diventarne (quasi sempre) una semplice maggiorazione quantitativa, per la seconda il nesso con il tributo medesimo è limitato alla definizione del suo presupposto di imposizione, in guisa che le particolari vicende (a mò d'esempio: esenzioni od altri previsioni peculiari) caratterizzanti il tributo principale non si estendono al tributo sovrimposto e viceversa ⁽²³⁾.

In quest'ordine di problematiche si sono posizionati i numerosi pronunciamenti di vari organi giurisdizionali (Consulta, Suprema Corte) chiamati, in passato, a decidere in ordine ai profili di criticità applicativa scaturenti da diverse previgenti forme di sovrimposizione; le sentenze hanno riguardato, principalmente, gli effetti giuridici conseguenti al nesso tra i seguenti binomi tributari: imposta comunale sulle industrie, commerci, arti e professioni (Icap) e imposta di ricchezza mobile; sovrimposta comunale sui redditi dei fabbricati (Socof) e imposta sul reddito delle persone fisiche/giuridiche (Irpef/Irpeg) ⁽²⁴⁾.

Per completezza espositiva, va registrata una ulteriore (per la verità, meno rilevante) classificazione nell'ambito del concetto di addizionale.

Questa, infatti, può assumere la natura di:

- 1) addizionale in senso proprio;
- 2) mera maggiorazione di aliquota.

In buona approssimazione, il *discrimen* riposa essenzialmente sulla circostanza che, mentre l'*addizionale in senso proprio* rappresenta – come detto – un *quantum* (percentuale) ragguagliato all'importo dovuto per l'imposta principale e può avere un seppur limitato margine di indipendenza in fase pratico-applicativa (con riguardo, ad esempio, alle fasi accertative e liquidatorie, ma talvolta – raramente – anche spingendosi fino a coinvolgere segmenti di

⁽²³⁾ In questo senso, cfr. A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, 188.

⁽²⁴⁾ Per una esauriente rassegna degli orientamenti giurisprudenziali *in subiecta materia*, nonché per ulteriori precisi riferimenti bibliografici, giova rimandare al contributo di G. LORENZON, *Sovrimposte e supercontribuzioni*, cit., 237 ss.

base imponibile), la *mera maggiorazione* di aliquota costituisce un puro incremento di percentuale dell'aliquota d'imposta applicato sulla (medesima) base imponibile ⁽²⁵⁾.

Al quadro concettuale di quest'ultima forma impositiva è da ricondurre, del resto, il fenomeno delle cosiddette “supercontribuzioni” ⁽²⁶⁾, il cui termine era adottato, nell'ordinamento tributario in vigore prima della riforma del 1972 e 1973, per indicare quelle maggiorazioni quantitative di alcuni tributi, la cui applicazione era consentita in via eccezionale da specifici provvedimenti legislativi a favore del finanziamento di particolari categorie di enti locali (per lo più in stato deficitario); esse, dunque, non costituiscono tributi autonomi, ma semplici quote addizionali applicate su altri tributi, dei quali mutuano integralmente il relativo regime, senza la minima autonomia strutturale.

Orbene, pur dovendosi ammettere la difficoltà di enucleare dei concetti univoci ed oggettivamente certi delle esaminate diverse tipologie impositive, le testé svolte notazioni appaiono idonee per lo meno ad una qualificazione delle stesse in senso generale, tale da consentire l'assorbimento in un'unica categoria di varie forme di tributi dotati di comuni caratteristiche.

L'utilità della ricostruzione ed aggregazione nozionistica, si badi, non si esaurisce solo nell'ambito della speculazione concettuale e teorico-scientifica, esplicando bensì rilevanti riverberi altresì – e soprattutto – dal punto di vista giuridico-pratico.

In buona sostanza, la definizione *a priori* di certe prerogative che modellano ed a cui si conformano le diverse forme impositive qui analizzate risulta particolarmente pregevole, posto che il loro riscontro effettivo in una fattispecie tributaria comporta la realizzazione in essa di alcuni specifici effetti giuridici.

Senza alcuna pretesa di esaurirne il catalogo, possono individuarsi, a titolo meramente esemplificativo, quelli relativi:

⁽²⁵⁾ In tale ottica si esprime G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles”?*, in *Rass. trib.* n. 5/2008, 1335 ss., sp. par. 6.

⁽²⁶⁾ Del medesimo avviso G. LORENZON, *Sovrimposte e supercontribuzioni*, cit., 236.

- a) alla possibilità o meno di estendere in via interpretativa l'applicazione del tributo di riferimento a fattispecie non rientranti nel presupposto impositivo del tributo principale;
- b) alla estensione o meno al tributo di riferimento delle ipotesi di esenzione/esclusione soggettiva od oggettiva previste per il tributo principale;
- c) alla autodeterminazione o meno ai fini dell'ottemperamento agli obblighi di dichiarazione, liquidazione e versamento del tributo di riferimento rispetto al tributo principale;
- d) alla permeabilità o meno del tributo di riferimento alle vicende interessanti il tributo principale e viceversa.

Alla luce di quanto sinora descritto, può concludersi rilevando come sotto le locuzioni appena catalogate (*i.e.* sovrimposta, addizionale, mera maggiorazione) si nascondono realtà giuridiche tra loro tecnicamente diverse, cui si riconnettono effetti differenti.

Ciò sembra, tuttavia, non esser sempre ben presente al legislatore, il quale nella elaborazione delle norme di diritto positivo opera riferimenti nominalistici sovente impropri, che rischiano di fuorviare l'interprete e di generare aporie esegetiche, le quali, anche laddove non insormontabili, sviscolano nondimeno il principio della certezza del diritto, nonché i canoni di tecnica legislativa della chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.

Ma ancor più potenzialmente grave si rivela l'eventuale effetto (*fine?*) di mascheramento giuridico-tributario in predicato di sostanzarsi a seguito dell'errata nominazione di un tributo; travestimento in grado di produrre l'estrema conseguenza, in ipotesi di istituzione di *nuove ed autonome* forme di tassazione dissimulate sotto le mentite spoglie della sovrapposizione di fattispecie, di sottrarre l'esercizio della funzione impositiva all'includibile vaglio circa l'ossequio delle garanzie costituzionali poste a tutela della giusta contribuzione pubblica.

6. *La fattispecie sovrapposta tra doppia imposizione e (rischio di) eccesso di tassazione.*

Si è in precedenza (v. *supra*, par. 2) già anticipato come il legislatore, nella ricerca dei fatti e situazioni da elevare a presupposti d'imposta, beneficia di una vasta libertà di scelta e di altrettanta ampia discrezionalità.

Tali prerogative, tuttavia, non possono esercitarsi *ad libitum* fino al punto di metter a serio repentaglio il limite o principio-base invalicabile della «capacità contributiva» statuito all'art. 53, comma 1, della Carta costituzionale, nelle differenziate conformazioni precettive in cui lo stesso può predicarsi (*rectius*, interpretarsi) ⁽²⁷⁾.

Ecco, allora, che il tema della sovrimposizione si intreccia saldamente, da un parte, con la questione della doppia imposizione e, dall'altra parte, con il dibattuto argomento dell'eccesso di tassazione.

Attesa la rilevanza – sia di ordine pratico che ai fini della speculazione scientifica – della catalogazione nell'una ovvero nell'altra delle sopraindicate classi giuridico-tributarie, di siffatte interrelazioni concettuali conviene, sia pure in maniera succinta, dar subito in appresso conto.

Quanto al primo aspetto, deve avvertirsi che, sebbene promiscui e apparentemente sovrapponibili, il fenomeno della sovrimposizione è altro rispetto a quello della *doppia imposizione*, con cui è bene teoricamente non confondere e dal quale è oltremodo opportuno, in questa sede, esplicitamente e concisamente distinguere.

La differenza è patente ed esaurientemente spiegata sin dalla dottrina risalente, di cui vale all'uopo riportare un eloquente passo: «Si ha doppia imposizione quando, senza ragione plausibile, due comuni dello stesso stato o due stati colpiscono lo stesso reddito derivante dalla stessa cosa. Ma il reddito di uno stabilimento industriale può essere senza doppia imposizione tassato dallo stato, dalla provincia e dal comune. Sebbene tre imposte differenti si

⁽²⁷⁾ Sulla ermeneutica di tale canone costituzionale si rinvia alle osservazioni ed ai riferimenti bibliografici riportati *supra*, in nota 8.

abbattano sul medesimo reddito, tuttavia non si può parlare di tripla imposizione perché tre enti hanno sovranità tributaria su quel medesimo reddito; tutti tre gli enti rendono servizi di carattere differente, ed ognuno di essi ha diritto di stabilire imposte ⁽²⁸⁾. Non dell'istituto della doppia imposizione si può parlare in questo caso; ma di quello della sovraimposizione, che è legittima» ⁽²⁹⁾.

Con riferimento, invece, al secondo profilo della *eccessività dell'imposizione*, va avvisato che il ricorso alla sovrapposizione non deve integrare una metodologia suscettibile surrettiziamente di produrre l'insopportabile (etimologicamente inteso), oltreché iniquo ed irragionevole, effetto di addivenirsi ad un aggravio impositivo assumente complessivamente un carattere "espropriativo" o "confiscatorio".

La qual cosa – si badi – potrebbe, risolutamente, invocarsi laddove fosse dimostrabile, *per tabulas*, l'emersione di un effetto di "strozzamento" a carico del soggetto inciso, da cui discenda, anche in una visione cumulativa della tassazione, una sostanziale avocazione allo Stato (e sue appendici territoriali) dell'intero reddito posseduto dal contribuente.

La dottrina che ragiona nei predetti termini ⁽³⁰⁾ fa derivare la necessità di scongiurare un tale inammissibile effetto dalla tutela assicurata dalla Carta costituzionale, in virtù degli articoli 41 e 42, alla proprietà privata ed all'iniziativa economica privata.

Ai fini che ne occupa, preme precisare come siffatta valorizzazione dei diritti proprietari sia funzionale al giudizio finale sulla esistenza di un limite massimo alla imposizione "immanente" nel nostro ordinamento, edificando da ciò la base logico-argomentativa per invocare la sussistenza di un divieto implicito della tassazione dall'assetto marcatamente ablativo.

⁽²⁸⁾ Nell'ordinamento tributario odierno, potrebbe essere, ad esempio, il caso della tassazione personale sul reddito, che annovera la imposizione principale erariale, quella addizionale regionale e quella addizionale comunale.

⁽²⁹⁾ Queste le parole di L. EINAUDI, *Principii di scienza della finanza*, Torino, 1940, 140.

⁽³⁰⁾ Cfr. G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 139 ss.

La ricostruzione dottrinarica, d'altro canto, in una logica di completamento, si è altresì soffermata sulla inevitabile opportunità di affrontare l'indagine circa la sussistenza di limiti all'entità del prelievo legittimamente realizzabile dal legislatore, non unicamente con riferimento ai parametri normativi e costituzionali interni, bensì anche alla luce dei principi di diritto di derivazione comunitaria ed internazionale ⁽³¹⁾.

Tale dottrina attenta all'esito ed inquadramento sovranazionali della ricerca, conclude anch'essa, tramite la valorizzazione delle disposizioni costituzionali – in specie: gli artt. 11 e 117, comma 1, Cost. – che consentono un'apertura del nostro sistema giuridico verso tale contesto internazionale, nel senso di ravvisare già nel nostro ordinamento l'operatività di un limite al livello di imposizione desumibile dai principi Ue ed internazionali che sanciscono l'intangibilità del diritto di proprietà e ne consentono una restrizione solo laddove l'ingerenza dell'ente impositore, nel perseguimento di interessi collettivi, non attenti al nucleo essenziale del rapporto proprietario, riconoscendo, da ultimo, quanto al rapporto tra i diversi interessi coinvolti (pubblici-privati), la bontà del ricorso ad un approccio caratterizzato in termini di stretta proporzionalità.

7. Fattispecie di sovrapposizione (sui redditi) nell'ordinamento tributario italiano.

La forma di tassazione tecnicamente nota come sovrapposizione, con le sue specifiche declinazioni, ha trovato una particolare diffusione nell'ordinamento in vigore prima della riforma tributaria del 1972 e 1973.

Per contro, la sua adozione, quanto meno dal punto di vista della nomenclatura legislativa, è risultata decisamente ridotta nell'ambito del sistema tributario *post*-riforma.

⁽³¹⁾ In questo senso, cfr. S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 41 ss.

Negli ultimi lustri, tuttavia, si è assistito ad un rinnovato interesse del legislatore verso tale forma di imposizione (essenzialmente *sub specie* di «addizionale»), sebbene – come si accennerà al paragrafo finale – il relativo azionamento abbia sostanzialmente perso la caratterizzazione genetica originaria promossa in seno al contesto del coordinamento tra finanza statale e finanza locale.

Di seguito, è appena il caso di passare brevemente in rassegna le principali tipologie di sovrimposizione che si sono sperimentate in Italia nel settore delle imposte dirette sui redditi, la cui ricognizione permette di seguire l'evoluzione storico-legislativa avvenuta nell'ordinamento, suscettibile di costituire utile bussola per la navigazione normativa futura ⁽³²⁾.

8. (*Segue*): le sovrimposte sui redditi fondiari.

L'utilizzo della sovrimposizione come forma di tassazione il cui gettito era destinato agli enti locali si affermò fin dalle prime leggi dell'ordinamento unitario ⁽³³⁾.

Essa trovò applicazione principalmente nell'ambito dell'imposizione diretta sui redditi fondiari, in adesione al principio – ancor oggi attuale – secondo cui le proprietà immobiliari costituiscono il più idoneo e ragionevole presupposto per la tassazione locale, in ragione sia della facilità di accertamento (fondato sul criterio di ubicazione fisica dei cespiti), sia della constatazione circa il loro marcato indice di immediato riscontro dei benefici diretti ed indiretti ascrivibili alla fruizione dei servizi pubblici finanziati dalle spese degli enti territoriali nella cui circoscrizione insistono.

⁽³²⁾ Per una attenta e dettagliata esplorazione storica, si rinvia a G. LORENZON, *Sovrimposte e supercontribuzioni*, cit., 231 ss.

⁽³³⁾ Con la l. 20 marzo 1865, n. 2248, venne estesa a tutto il Regno la disciplina delle sovrimposte fondiarie.

Dal punto di vista tecnico, la struttura di tali sovrimposizioni (*rectius*, sovrimposte) si basava sul sistematico rinvio, per la definizione del presupposto e della base imponibile, alle norme disciplinanti i corrispondenti tributi erariali sul reddito dei fondi rustici e sul reddito dei fabbricati ⁽³⁴⁾.

Il margine di manovrabilità dell'entità delle sovrimposizioni da parte dei comuni e delle province subì, nel corso degli anni, varie e continue modifiche; sino all'organico riordino attuato con il Testo unico della finanza locale approvato con r.d. 14 settembre 1931, n. 1175. In dettaglio, nella parte relativa alle disposizioni generali sulle entrate (tit. III, cap. I), si prevedeva – per l'appunto – la facoltà per tali enti locali, nei limiti ed in conformità delle vigenti leggi, di “sovrimporre” alle contribuzioni dirette sui terreni e sui fabbricati. Più in particolare, nella sezione dedicata precipuamente alle sovrimposte fondiarie, era disposto che l'ente locale potesse azionare la sovrimposizione attraverso la fissazione di alcuni limiti (indicati da un'apposita tabella) e commisurati al *quantum* di imposta erariale; successivamente, però, detto *quantum* di riferimento venne variato dall'imposta erariale al corrispondente reddito imponibile.

Il quadro normativo delle sovrimposte fondiarie, che testimoniano la storica funzione della sovrimposizione quale agile ed elastico strumento tributario locale e che garantiscono agli enti territoriali gran parte dello loro risorse finanziarie, si completa con la previsione in ordine alla facoltà di estensione delle stesse agli aumenti avvenuti nell'imposta erariale sui terreni e fabbricati, nonché con la precisazione della possibilità per i medesimi enti di concedere anch'essi, ai fini delle sovrimposte, le sospensioni, gli sgravi e abbuoni riconosciuti dall'ente impositore centrale sul tributo statale. Tali prerogative normative sanciscono indirettamente l'*autonomia* tecnico-giuridica delle sovrimposte, la cui attuazione, seppur vincolata ai tributi erariali di riferimento, non si riduce a semplice adempimento accessorio.

⁽³⁴⁾ Una esaustiva trattazione della materia si trova in L. EINAUDI - F. REPACI, *Il sistema tributario italiano*, Torino, 1954, 390 ss.

9. (Segue): *l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni.*

Il citato Testo unico della finanza locale del 1931 consentiva, poi, ai comuni, in via ordinaria, ed alle province, attraverso l'applicazione di apposite "addizionali" ⁽³⁵⁾, di istituire *l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni* (cosiddetta "Icap").

Nella pratica del tributo, l'Icap assumeva a proprio presupposto il medesimo riferimento quantitativo dell'imposta di ricchezza mobile ⁽³⁶⁾ e veniva applicata con aliquota differenziata per diverse categorie reddituali. Inoltre, sui redditi esenti dal tributo erariale, la legge consentiva l'applicazione dell'Icap comunale, ma non di quella provinciale, con aliquote che, di regola, superavano i corrispondenti limiti posti in via ordinaria; mentre, in caso di sgravio del reddito assoggettato all'imposta statale, se ne postulava il medesimo trattamento esentativo altresì in ambito Icap (sia comunale che provinciale).

Il peculiare congegno attuativo dell'Icap, con la particolare connessione ed il rapporto di dipendenza strutturale con l'imposta di ricchezza mobile faceva assumere alla prima, ancorché in assenza di una esplicita definizione nominale in tal senso, il carattere giuridico di una *sovrimposta* ⁽³⁷⁾.

10. (Segue): *la sovrimposta comunale sui redditi dei fabbricati.*

Ulteriore più recente esempio di forma impositiva per la quale il legislatore ha usato espressamente la definizione di "sovrimposta" è costituito dalla *sovrimposta comunale sui redditi dei fabbricati* (meglio nota come "SocoF"), la

⁽³⁵⁾ Secondo G. INGROSSO, *La finanza locale*, Napoli, 1962, 49, si tratta di una definizione nominale "impropria", atteso che l'imposta di spettanza provinciale era indipendente dal tributo comunale (basti notare che la prima era applicabile indipendentemente dall'istituzione del secondo), il quale è quindi inidoneo a configurarsi quale principale rispetto a quello riferito alla provincia.

⁽³⁶⁾ Segnatamente, si prendeva a base il reddito per il quale il contribuente figurava iscritto a ruolo agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile per l'annualità impositiva cui si riferiva.

⁽³⁷⁾ In questo senso, cfr. A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 195, nt. 1.; concorde sul punto G. LORENZON, *Sovrimeposte e supercontribuzioni*, cit., 234.

cui facoltà di istituzione da parte dei comuni, ai quali era concessa oltre alla titolarità del relativo gettito anche la competenza per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione e l'irrogazione delle sanzioni, fu prevista (per l'anno 1983) dal d.l. 28 febbraio 1983, n. 55 (conv., con modif., dalla l. 26 aprile 1983, n. 131).

Sotto il profilo attuativo, la Socof si è resa applicabile sul reddito dei fabbricati, così come determinato – salvo talune specifiche detrazioni – ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg), mediante aliquote oscillanti tra l'otto e il venti per cento.

Pur ricalcando sostanzialmente le disposizioni relative al reddito dei fabbricati ai fini delle imposte erariali, la disciplina della Socof definiva nondimeno in maniera specifica gli elementi costitutivi del tributo: il presupposto impositivo, la sua quantificazione (base imponibile), i soggetti passivi, particolari fattispecie soggettive e oggettive di esenzione.

Prescindendo dalla precipue critiche di natura tecnico-giuridica cui prestava il fianco la Socof (che ne hanno, peraltro, giustificato l'abrogazione dopo solo un anno di esperienza) ⁽³⁸⁾, la sua struttura complessiva, con il riconosciuto carattere di autonomia rispetto alle altre imposte erariali ⁽³⁹⁾, avvalorava la tesi favorevole alla relativa sussumibilità alla categoria delle sovrimposte ⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁸⁾ Cfr., *ex plurimis*, A. BERLIRI, *Osservazioni a caldo sulla sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati*, in *Giur. imp.*, 1983, IV, 363 ss.

⁽³⁹⁾ Un tale convincimento è espresso dalla stessa Consulta (v. C. Cost., 23 maggio 1985, n. 159, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 580), chiamata a decidere sui vari profili di presunta illegittimità costituzionale sollevati su alcune parti della normativa *de qua*.

⁽⁴⁰⁾ Di questo parere G. LORENZON, *Sovrimposte e supercontribuzioni*, cit., 235. *Contra* si è posizionato C. CONSOLO, *Profili procedurali della Socof: accertamento, riscossione e contenzioso nella rinata imposizione comunale*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 41, il quale, accentuando l'aspetto procedimentale, nega la natura di sovrimposta alla Socof, sulla scorta della preferenza verso una definizione di sovrimposta, non già fondata – come opta invece il Lorenzon – sul collegamento sistematico di discipline tra loro autonome, bensì quale mera applicazione di un'aliquota ad un imponibile già accertato agli effetti di un tributo erariale.

11. (Segue): *l'imposta locale sui redditi*.

Altro esempio di sovrimposizione, questa volta implicita, è stato ravvisato con riferimento all'*imposta locale sui redditi* (la popolare Ilor), introdotta con il d.p.r. n. 599 del 1973, successivamente disciplinata dal titolo terzo, articoli da 151 a 121, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) approvato dal d.p.r. n. 917/1986, e dipoi abrogata – a decorrere dal 1998 – ad opera del d.lgs. n. 446/1997 istitutivo dell'imposta sulle attività produttive (Irap) ⁽⁴¹⁾.

Inizialmente concepito come un tributo destinato a restituire un minimo marginale di autonomia impositiva agli enti locali, per questo motivo esso è stato definito come imposta “locale”; con la seguente evoluzione legislativa, si è instaurato, tuttavia, un diverso regime tributario, sancito in via definitiva dal Tuir, per cui, nella definitiva configurazione dell'Ilor, della natura di imposta territoriale è rimasto soltanto il termine “locale” lasciato nella denominazione di tributo ⁽⁴²⁾.

Per converso, l'Ilor ha costituito un'imposta erariale di natura reale, in quanto intesa a recare una imposizione (diretta) sul reddito di fonte patrimoniale, essendo volta a colpire tutti quei redditi che erano caratterizzati

⁽⁴¹⁾ In particolare, a partire dal 1° gennaio 1998, perseguendo un chiaro scopo di semplificazione del sistema preesistente, unitamente all'introduzione dell'Irap, il legislatore, con l'art. 36 del citato decreto legislativo, ha contemporaneamente soppresso i seguenti tributi e contributi: a) i contributi per il servizio sanitario nazionale, di cui all'art. 31, l. 28 febbraio 1986, n. 41, all'art. 1, terzo comma, l. 31 dicembre 1961, n. 1443, all'art. 20, ultimo comma, l. 12 agosto 1962, n. 1338; b) la quota (eccedente) di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi, di cui all'art. 27, l. 9 marzo 1989, n. 88; c) l'imposta locale sui redditi (Ilor); d) l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (Iciap), di cui al titolo I, d.l. 2 marzo 1989, n. 66 (conv., con modif., dalla l. 24 aprile 1989, n. 144); e) la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, di cui all'art. 24, tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641; f) l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con d.l. 30 settembre 1992, n. 394 (conv., con modif., dalla l. 26 novembre 1992, n. 461).

⁽⁴²⁾ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 669-670, il quale ha spiegato *de plano* la “realità” del tributo alla stregua della funzione discriminante che l'Ilor era chiamata ad assolvere: «allo scopo di attuare l'auspicata discriminazione qualitativa dei redditi è infatti necessario far riferimento ai singoli redditi del soggetto passivo del tributo, individuati sulla base della rispettiva fonte, piuttosto che al complesso dei redditi percepiti dallo stesso, e quindi distinguere i redditi non in funzione del soggetto che li possiede ma in funzione della fonte che li produce».

dal concorso alla loro produzione di un certo patrimonio ⁽⁴³⁾, in relazione alla sua maggiore attitudine alla contribuzione, senza tenere alcun conto, per la sua applicazione alle varie categorie di reddito, della situazione personale o familiare del contribuente ⁽⁴⁴⁾.

Ebbene, si è sottolineato ⁽⁴⁵⁾ come, alla luce del suo paradigma applicativo, l'Ilor assuma in realtà il carattere di *sovrimposta* rispetto all'Irpef ed all'Irpeg, alla cui normativa viene fatto sistematico rimando, sia per la individuazione dei redditi oggetto di imposizione sia per la quantificazione della base imponibile.

Varrebbero, inoltre, a suffragare una siffatta conclusione due constatazioni attinenti alla tecnica impositiva: la previsione di peculiari disposizioni postulanti l'imponibilità dei redditi esenti da Irpef/Irpeg; l'esclusione soggettiva concessa a favore delle persone fisiche esonerate dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La qual cosa si sostanzierebbe, nonostante si tratti per l'Ilor di un proprio presupposto e di una propria base imponibile, come testimonierebbero le specifiche norme dettate in materia di esclusione oggettiva, di territorialità, di tassazione separata, di deduzioni, atte semmai ad escluderne in modo certo ed univoco la natura di addizionale.

Parimenti ininfluenti ai fini della (de)qualificazione del tributo è reputata l'identità del soggetto impositore e degli organi competenti per l'accertamento: pur differenziando in ciò l'Ilor dalle tradizionali sovrimposte, essa non appare di ostacolo alla integrazione di una tale forma impositiva, dacché l'autonomia di quest'ultima è apprezzabile anche unicamente in termini strutturali, a prescindere dal riferimento soggettivo dell'ente impositore.

⁽⁴³⁾ Nella sua formulazione finale, accordata ai pronunciamenti della Corte Costituzionale, la disciplina dell'Ilor disponeva che il presupposto dell'imposta era costituito dal possesso di redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi prodotti nel territorio dello Stato.

⁽⁴⁴⁾ Sui caratteri dell'Ilor, per tutti, cfr. A. E. GRANELLI, *Contributo allo studio dell'imposta locale sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 873 ss., e ID., *Redditi (imposta locale sui)*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, VI, 1986, 387 ss.

⁽⁴⁵⁾ Vedasi G. LORENZON, *Sovrimposte e supercontribuzioni*, cit., 239-240.

Sempre *in subiecta materia*, è da ricordare l'*addizionale straordinaria all'Ilor*, introdotta dall'art. 4 del d.l. 22 dicembre 1981, n. 787 (conv., con modif., dalla l. 26 febbraio 1982, n. 52), la quale, a partire dall'anno 1982 e fino all'esercizio 1985, venne applicata nella misura dell'otto per cento dell'imposta dovuta, di cui seguiva pedissequamente la disciplina senza alcun profilo di autonomia, e che è stata poi praticamente conglobata nella percentuale unica elevata al sedici e due per cento a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1986.

12. (Segue): l'*addizionale straordinaria all'Irpeg*.

Con riferimento ai precedenti storici in materia di imposta sul reddito delle persone giuridiche, giova rammentare che, in passato, si è già sperimentata l'introduzione di una specifica forma di sovrimposizione in tale ambito.

Si allude, segnatamente, all'*addizionale straordinaria all'Irpeg* prevista dal già menzionato art. 4 d.l. 22 dicembre 1981, n. 787 (conv., con modif., dalla l. 26 febbraio 1982, n. 52), la quale, simmetricamente alla coeva succitata addizionale straordinaria all'Ilor, si computava direttamente sul tributo principale nella analoga misura dell'otto per cento.

E' appena il caso di ricordare che l'*addizionale Irpeg* in esame ha, in ogni modo, operato per un tempo assai limitato, atteso che è stata oggetto di soppressione ad opera dell'art. 6 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688 (conv., con modif., dalla l. 27 novembre 1982, n. 873), il quale l'ha sostanzialmente riassorbita nella percentuale unica ordinaria dell'Irpeg elevata al trenta per cento a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 1982.

13. (Segue): le addizionali regionale e comunale all'Irpef.

In conclusione di questa breve e sintetica rassegna, non può trascurarsi, per rilevanza ordinamentale e quali-quantitativa, nonché per significatività di impatto socio-economico, di accennare ad altri più attuali esempi di sovrimposizione relativamente a cui il legislatore ha usato una delle declinazioni nominali classiche qui studiate.

Essi possono annoverarsi nelle soluzioni legislative ancora in vigore: è il caso delle vigenti *addizionali regionale e comunale all'Irpef*, introdotte nell'ambito dell'importante (e continuamente in evoluzione) processo di decentramento fiscale.

L'addizionale regionale è stata istituita, a decorrere dal periodo d'imposta 1998, in ossequio alla precipua delegata contenuta nell'art. 3, comma 143, lett. a), della l. 23 dicembre 1996, n. 662, dall'art. 50 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante – tra l'altro – l'introduzione dell'Irap e il riordino della disciplina dei tributi locali.

L'istituzione dell'addizionale comunale, la cui decorrenza è stata prevista a partire dal 1° gennaio 1999, si deve ad un provvedimento riservato unicamente *ad hoc*, ossia il d.lgs. 28 settembre 1998, n. 360, emanato in attuazione di apposita norma di delega contenuta all'art. 48, comma 10, della l. 27 dicembre 1997, n. 449 (come modificato dall'art. 1, comma 10, della l. 16 giugno 1998, n. 191).

In considerazione del complessivo congegno attuativo delle anzidette addizionali, oltre ad accordare una certa appropriatezza nominalistica, può ravvisarsi il recupero della relativa funzione storica, quale strumento d'azione della finanza locale, che lo sdoppiamento dei soggetti impositori (ente statale, agli effetti dell'imposta principale, ed ente territoriale, agli effetti dell'addizionale) è in grado di garantire.

Ed invero, nell'attuale ordinamento giuridico, le menzionate addizionali rappresentano due cardini del sistema federalistico fiscale ridisegnato dai

decreti legislativi (e loro successive modificazioni ed integrazioni) attuativi della legge di delega n. 42 del 5 maggio 2009, vale a dire: il d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, per la fiscalità regionale, e il d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, per la fiscalità municipale.

14. *Recente proliferazione di forme di sovrimposizione nell'ambito dell'Ires.*

Se si esclude la brevissima esperienza legislativa vissuta dalla ricordata addizionale straordinaria alla (previgente) Irpeg ⁽⁴⁶⁾ degli anni ottanta, il settore tributario della imposta sui redditi societari non ha prestato volentieri il campo alla esplorazione di diverse forme di sovrimposizione, sottraendosi quindi al maggior fermento registratosi invece nell'ambito della tassazione personale sui redditi.

Tuttavia, nella cronaca normativa degli ultimi anni, lo strumento di politica fiscale rappresentato dal paradigma tributario della sovrimposizione ha suscitato nuovamente e – soprattutto – rinnovatamente l'interesse del legislatore.

Si è testè puntualizzato che la nuova attenzione legislativa abbia assunto una veste “rinnovata” non a caso: essendo, invero, *non solum* – come appena descritto – assai meno frequente che fattispecie impositive sovrapposte abbiano in passato indulto al settore della fiscalità societaria, *sed etiam* rivelandosi la prima volta che tale forma di tassazione sia stata sperimentata precipuamente entro il perimetro d'azione della (nuova) *imposta sul reddito delle società* (i.e. l'Ires).

⁽⁴⁶⁾ E' appena il caso di ricordare che l'Iperg è stata sostituita dall'imposta sul reddito delle società, denominata Ires, a decorrere dal 1° gennaio 2004, a seguito della (parziale) attuazione della riforma del sistema fiscale statale contemplata dalla legge delega n. 80 del 7 aprile 2003, avvenuta con l'emanazione del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, recante le disposizioni per la «Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80».

Questo comparto impositivo, nel breve volgere di poco più di un lustro, ha assistito alla proliferazione di ben quattro fattispecie di prelievi sovrimposti.

Tutti accomunati dalla prerogativa di configurarsi quali (ulteriori) strumenti di fiscalità *erariale*, essi hanno visto sfumare la radice storico-genetica ascrivibile al congegno della sovrimposizione e sussimibile alla strutturazione del coordinamento tra finanza centrale e finanza locale.

Si allude, più segnatamente, ai seguenti (e quasi coevi) tributi, enumerati in ordine cronologico di istituzione:

- 1) «addizionale» all'Ires ⁽⁴⁷⁾ a carico delle imprese produttrici-distributrici di materiale pornografico e di incitamento alla violenza, nonché di sollecitazione televisiva onerosa della credulità popolare, di cui all'art. 1, comma 466, della legge 23 dicembre 2005, n. 266;
- 2) «addizionale» all'Ires a carico delle imprese operanti nei settori petrolifero, del gas ed energetico, di cui all'art. 81, commi da 16 a 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (conv., con modif., dalla legge 6 agosto 2008, n. 133);
- 3) «addizionale» all'Ires a carico delle imprese ad elevata capitalizzazione operanti nei settori petrolifero ed energetico, di cui all'art. 3 della legge 6 febbraio 2009, n. 7;
- 4) «maggiorazione» all'aliquota Ires a carico delle “società di comodo” (indicate nell'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994), di cui all'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*novies*, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (conv., con modif., dalla legge 16 settembre 2011, n. 148).

Il tipo di sovrimposizione segnato al punto *sub* 1), denominato – in virtù dell'esercizio di sintesi operato dalla vulgata giornalistica – omnicomprensivamente “porno *tax*”, si deve al maturare di una coscienza legislativa intorno all'idea di un tributo a caratterizzazione “etica”, la cui ispirazione è tratta da analoghi regimi di sovrimposizione già adottati in altri

⁽⁴⁷⁾ Per completezza informativa, deve sottolinearsi che tale addizionale trova applicazione anche nei confronti delle imprese soggette all'Irpef, nonché degli esercenti arti e professioni. Solo per sistematica di trattazione, pertanto, nel testo si argomenterà unicamente con riferimento all'Ires.

Paesi, e in particolare rifacendosi al paradigma normativo delineato dal legislatore francese. L'introduzione dell'addizionale risponde ad una logica impositiva che sottende la valorizzazione di un elemento di natura "extrafiscale", nella dichiarata e convinta consapevolezza di poter/dover legittimamente adoperare la politica tributaria come strumento di indirizzo delle scelte dei consumatori-contribuenti, assumendo ad oggetto della tassazione, e – *quoad effectum* – disincentivandoli, elementi e manifestazioni del comportamento umano che si pongano in aperta collisione con le statuizioni costituzionali che prevedono la tutela degli inalienabili (prioritari) principi di carattere etico-sociale.

Quella che, mercè il nome di battesimo attribuitole dallo stesso ideatore, viene oramai comunemente appellata "Robin Hood tax", indicata al punto *sub* 2), è stata presentata all'insegna della equità e perequazione impositiva. Essa sottende la filosofia di fondo di sottrarre a produttori e venditori di energia da fonti fossili i margini di profitto *extra* (cosiddetti "guadagni di congiuntura"), assunti iniquamente introitati ed ascrivibili a condotte economiche di mercato opportunistiche e speculative, consistenti nell'escrabile approfittamento delle oscillazioni al rialzo delle quotazioni del petrolio per aumentare i prezzi dei prodotti derivati, salvo poi accusare una sistematica vischiosità in diminuzione nei momenti di ribasso della materia prima.

La forma di sovrimposizione menzionata al punto *sub* 3), che, grazie alla semplificazione propria del gergo mediatico, è nota come "Libia tax" (ovvero, in alternativa ed in ragione del "ristretto" – *sic!* – ambito soggettivo di applicazione, anche "Eni tax"), è contemplata dalla legge di ratifica ed esecuzione del Trattato di amicizia, partenariato e cooperazione tra la Repubblica italiana e la Grande Giamahiria libica popolare socialista, stipulato a Bengasi il 30 agosto 2008. Il peculiare tributo, fissato nella misura del quattro per cento dell'utile *ante*-imposte (e dovuto, tuttavia, a condizione che dal conto economico risulti un'incidenza fiscale inferiore al 19 per cento), è destinato alla copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'attuazione del Trattato

medesimo. Mette conto segnalare che, in data 26 febbraio 2011, a causa dello scoppio del conflitto civile in Libia e della conseguente presa di distanza di fronte all'evidente bagno di sangue che il *leader* libico Muammar Gheddafi stava imponendo al suo stesso popolo, l'Italia ha annunciato – per bocca dell'allora ministro della difesa Ignazio La Russa – la “sospensione” di tale Trattato. D'altro canto, il capo del Consiglio nazionale di transizione libico, in visita a Roma il 15 dicembre 2011, ha espresso “alcune riserve” su taluni punti inclusi nell'accordo, suscettibili di essere opportunamente ridiscussi tra i due Paesi. In questo senso, in data 21 gennaio 2011, è stato sottoscritto, nella capitale libica, con il *premier* del governo provvisorio insediatosi all'indomani della destituzione di Gheddafi, la «Tripoli *declaration*», ossia le linee guida di un nuovo patto che punta a «rafforzare amicizia e collaborazione nel quadro di una nuova cornice di rapporti bilaterali e multilaterali», sulla base dei cambiamenti avvenuti nel Paese africano; tale accordo disegna una nuova *road map* delle relazioni tra i due Stati, in cui è sancita la cooperazione economica, tecnica e scientifica fra i due Paesi, nonché previsto il varo di un sistema di accertamento di crediti e debiti reciproci.

La specie di sovrimposizione di cui al punto *sub* 4) si applica sui redditi prodotti dalle società di comodo (*rectius*, presunte non operative) a decorrere – in via generale – dal periodo d'imposta 2012. Il previsto inasprimento tributario dell'aliquota Ires, determinato in misura pari al dieci e cinquanta per cento, si propone evidentemente il fine di disincentivare ulteriormente il ricorso a tali strutture societarie e, al tempo stesso, ottenere maggiori entrate erariali. Ed invero, con questa misura fiscale, il legislatore interviene – peraltro con una metodologia che si pone su un versante differente rispetto a quello seguito in passato con i pregressi provvedimenti di mero ampliamento della soggettività passiva d'imposta – penalizzando quei soggetti del diritto, pur di formale legittima istituzione, ma la cui costituzione e gestione sono ritenute, al verificarsi di determinati presupposti, confliggenti con l'obbligo della pubblica contribuzione, dacché espressione di forme evasive/elusive o comunque di

occultamento della ricchezza (si parla, al riguardo, di abuso della personalità giuridica.

Orbene, come anticipato nelle *Note introduttive*, i tributi “addizionali” riferiti ai primi due punti sopraelencati (*subb* 1 e 2), vale a dire le soprannominate “porno *tax*” e “*Robin Hood tax*”, formeranno l’oggetto specifico della presente trattazione.

L’opzione operativa per siffatto campo di indagine si è ascritta al peculiare collegamento che la disciplina istitutiva dei prescelti tributi presuppone con tematiche di rilevante interesse ed attualità, sia sotto il profilo scientifico e legislativo, sia dal punto di vista dell’attenzione giurisprudenziale e dottrina.

In particolare, quanto alla “porno *tax*”, vengono chiamati in causa, per un verso, i significativi temi inerenti alla “eticità” della imposizione e all’utilizzo della tassazione in una logica “*extrafiscale*”, e, per altro verso, la speciale declinazione in questo ambito della delicata questione sottesa alla tutela del canone di “capacità contributiva”.

Con riferimento alla “*Robin Hood tax*”, emergono aspetti teorici e pratici di speciale e sensibile attrattiva meritevoli di investigazione, che possono compendiarsi: nello studio del binomio equità-ragionevolezza della tassazione alla luce dei parametri impositivi ontologico e teleologico; nell’(ab)uso di una tipologia di prelievo dall’anima marcatamente “finanziaria” (o – altrimenti detto – nella ricerca singolare dei limiti al dispotismo della *ragion fiscale*).

CAPITOLO SECONDO

L'«ADDIZIONALE» SU MATERIALE PORNOGRAFICO E DI INCITAMENTO ALLA VIOLENZA E SULLA SOLLECITAZIONE TELEVISIVA DELLA CREDULITÀ POPOLARE (COSIDDETTA “PORNO-TAX”)

SOMMARIO: **1.** Premessa: la difficile genesi del tributo. - **2.** La disciplina applicativa. - **2.1.** La legge istitutiva del 2005. - **2.2.** La modifica legislativa del 2008. - **2.3.** Il decreto presidenziale di attuazione. - **2.4.** Le istruzioni amministrative: per il versamento del tributo. - **2.5.** (Segue): per la dichiarazione dei redditi tassati e la liquidazione dell'addizionale. - **2.6.** L'intervento normativo residuale del 2009. - **3.** Le definizioni rilevanti ai fini dell'attuazione del tributo. - **3.1.** Il concetto di “pornografia”. - **3.2.** La nozione di «materiale di incitamento alla violenza». - **3.3.** La definizione di «sollecitazione della credulità popolare». - **4.** Il gettito erariale tra stime, previsioni e incassi. - **5.** Le criticità applicative. - **5.1.** L'asserita retroattività (non autentica) del tributo. - **5.2.** La (non) debenza dell'acconto maggiorato del 2006. - **5.3.** Sulla (dubbia) legittimità dello strumento legislativo usato per estendere l'ambito soggettivo di applicazione del tributo. - **5.4.** La eccessiva onerosità dell'addizionale. - **5.5.** La traslazione dell'onere fiscale sui consumatori. - **6.** Ricostruzione della *ratio legis* e rapporto fisco-etica. - **7.** Sindacato di legittimità costituzionale alla luce del principio di capacità contributiva. - **7.1.** Teoria della capacità contributiva “rafforzata”. - **7.2.** Teoria della capacità contributiva “distributiva”. - **8.** La selettività del tributo. - **9.** Il parallelo con l'imposta straordinaria sui profitti di guerra. - **10.** Natura giuridica del tributo.

1. Premessa: la difficile genesi del tributo.

Quella che, mercè la semplificazione propria del gergo giornalistico, viene oramai comunemente – e omnicomprensivamente – denominata “porno-tax” affonda le proprie radici in un passato non recente e racconta di una origine travagliata.

Essa fu prospettata ufficialmente, per la prima volta, nel 2002 dal deputato dell'allora partito politico *Forza Italia* on. Vittorio Emanuele Falsitta, avvocato tributarista (già relatore della legge delega per la riforma fiscale statale

del 2003) ⁽¹⁾, in sede di disegno di legge Finanziaria per il 2003, con l'intento di contrastare la pornografia nelle sue plurime e multiformi configurazioni ⁽²⁾.

Tuttavia, a dispetto dell'entusiasmo *bipartisan* registratosi all'indomani della presentazione – in fase di emendamenti alla Finanziaria – della proposta, tale prima versione registrò un inatteso fallimento, non riscontrando un fattivo e convinto accoglimento in seno all'assemblea parlamentare; pertanto, fu subito accantonata.

Come emerge dai lavori parlamentari ⁽³⁾, dopo l'intervento del deputato proponente, tutto centrato sul “Fisco etico”, la maggioranza si divide subito, sviluppandosi, di seguito, un dibattito nel quale si sovrappongono due piani. Il primo è quello dei “valori”: Stato laico contro Stato etico (con la richiesta, poi, da parte delle opposizioni di centro-sinistra, di soppressione degli emendamenti giacché – in sintesi – tassare la pornografia avrebbe significato legittimarla); il secondo si sviluppa su un livello, decisamente “più materiale”, appuntandosi sulla opportunità o meno di aumentare il prelievo fiscale su un settore particolarmente profittevole. Le risultanze del voto, con la bocciatura degli emendamenti di interesse, danno ragione non solo di un clima politico ancora acerbo a recepire siffatta nuova imposizione, ma anche delle molte paventate pressioni lobbistiche.

⁽¹⁾ Legge 7 aprile 2003, n. 80.

⁽²⁾ La misura ideata, inserita nell'art. 12 (rubricato «Prelievo speciale sugli utili derivanti dalla produzione, dalla vendita e da altre forme di sfruttamento di materiale pornografico») del disegno di legge, disponeva – in estrema sintesi – un prelievo aggiuntivo sui redditi dell'industria pornografica pari al 25 per cento, un incremento dell'aliquota Iva riferita alle pubblicazioni pornografiche e un inasprimento significativo delle sanzioni pecuniarie dovute in caso di elusione del tributo.

Non è inutile segnalare che, all'epoca di tale proposta originaria, il mercato dell'*hard* in Italia aveva dimensioni imponenti (fonte dati: indagine del quotidiano *La Repubblica* del 17 ottobre 2002): 400 mila le videocassette annue vendute, circa 300 i film a luci rosse girati all'anno, 40 le case di produzione specializzate, diffusione a macchia d'olio sul territorio dei circa 2.500 *sexy-shop*, 1200 le *hot-line* telefoniche, 35 mila i siti *hard* sulla rete *web*, diverse migliaia gli utenti abbonati a *pay-tv* specializzate nel genere. Tutto per un fatturato che si aggirava complessivamente intorno ai 1.000 milioni di euro, calcolando il mercato delle *pay per view*, dell'*home video*, dell'oggettistica e dell'abbigliamento intimo.

⁽³⁾ Cfr. resoconto stenografico della seduta della Camera dei Deputati n. 219 del 7 novembre 2002.

Si dovette attendere 4 anni circa affinché i tempi fossero più propizi e si maturasse una coscienza legislativa condivisa (o, perlomeno, maggioritaria) sull'argomento. Invero, l'idea di un tributo a caratterizzazione "etica" fu rilanciata formalmente dalla relatrice alla manovra finanziaria per l'anno 2006, anch'ella forzista, on. Daniela Santanchè, traendo ispirazione da analoghi regimi di sovrimposizione già adottati in altri Paesi, e segnatamente rifacendosi al paradigma normativo delineato dal legislatore francese. Fu così, allora, che l'"addizionale" *de qua* ⁽⁴⁾ si fece spazio in sede di dibattito parlamentare dedicato alla sessione di bilancio, a seguito di apposito emendamento presentato in seconda lettura alla Camera dei Deputati, riuscendo alla fine a conquistare un posto, per l'appunto, nella legge n. 266/2005, recante le «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato» (c.d. "legge Finanziaria 2006").

Ma il recepimento nel testo di legge non era sufficiente a garantire la piena efficacia al nuovo tributo, dacché si rendeva necessaria l'emanazione, da parte del Presidente del Consiglio dei Ministri, di un decreto attuativo delle disposizioni varate. Senonché, tale attuazione è rimasta inevasa per diversi anni, forse per un transeunte ripensamento governativo.

Si è dovuto attendere il 2008, e in particolare la manovra "anti-crisi" d'autunno, approvata con decreto-legge n. 185/2008, per annotare un nuovo slancio dell'addizionale, con innovazione della relativa normativa a seguito di specifica estensione applicativa. Attesa la *sedes materiae* in cui sono state inserite le disposizioni emendative, non è peregrino opinare che, oltre alla riconquista del convincimento politico-legislativo all'attivazione dell'addizionale, nella scelta abbiano pesato altresì le crescenti ed emergenziali esigenze di gettito.

Siffattamente rispolverato, il nuovo tributo non ha tardato poi a veder compiutamente perfezionata la sua disciplina: dapprima, è seguito il decreto presidenziale di attuazione (marzo 2009); successivamente, sono state diramate

(4) Preme avvertire che nel prosieguo della trattazione si discorrerà di «addizionale», così come nominata nel testo legislativo, con la riserva, tuttavia, di rinviare all'ultimo paragrafo del presente Capitolo l'indagine circa la reale natura del nuovo tributo.

le istruzioni amministrative contenenti i codici-tributo per il versamento d'imposta (aprile 2009).

L'addizionale, da ultimo, è stata interessata da una ulteriore disposizione contenuta nel provvedimento anticrisi d'estate 2009, il decreto-legge n. 78/2009, con cui, al fine della sua attuazione, è stata prevista la facoltà di sottoscrivere appositi accordi di collaborazione tra l'Agenzia delle entrate e talune entità della pubblica amministrazione. A tutt'oggi, non v'è traccia alcuna di tali intese.

Sempre nella stessa disposizione del decreto n. 78, infine, si provvede a stabilire altresì la destinazione delle eventuali maggiori entrate ritraibili dall'addizionale, ulteriori rispetto a quelle già previste con il succitato provvedimento modificativo del 2008.

2. La disciplina applicativa.

Come desumibile dalla evoluzione storico-legislativa, appena raccontata, per la piena operatività del tributo si è dovuto attendere alcuni anni dopo la sua istituzione formale.

Tale lento e progressivo incedere legislativo autorizza ad asserire di trovarsi in presenza di una normativa *a perfezionamento graduale pluriennale*, connotata da una fattispecie impositiva *ad applicazione integrale simultanea*.

Di seguito, si passano in rassegna – puntualmente ed in ordine cronologico – gli interventi normativi ed amministrativi che hanno consentito il definitivo funzionamento del tributo.

2.1. La legge istitutiva del 2005.

L'addizionale in commento è stata istituita dall'art. 1, comma 466, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, recante le «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato» (ossia la cosiddetta “legge Finanziaria per l'anno 2006”).

Tale disposizione esordisce specificando i soggetti passivi e l'ambito oggettivo del neotributo: esso è posto a carico delle imprese ⁽⁵⁾ che esercitano attività di «produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di incitamento alla violenza» (d'ora innanzi, per semplificazione espositiva, denominate semplicemente “attività tassate”).

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione, qui d'interesse, si tratta, più in particolare, degli operatori economici rientranti nel seguente inventario (di cui all'art. 73 del Tuir):

- a) società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2000, società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- d) società e gli enti di ogni tipo, compresi *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

⁽⁵⁾ Per completezza informativa, deve sottolinearsi che tale addizionale trova applicazione anche nei confronti delle imprese soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), nonché degli esercenti arti e professioni. Solo per comodità di esposizione, pertanto, nel testo si argomenterà unicamente con riferimento all'Ires, avvisando che le considerazioni ivi svolte sono valide anche relativamente al settore dell'imposta personale.

Come di agevole intuizione, poi, l'addizionale è destinata a colpire tutta la filiera dell'industria pornografica e di quella produttrice di materiale di incitamento alla violenza. La latitudine della nozione appare talmente vasta da ricomprendere tutti gli operatori economici che, in maniera diretta o indiretta, sono interessati alle enunciate fasi del ciclo industriale.

Sono, così, da considerare incisi dal tributo le società di produzione (editoriali, cinematografiche, informatiche, eccetera) del predetto materiale (*fase a monte*), nonché coloro che si occupano della sua diffusione (*fase a valle*), ovverosia i distributori (corrieri, trasportatori), i venditori (edicole, rivenditori, *sexy-shop*) e i gestori dei luoghi di relativa rappresentazione (sale cinematografiche, teatri, discoteche, *club-privé*).

Qualche dubbio sorge in ordine ai soggetti che forniscono/prestano alcuni beni/servizi “accessori” alle predette attività. Si tratta, a mero titolo esemplificativo, della pletora di imprese di supporto tecnico alla produzione vera e propria (che si occupano, cioè, di luci, suoni, doppiaggio, costumi, pulizia e via elencando). In proposito, l'interpretazione letterale della norma indurrebbe ad escludere tali soggetti dall'alveo applicativo del tributo, giacché questi non svolgono precipuamente alcuna delle attività tassate. Nondimeno, alla luce delle riflessioni – che si formuleranno in appresso – in ordine alla *ratio legis* sottesa all'introduzione dell'addizionale, parrebbe preferibile assentire ad una estensione interpretativa dell'area di operatività di quest'ultima ⁽⁶⁾, facendo appello all'argomento teleologico che si appunta *non solum* sull'evocato intento del legislatore di penalizzare fiscalmente le anzidette attività “a consuntivo”, disincentivandone la realizzazione, *sed etiam* sulla volontà specifica di dissuadere la relativa industria “in via preventiva”, anche scoraggiando i rapporti negoziali

⁽⁶⁾ Sulla relazione tra interpretazione estensiva e (integrazione) analogica, vedasi, in particolare, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 194 ss., il quale attentamente evidenzia come «da prima sarebbe pur sempre una ricostruzione del “vero” significato della disposizione e dunque della reale portata della “intenzione del legislatore”, mentre «da seconda finirebbe per espandere la portata dell'enunciato a casi non previsti, assumendo una valenza additiva ed incrementativa». Più in generale, sull'argomento, cfr. l'interessante ricostruzione di G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

con le terze economie di supporto. In ciò riconoscendo una sorta di *vis attractiva* verso la tassazione aggravata.

La misura del prelievo è determinata con una aliquota d'imposta pari al 25 per cento. Come facilmente quantificabile, si è in presenza di un sostanziale raddoppio della imposizione societaria (considerando l'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società – d'ora innanzi, semplicemente "Ires" – del 27,5 per cento); si tratta di un inasprimento fiscale di un singolo settore economico che – al netto delle caratterizzazioni di ordine ontologico e teleologico illustrate *infra* – ha destato non poche perplessità di natura metodologica e sistematica.

Trattandosi di un inasprimento *strutturale* dell'aliquota ordinaria dell'Ires, sarebbe stato magari più opportuno, dal punto di vista della tecnica legislativa, inserire la modifica nella *sedes materiae* appropriata, ossia nel *corpus* dell'art. 77 del Tuir, recante, precipuamente, le disposizioni in tema di «Aliquota dell'imposta» (societaria).

Il comma 466 citato prosegue, al secondo periodo, dichiarando la base imponibile su cui applicare il tasso percentuale di legge: questa è formata dalla quota del reddito complessivo netto proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei ricavi derivanti dalle attività tassate rispetto all'ammontare totale dei ricavi conseguiti.

Esemplificando: ipotizzata un'impresa multiattività, si supponga che l'ammontare dei ricavi derivanti dalle attività tassate sia pari a euro 100, a fronte di ricavi totali di euro 400, e che il reddito complessivo netto sia pari a euro 120 (assumendo una redditività complessiva del 30%). Da tale scenario, si calcola una base imponibile dell'addizionale in proporzione al rapporto: $100/400=1/4$ (ossia ricavi tassati sul totale dei ricavi), da cui si ottiene un reddito assoggettabile all'addizionale di importo pari a euro 30 (dato dal prodotto: $120 \times 1/4$).

Per coerenza sistematica, anche la riportabilità/compensabilità di eventuali perdite (pregresse) dovrebbe assumersi nella predetta omologa misura proporzionale.

Sempre secondo la summenzionata disposizione, il rapporto tra l'ammontare dei ricavi tassati e quelli complessivi vale nondimeno ai fini della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi a beni e servizi utilizzati promiscuamente dall'impresa.

Tale regola di deduzione, ad una lettura approfondita, parrebbe *pleonastica*: il criterio di determinazione (della quota) del reddito rilevante sulla base del computo di proporzionalità già reca seco la rilevanza proporzionale – oltre che dei ricavi, altresì – dei componenti negativi di reddito. A meno che la specificazione sul versante dei costi promiscui non intenda significare qualcos'altro. Invero, posto che il visto criterio del rapporto attribuisce rilevanza parziale (*rectius*: proporzionale) a tutti i costi d'impresa (promiscui, afferenti e non afferenti alle attività tassate), a detta specificazione potrebbe assegnarsi – volendo ad essa pur conferire valore autonomo, e non meramente ricognitivo – il compito di (confermare la regola della proporzionalità per i costi promiscui e al contempo) disconoscere la deducibilità dei costi non afferenti alle attività tassate. Ma, in questa ipotesi, allora, la formula della legge avrebbe dovuto essere meglio espressa. Senza sottovalutare, inoltre, che, in tal modo, si importerebbe un parametro di “analiticità” (necessario, peraltro, per recuperare la piena deduzione dei componenti negativi afferenti) atto a confliggere con il canone-base di proporzionalità nella imputazione del reddito imponibile prescelto in via principale dallo stesso legislatore. Analiticità, d'altronde, che non trova alcun riscontro né nel modello di dichiarazione dei redditi né nelle relative istruzioni compilative ⁽⁷⁾. Risulta preferibile, in definitiva, aderire ad una esegesi svalutativa della portata precettiva della specificazione normativa *de qua*, ratificando quindi il suo carattere pletorico. Ad

⁽⁷⁾ Cfr. Modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali “Unico 2011 – SC” e istruzioni per la sua compilazione.

ogni modo, per evitare i deleteri effetti scaturenti dall'aporia esegetica, sarebbe oltremodo auspicabile un intervento legislativo chiarificatore sul punto.

Quanto ai profili contabili, si è ritenuto sufficiente, allo scopo della rilevazione dei ricavi tassabili, la istituzione di appositi registri sezionali, atti a consentire la loro specifica individuazione ⁽⁸⁾.

E' ovvio, poi, che i menzionati *pro-rata* di imponibilità e deducibilità (nonché la contabilizzazione distinta dei componenti di reddito) acquistano senso economico-giuridico solo allorché si tratti di imprese esercenti più attività economiche (sia tassate che non); risultando, per contro, chiara l'integrale rilevanza tributaria di tutti i componenti positivi e negativi di reddito per le imprese esercenti unicamente attività tassate (oltre che superflua la rilevazione separata).

Con riferimento alla (prima) applicazione della nuova addizionale, merita di essere precisato come assuma rilievo la *produzione del reddito*, non già l'esercizio delle attività tassate, nel senso che devono considerarsi assoggettati al prelievo tutti i prodotti e i servizi scaturenti dalle attività gravate da cui derivano ricavi e redditi imputabili al periodo d'imposta di efficacia del tributo, anche se tali prodotti/servizi siano riferiti a produzioni antecedenti alla sua vigenza.

Vale solo la pena, inoltre, di segnalare che, in assenza di reddito (a causa, ad esempio, di un esercizio chiuso in perdita), nessuna base imponibile può essere (positivamente) valorizzata e, conseguentemente, nessuna (Ires né) addizionale risulta dovuta. Al riguardo, appare lecito domandarsi se, per caso, non sarebbe più appropriato implementare ulteriori parametri impositivi, di cautela o salvaguardia per l'erario, che tengano in dovuto conto una tale evenienza, specie allo scopo di recuperare materia impositiva nelle ipotesi in cui la redditività dell'attività tassata sia erosa tramite la compensazione di perdite fiscali realizzate nell'esercizio di altre attività (non tassate). Ciò, comunque, per

⁽⁸⁾ Vedasi T. LAMEDICA, *Asterischi. Finanziaria 2006. «Porno tax»: aspetti contabili e riflessi penali*, in *Corr. trib.*, 2006, 372.

garanzia del contribuente, potrebbe esser concretato pur senza pervenire alla previsione di un prelievo svincolato *tout court* dal reddito ⁽⁹⁾.

Quanto, invece, all'onere riferito al tributo, se ne stabilisce la sua indeducibilità ai fini delle «imposte sui redditi». La testuale esclusione dal concorso, in qualità di componente negativo di reddito, alla base imponibile delle sole imposte sui redditi lascerebbe presupporre – in fedele accordanza all'*argumentum a contrario* espresso dal brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* – che il legislatore non abbia voluto estendere la irrilevanza (*i.e.* indeducibilità) dell'onere del tributo agli effetti del calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive (d'ora in poi, semplicemente "Irap"), che imposta sul reddito notoriamente e pacificamente non è ⁽¹⁰⁾. Invero, in difetto di norma, non sembrerebbe – in specie – lecito procedere ad un siffatto allargamento della valenza dell'enunciato.

Se non fosse che in segno opposto militano le argomentazioni (su cui poggia l'interpretazione logica) sopra formulate in ordine alla forza di attrazione in direzione del massimo disfavore possibile dell'industria tassata. In questo senso, oltre al ricordato argomento teleologico-funzionale, soccorre altresì il parametro sistematico, dal momento che riuscirebbe particolarmente astruso comprendere la motivazione (*rectius*, la coerenza) di una simile contraddittoria discriminazione tra imposte sui redditi ed Irap.

Del resto, a suffragare una interpretazione estensiva, viene in ausilio la circostanza secondo cui una espressa previsione in questo verso era esplicitamente inserita nel testo della (mai varata) disposizione recante la prima versione della porno-*tax* del 2002 (il dipoi soppresso art. 12 del disegno di legge Finanziaria 2003), in cui era dato, per l'appunto, leggere: «Il prelievo (...) non è deducibile dalle imposte sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività

⁽⁹⁾ Sembra prospettare, invece, l'opportunità proprio di un tale disancoramento, al fine di meglio assecondare il raggiungimento degli scopi perseguiti dal legislatore, T. LAMEDICA, *Asterischi. Finanziaria 2006. Materiale pornografico e di incitamento alla violenza*, in *Corr. trib.*, 2006, 284.

⁽¹⁰⁾ Per una ampia e puntuale trattazione di tale imposta, si rimanda *ex plurimis* al contributo di R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007.

produttive» (comma 2). Di talché, la ricostruzione suesposta, ossia la indeducibilità dell'addizionale anche ai fini dell'Irap, rappresenta una ottima approssimazione delle reali intenzioni del legislatore, specie in virtù della constatazione che tale antenato giuridico, benché abortito, non è tuttavia rimasto apocrifo, se è vero – come non può revocarsi in dubbio – che la normativa successivamente venuta alla luce nel 2006 si iscrive nel solco tracciato dal tentativo precedentemente arrestatosi allo stato embrionale, mutuando tanto lo spirito di fondo quanto l'assetto normativo di base dal suo meno felice progenitore. Comunque, anche a questo riguardo, risulterebbe apprezzata una precisazione normativa al fine di dipanare qualsivoglia dubbio ermeneutico.

Con riferimento, inoltre, alla fase di attuazione del nuovo tributo, la legge contempla una serie di norme esplicite atte a consentirne una compiuta applicazione.

In primis, si prevede una *norma definitoria* destinata a fissare la nozione rilevante *in subiecta materia* di «materiale pornografico e di incitamento alla violenza», allo scopo di delimitare il perimetro oggettivo di applicazione del tributo. Ebbene, il terzo periodo del comma 466 in rassegna, ai fini della disciplina dell'addizionale, esprime il concetto secondo cui per tale materiale debbano intendersi «i giornali quotidiani e periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, cinematografica, visiva, sonora, audiovisiva, multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, nonché ogni altro bene avente carattere pornografico o suscettibile di incitamento alla violenza, ed ogni opera letteraria accompagnata da immagini pornografiche».

L'ampiezza della enunciazione normativa aiuta a risolvere positivamente la perplessità circa l'inclusione nei confini applicativi del tributo del complesso mondo *virtuale*, il quale deve pertanto valutarsi parimenti percorso dalla

maggiorazione di prelievo ⁽¹¹⁾. Al riguardo, con specifica attinenza al comparto pornografico, è appena il caso di annotare che la presenza di siti *internet* che forniscono specificatamente la visualizzazione di immagini o video *hard* è decisamente molto elevata: cliccando “porno” sul principale motore di ricerca (*google*) si ottengono 820 milioni di risultati; un labirinto di possibilità per gli internauti birichini. Ma, si sa, l’universo della rete ha contorni molto più sfocati rispetto al mondo reale, cosicché se il sito commerciale incriminato non fa riferimento – come sovente accade – ad una persona giuridica (fiscalmente) residente nel territorio si rivelerà estremamente difficile tassarne i redditi. Senza contare, poi, che fenomeni *web* come “*YouPorn*” ⁽¹²⁾ consentono ormai a milioni di italiani di soddisfare le loro fantasie piccanti senza metter mano al portafogli.

Ora, evidentemente, la riportata classificazione normativa – che riguarda, a rigore, soltanto il “mezzo” (*i.e.* giornali, supporti integrativi, opere cinematografiche, eccetera) attraverso il quale si può configurare il fatto pornografico o incitativo alla violenza, non certamente la sua qualificazione ⁽¹³⁾ – non è stata reputata, a buon diritto, esaustiva, tant’è che il legislatore medesimo ha stimato necessario demandare ad un provvedimento normativo

(11) Numerosi sono i contributi dottrinali dedicati agli aspetti fiscali del commercio elettronico. Per un approfondimento, si segnalano P. VALENTE - F. ROCCATAGLIA, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 2001; G. SACERDOTI - G. MARINO, *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001; AA.VV., *E-commerce e fisco*, Milano, 2001; R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio elettronico: attualità e prospettive*, Torino, 2001; ulteriori riferimenti si trovano in P. ADONNINO, *Internet (diritto tributario)*, *Enc. giur. Treccani*, agg. 2002; U. DRAETTA, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2005.

(12) Secondo quanto si apprende su *Wikipedia* (enciclopedia *on-line* libera e collaborativa), si tratta di un sito *internet* – ideato sulla falsariga del più famoso *YouTube* – di *pornographic video sharing*, in cui cioè è possibile la condivisione gratuita tra gli utenti di video *hard core*, per lo più prodotti amatorialmente con cellulari o videocamere. È divenuto il sito *web* pornografico più popolare al mondo (insieme a *PornHub*); si pensi che nel mese di novembre 2007 è stato segnalato per essere il più grande sito *web* pornografico su *internet* per numero di accessi, mentre nell’aprile 2008 è arrivato al 37° posto nel *ranking* dei siti più visti nel mondo e 14° di *ranking* in *Italia*. Il dominio è stato registrato da un’azienda californiana nel dicembre 2005. Inoltre, il sito non elenca alcun indirizzo ed i giornalisti hanno speculato molto sul fatto che l’azienda avesse sede in Germania. *YouPorn* gira su *server* texani, mentre i termini e le condizioni del servizio si riferiscono esplicitamente ai termini di legge della California. Infine, dal sito stesso si evince che la proprietà è della *Midstream Media International N.V.*, con sede a *Willemstad* nell’isola di *Curaçao* nelle Antille Olandesi (Paesi Bassi).

(13) Nello stesso senso, v. T. LAMEDICA, *Asterischi. Finanziaria 2006. Materiale pornografico e di incitamento alla violenza*, cit., 283.

di rango inferiore (decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri) la completa e più tecnica identificazione (invero, non agevole) della esatta definizione di tale materiale. Conseguentemente, il citato periodo terzo continua recando, *in secundis*, una *norma di delega* con cui si investe la prima carica del governo a legiferare in materia, con proprio provvedimento, previa proposta del Ministro per i beni e le attività culturali, e sentito il Ministro dell'economia e delle finanze.

In terziis, il comma 466 seguita, al quarto comma, tessendo nell'ordito normativo una (consueta) *norma di rinvio*, a mezzo della quale viene disposto che, relativamente a dichiarazione, acconti, liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso, sanzioni ed ogni altro aspetto non espressamente disciplinato, si rimanda alle disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Il comma 466 chiude, al quinto e ultimo periodo, stabilendo l'obbligo, per il periodo d'imposta in corso alla sua entrata in vigore (ossia – nella generalità dei casi, e cioè per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare – il 2006, atteso che la vigenza delle leggi finanziarie è sempre fissata al 1° gennaio dell'anno successivo a quello di approvazione), di versamento di un “*acconto maggiorato*” pari al 120 per cento dell'importo dell'addizionale virtualmente dovuta, applicando le nuove disposizioni, per la precedente annualità impositiva (vale a dire: calcolando l'addizionale sui redditi 2005).

Sebbene, come sinora illustrato, la legge istitutiva abbia provveduto a delineare i tratti essenziali della disciplina applicativa della nuova addizionale, la sua piena operatività è stata azionata, dopo circa tre anni, solo nel 2009. Ed invero, dapprima il legislatore, con la manovra anticrisi autunnale del 2008 ha esteso l'area di applicazione del tributo; successivamente, nel marzo del 2009, è stato emanato il previsto provvedimento del Presidente del Consiglio dei Ministri di attuazione della disciplina legislativa; da ultimo, ad aprile 2009, sono stati istituiti i codici-tributo necessari per il versamento dell'addizionale.

Da ultimo, per completezza di trattazione, si segnala che, al successivo comma 467, l'art. 1 della legge istitutiva introduceva, con una aggiunta al n. 123-*ter* della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1973 istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto (d'ora innanzi, semplicemente "Iva"), una norma di penalizzazione del trattamento ai fini di tale imposta (in specie: esclusione del regime agevolato del 10%) dei servizi in abbonamento di radiodiffusione circolare trasmessa in forma codificata, nonché di diffusione radiotelevisiva con accesso condizionato effettuata in forma digitale a mezzo di reti via cavo o via satellite, ivi comprese le trasmissioni televisive punto-punto, allorché interessassero «la ricezione di programmi di contenuto pornografico»⁽¹⁴⁾. Ne conseguiva che l'unico aggravio fiscale connesso allo specifico settore delle trasmissioni televisive era posto a carico degli utenti, essendo rappresentato dall'incremento del costo dell'abbonamento conseguente all'innalzamento dell'aliquota Iva. Tuttavia, in seguito, come si evidenzierà al paragrafo successivo, da un canto, detto n. 123-*ter* risulterà oggetto di specifica soppressione in conseguenza del riordino del settore delle telecomunicazioni e, dall'altro canto, le imprese della menzionata industria televisiva finiranno per essere direttamente interessate dal prelievo aggiuntivo.

2.2. La modifica legislativa del 2008.

Nell'autunno del 2008, alla luce della delicata congiuntura economico-finanziaria internazionale, il governo in carica (di area politica centro-destra) si è visto costretto ad adottare un provvedimento d'urgenza contenente un pacchetto di misure volte direttamente ed indirettamente ad alleviare gli effetti negativi provocati sulle famiglie e sul mondo della produzione dalla globale recessione economica e dalla connessa gravosa crisi finanziaria.

⁽¹⁴⁾ La norma trascurava, curiosamente, quelli di carattere "incitativo alla violenza"; la ragione risiede verosimilmente – come si dirà in prosieguo – nella relativa difficoltà classificatoria.

Detto provvedimento, ribattezzato per il suo complesso contenuto “manovra anti-crisi d’autunno”, è stato approvato con il decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, recante «Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale», poi convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Nel *corpus* dell’art. 31, rubricato «Iva servizi televisivi», è stato incluso un comma, il terzo, rivolto a regolamentare (nuovamente e) ulteriormente l’addizionale in analisi.

Cosicché, dopo tre anni circa dalla sua istituzione, asserviti ad un propiziato silenzio normo-applicativo, si è inteso provvedere alla ridefinizione dell’ambito di applicazione di tale tributo.

Quanto agli argomenti che hanno indotto il legislatore a rispolverare il tributo, può osservarsi come proprio l’inserimento dell’innovazione legislativa che ne occupa nel testo di un provvedimento anti-crisi, adottato con decretazione d’urgenza, sembri tradire una duplice fonte motivazionale. Per un verso, senz’altro, la rinnovata convinzione politico-legislativa all’attivazione dell’addizionale, dovuta ad una definitiva maturazione culturale e una compiuta indagine giusfilosofica; per altro verso, la ineludibile impellenza di far fronte ad immediate e ragguardevoli esigenze di gettito per finanziare le precarie finanze pubbliche sempre più in predicato di squilibrio (come le plurime manovre finanziarie correttive del triennio 2009-2011 dipoi sanciranno) ⁽¹⁵⁾.

Una preliminare notazione di tecnica legislativa è quella che si tratta di una *sedes materiae* affatto inappropriata, posto che l’art. 31 è dedicato ad albergo della norma – di soppressione del n. 123-*ter* della tabella A, parte III (recante i beni e servizi con il regime agevolato Iva al 10%), allegata al D.P.R. n. 633 del 1973 istitutivo dell’Iva – con la quale, a seguito della riforma del settore delle

⁽¹⁵⁾ Cfr. decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78 (conv., con modif., dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (conv., con modif., dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (conv., con modif., dalla legge 15 luglio 2011, n. 111), decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (conv., con modif., dalla legge 16 settembre 2011, n. 148).

telecomunicazioni, si è omogeneizzato il trattamento tributario ai fini Iva dei servizi in abbonamento di radiodiffusione o diffusione radiotelevisiva (unidirezionali e bidirezionali o punto-punto), con l'applicazione dell'aliquota ordinaria, a prescindere sia dalla piattaforma tecnologica utilizzata per trasmettere il segnale (via cavo, satellite o antenna) sia dalle modalità di pagamento del corrispettivo del servizio. Con buona pace, quindi, dei canoni di "chiarezza" e "trasparenza" delle disposizioni tributarie consacrati nello Statuto dei diritti del contribuente ⁽¹⁶⁾.

Passando ora all'esame del dato legislativo, si osserva che il citato comma terzo contiene tre tipologie di norme.

Il primo periodo di tale comma principia con una *norma sulla efficacia temporale* o sulla decorrenza degli effetti: essa postula l'obbligatorietà del prelievo «a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore» del decreto-legge n. 185.

Atteso che la vigenza di tale decreto era fissata al 29 novembre 2008 (giorno della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale) ⁽¹⁷⁾, ne conseguirebbe l'applicazione dell'addizionale a partire, per l'appunto, dall'annualità impositiva riferita – in generale (e cioè per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) – al periodo "1° gennaio-31 dicembre 2008". Sostanzandosi, quindi, una fattispecie di "retroazione" della norma tributaria di specie.

Avanzando nell'analisi testuale, sempre il primo periodo prosegue poi recando un *norma di estensione applicativa*, segnatamente chiarendo che l'obbligazione tributaria si applica, nei termini di cui *supra* efficace, «anche al

⁽¹⁶⁾ L'art. 2 dello Statuto (approvato con la legge 27 luglio 2000, n. 212), infatti, recita: «1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute. 2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima. 3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio. 4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato».

⁽¹⁷⁾ Suppl. ord. alla Gazzetta Ufficiale, Serie gen., n. 280 del 29 novembre 2008.

reddito proporzionalmente corrispondente alla quota di ricavi derivanti dalla trasmissione di programmi televisivi del medesimo contenuto nonché ai soggetti che utilizzano trasmissioni televisive volte a sollecitare la credulità popolare che si rivolgono al pubblico attraverso numeri telefonici a pagamento».

Non è inutile – ai fini di quanto si dirà in appresso circa i profili di criticità denunciabili nella disciplina del nuovo tributo – avvisare che la parte della succitata disposizione riferita alla “sollecitazione televisiva onerosa della credulità popolare” è stata inserita solo in sede di conversione in legge del decreto.

Quanto all’elemento cronologico, la formulazione sintattica della disposizione, quale scaturisce da una corretta interpretazione rispettosa del posizionamento dei segni di interpunzione, sembra confortare la tesi secondo cui la norma sulla decorrenza interessi l’intero tributo (disciplina originaria – istituita, ma non ancora attivata – più estensione). Ed invero, così come scritto l’enunciato, nessuna altra esegesi pare consentita.

A diversa conclusione si sarebbe potuto, invece, giungere se, nel comma 3 in esame, a mente del quale «L’addizionale (...) si applica a decorrere dal periodo d’imposta (...), anche al reddito [derivante dalle trasmissioni televisive]», fosse stata apposta la virgola dopo il sintagma «si applica»; oppure se non fosse stata collocata alcuna virgola prima della congiunzione «anche». In questo caso, infatti, la costruzione grammaticale – «L’addizionale (...) si applica, a decorrere dal periodo d’imposta (...), anche al reddito (...)» ovvero «L’addizionale (...) si applica a decorrere dal periodo d’imposta (...) anche al reddito (...)» – avrebbe potuto più legittimamente sorreggere l’esegesi secondo cui la norma sulla decorrenza riguardasse la sola parte innovativa relativa alla nuova fattispecie impositiva connessa alle trasmissioni televisive ⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁸⁾ La fastidiosità della lettura della disposizione in ordine alla decorrenza, a causa della «esistenza di qualche virgola di troppo», è stata rimarcata anche da T. LAMEDICA, *Asterischi. Porno tassa nella Manovra finanziaria 2009*, in *Corr. trib.*, 2009, 81.

Giova, al riguardo, anticipare ad avallo della tesi qui sostenuta come la stessa Agenzia delle entrate, nel titolare l'oggetto della risoluzione recante le (prime ed uniche) istruzioni per il versamento dell'addizionale (e – si badi – di tutta l'addizionale) «Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite i modelli F24, dell'addizionale alle imposte sul reddito di cui all'*articolo 31, comma 3, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 (...)*», sembri segnare l'implicito riconoscimento del significato assorbente e propulsivo, nel senso sopra proposto, alla norma sulla decorrenza.

Questa interpretazione della sibillina formulazione normativa è, del resto, suffragata anche dalle previsioni di gettito riferite alla norma *de qua* stimate nella Relazione tecnica al decreto n. 185, allorché le stesse non si limitano al computo degli effetti dell'estensione applicativa dell'addizionale al nuovo segmento di mercato delle trasmissioni televisive, ma includono l'intera industria tassata originaria.

Circa l'asserito effetto retroagente dell'addizionale, nella versione novellata dal decreto in commento, si rinvia alle notazioni formulate di seguito al paragrafo 5.1., ove si dà conto dell'esistenza di argomenti di ordine giuridico e fattuale sulla scorta dei quali può addivenirsi alla negazione di un'applicazione retroattiva del tributo. In questa sede, ad anticipare e suffragare una tale conclusione, basti annotare l'orientamento dell'amministrazione finanziaria ⁽¹⁹⁾, espresso con riferimento specifico al tributo trattato al Capitolo successivo, secondo cui sarebbe da attribuire valore dirimente l'assenza – nei casi di specie – di una deroga espressa al principio di irretroattività sancito all'art. 3 dello Statuto del contribuente ⁽²⁰⁾.

Passando all'accordata estensione della platea dei debitori d'imposta al segmento “televisivo” dell'industria pornografica e dell'incitamento alla violenza e al (nuovo) settore della “sollecitazione televisivo-telefonica onerosa

⁽¹⁹⁾ Cfr. Agenzia delle entrate, circ. 18 giugno 2010, n. 35/E, par. 2.

⁽²⁰⁾ Per una critica di tale tesi amministrativa, che si reputa non convincente nell'*iter* argomentativo proposto, ma pur condivisibile nel risultato, si vedano le notazioni svolte nel citato Capitolo, al par. 2.3.1.

della credulità popolare”, si evidenzia la sensibile dilatazione dell’area originaria di applicazione del tributo (con la conseguente espansione del novero delle attività da considerare “tassate”), che vede sussumere al suo alveo altri soggetti che con i destinatari iniziali dell’addizionale hanno quale comune denominatore la fornitura di prodotti e/o la prestazione di servizi in settori economici opinati dal legislatore – sulla base delle complesse argomentazioni di ordine etico-sistemico su cui la trattazione si soffermerà *infra* – meritevoli di aggravamento impositivo. Tale ampliamento, del resto, risulta coerente con la deliberata volontà di condurre una lotta omnicomprensiva ed a largo raggio dei fenomeni suscettibili dell’inasprimento tributario.

Circa la individuazione dei nuovi soggetti passivi, essi vanno identificati nelle società di diffusione televisiva (emittenti e reti televisive) e nei soggetti che a diverso titolo lucrano attraverso la fruizione altrui di servizi telefonici a pagamento connessi a trasmissioni televisive nel corso delle quali si sollecita la credulità popolare (produttori di programmi, compagnie telefoniche).

Allo specifico contesto televisivo-pornografico sono riconducibili evidentemente le cosiddette “trasmissioni ad accesso condizionato”, vale a dire quelle trasmissioni dotate di qualsiasi misura e sistema tecnico in base ai quali l’accesso in forma intelligibile al servizio protetto sia subordinato a preventiva e individuale autorizzazione da parte del fornitore del servizio ⁽²¹⁾, le sole consentite dal Testo unico della radiotelevisione. Infatti, in tema di tutela dei minori, l’art. 34, comma 1, di tale Testo unico, vieta espressamente, tra l’altro, «le trasmissioni che, anche in relazione all’orario di diffusione, possono nuocere gravemente allo sviluppo fisico, psichico o morale dei minori o che presentano scene di violenza gratuita o insistita o efferata ovvero *pornografiche*, *salve le norme speciali per le trasmissioni ad accesso condizionato (...)*». Si tratta, praticamente, delle trasmissioni *hard* diffuse sui canali digitali terrestri o satellitari a pagamento.

⁽²¹⁾ V. art. 2, comma 1, lett. r), d.lgs. n. 177/2005, recante il «Testo unico dei servizi di media audiovisivi e radiofonici».

Con riferimento, invece, all'ambito sollecitativo, è curioso notare come la norma si limiti a stigmatizzare unicamente la sollecitazione "televisiva"; di conseguenza, la medesima tipologia di sollecitazione attuata a mezzo di trasmissioni "radiofoniche", molto frequenti specie sulle emittenti locali, resterebbe esclusa dal prelievo aggiuntivo. Posta l'incoerenza sistematica, ove – diversamente da quanto qui accolto – non si opinasse sufficiente una estensione in via interpretativa, sarebbe auspicabile una riconsiderazione normativa in merito, con la sussunzione al tributo altresì della sollecitazione radiofonica.

Con il secondo periodo del comma terzo *de quo*, si è provveduto a rimodulare la *norma definitoria* contenuta nel terzo periodo del comma 466 istitutivo dell'addizionale, mediante una sostituzione integrale della disposizione. Più in dettaglio, viene introdotta la seguente novella: «Ai fini del presente comma, per materiale pornografico si intendono i giornali quotidiani o periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, letteraria, cinematografica, audiovisiva o multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, in cui siano presenti immagini o scene contenenti atti sessuali espliciti e non simulati tra adulti consenzienti, come determinati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro per i beni e le attività culturali, da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Con lo stesso decreto sono definite le modalità per l'attuazione del presente comma anche quanto alle trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare».

Orbene, non sfuggono ad una lettura attenta della riformata formula normativa talune significative innovazioni.

Invero, se, da un canto, si procede a raffinare la primigenia definizione di «materiale pornografico» contenuta nella legge istitutiva, grazie ad una razionalizzazione sintattica dell'enunciato e con l'aggiunta della specificazione circa la qualificante presenza di un certo tipo di immagini o scene, fungendo segnatamente da *discrimen* l'"atto sessuale esplicito e non simulato tra adulti

consenzienti”, d’altro canto, si provvede curiosamente ad elidere, nella novellata norma definitiva, il riferimento al «materiale di incitamento alla violenza» esistente invece nella precedente versione.

Quanto ai criteri discriminanti della “esplicitezza” e della “non simulazione”, deve ritenersi ragionevole intenderli come afferenti all’ambito *oggettivo-raffigurativo*, e non all’elemento soggettivo-psicologico, dell’azione sessuale. In altri termini, assume rilevanza la rappresentazione effettiva e non meramente allusiva-illusiva dell’atto sessuale; risultando, all’opposto, priva di rilievo l’indagine circa le reali intenzioni o volontà dei protagonisti dell’atto stesso.

Relativamente, poi, al requisito della presenza di «immagini e scene» aventi il suddetto carattere pornografico, esso va stimato idoneo ad escludere dalla sovrainposizione il materiale (per lo più letterario) privo di tale *parametro visivo*, che resti cioè nei limiti della mera narrazione della fenomenologia pornografica.

Quanto testé asserito sembra rispondere adeguatamente al rilievo critico avanzato da taluni operatori economici del settore televisivo secondo cui l’addizionale sarebbe inapplicabile ai *film* di genere pornografico perché si suppone che gli attori recitanti sul *set* simulino i rapporti sessuali ⁽²²⁾.

Ma risulta altresì sufficiente a risolvere (in senso negativo) la questione posta ⁽²³⁾ in merito alla suscettibilità impositiva, da un lato, di opere (non propriamente rientranti nel concetto di “arte”) raffiguranti nudi integrali, quali il volume fotografico edito nel 2005 da Mondadori contenente la raccolta di scatti del celebre fotografo Helmut Newton realizzate nel corso degli anni per la storica rivista *softcore* americana *Playboy*, e, dall’altro lato, di opere letterarie recanti la particolareggiata descrizione di atti sessuali, come quelle narrate,

⁽²²⁾ Di una tale doglianza dà conto l’intervento di F. MICARDI - M. BELLINAZZO, *La pornotax vale anche per internet*, in *Il Sole 24 ore* del 15 marzo 2009.

⁽²³⁾ Si veda l’appassionato intervento – titolato *Và porno-pensiero* – di A. MASSARENTI pubblicato sull’inserito domenicale de *Il Sole 24 Ore* del 18 dicembre 2005.

spesso con *humour* e ironia, nel coevo volume *Racconti erotici di Natale*, edito dal raffinato editore fiorentino Passigli.

Con riferimento, invece, alla ricordata espunzione circa il materiale atto ad incitare alla violenza, si segnala come questa non vada interpretata come sintomo della volontà di eliminare dall'ambito applicativo del tributo l'industria dei prodotti o servizi suscettibili di produrre un simile incitamento. Difatti, la bonifica legislativa non ha interessato – come invece avrebbe dovuto, in adesione alla conclusione qui avversata – anche l'area oggettiva di operatività delimitata nel periodo secondo del comma n. 466 istitutivo del tributo.

Inoltre, a corroborare la lettura proposta intervengono altre due fattori. In primo luogo, la conservazione della piena rilevanza impositiva a carico della menzionata industria è confermata dalla rubrica della disposizione – *infra* analizzata – di cui all'art. 11-*quater* del decreto-legge n. 78 del 2009, inserito in sede di conversione dalla legge n. 102/2009, che eloquentemente recita: «Addizionale sulla produzione e vendita di materiale pornografico o *di incitamento alla violenza*». Nel medesimo senso depongono, in secondo luogo, gli stati di previsione delle entrate del Bilancio preventivo annuale e del Rendiconto generale dello Stato, che vengono – come noto – approvati, in allegato, con la legge formale di bilancio, in cui è dato rinvenire il capitolo di entrata n. 1037 titolato «Addizionale alle imposte sul reddito sulla produzione, distribuzione e rappresentazione di materiale e programmi televisivi di contenuto pornografico e *di incitamento alla violenza*, nonché di trasmissioni televisive volte a sollecitare la credulità popolare»⁽²⁴⁾.

Da ultimo, al riguardo, soccorre ancora la stessa amministrazione finanziaria, la quale, nel dettare le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, riferendosi precipuamente alla Sezione destinata a recepire i dati per la liquidazione dell'addizionale, espressamente chiarisce che

⁽²⁴⁾ Per una specifica ricognizione sul punto, vedasi, di recente, il D.M. economia e finanze 23 giugno 2011, recante «Accertamento delle maggiori entrate derivanti dall'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 11-*quater*, comma 2, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102».

detta Sezione «va compilata dai soggetti che esercitano le attività di produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di *incitamento alla violenza*»⁽²⁵⁾

Del resto, va escluso che si tratti di una mera svista del legislatore, per due ordini di motivi. Il primo si basa sul fatto che l'intervento sostitutivo del 2008 ha operato quasi con chirurgia normativa nell'asportare gli incisi d'interesse dalla primigenia disposizione definitoria del 2005. Il secondo risiede nella circostanza che a tale presunto *lapsus* non si è – pur potendo – posto rimedio né (in via immediata e diretta) con un successivo intervento legislativo né tantomeno (in via mediata e indiretta) in sede di decreto presidenziale di attuazione, in cui non si ritrova traccia alcuna riferita al tema espunto.

In definitiva, si è dell'avviso che la mancata riproposizione di quest'ultimo appare piuttosto un indice di autodenuncia della somma difficoltà a normare specificatamente una nozione ragionevole ed appagante di “incitamento alla violenza” ai fini che ne occupa. Peraltro, è unicamente nel senso conforme dell'eccesso di complicazione (ricognitiva e ragioneristica) che va letta l'assenza di una specifica stima di gettito erariale derivante dalla relativa industria nell'ambito della Relazione tecnica al decreto in rassegna.

L'effetto conseguente a una tale abdicazione normativa, però, non può essere la sconfessione dell'imponibilità al tributo del settore negletto; apparendo, invece, più lecito propendere per una sua identificazione come rinvio alla *nozione di comune esperienza* quale ritraibile dalle norme generali presenti nell'ordinamento giuridico (di cui, nel prosieguo, si tenta la ricostruzione).

Altrettanta estromissione dalla riformulata norma definitoria è capitata in sorte al pregresso riferimento a «ogni altro bene avente carattere pornografico o suscettibile di incitamento alla violenza».

⁽²⁵⁾ Cfr. istruzioni per la compilazione del Modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali “Unico 2011 – SC”, punto 15.12, pag. 86.

Tale locuzione, posta in fondo alla norma, serviva, a mò di clausola di chiusura, per attrarre a tassazione qualsiasi bene caratterizzato dall'attitudine di rievocare la pornografia o di esortare ad atteggiamenti violenti, escludendo il carattere di tassatività alle specificazioni normative positive. Al riguardo, non v'era chi non vedesse quale spada damoclea pendesse sul capo a siffatta chiosa: il peccato di "indeterminatezza", atto a rivelarsi in grado di ingenerare non poche incertezze esegetiche. Forse è appunto per esorcizzare un rimedio capace di svelarsi peggiore del male che il legislatore ha deciso di negare diritto di cittadinanza alla norma *in parte qua*. Tale ritrattazione rischia di assumere, tuttavia, una rilevante consistenza sostanziale. Essa varrebbe, cioè, a sottrarre all'ambito impositivo taluni appetibili (in termini di gettito) segmenti dell'industria tassata: è il caso, ad esempio, dell'oggettistica o dell'abbigliamento intimo *hard*.

Ma, anche qui, si ripropone il dilemma in merito alla autosufficienza della norma positiva ad ampliare il suo raggio d'azione fino all'inclusione di tale fattispecie. Alla luce di quanto sinora ricostruito e sostenuto, tale opzione parrebbe, per ragioni di coerenza sistematica, consigliabile.

D'altronde, una simile convinzione è presupposta dallo stesso legislatore, se è vero che – come si metterà in evidenza *infra* al paragrafo 4. – la Relazione tecnica al decreto-legge in esame, ai fini della formulazione delle stime di gettito ascrivibili all'addizionale, pondera l'intera industria tassata (inclusi, quindi, i suddetti segmenti di mercato).

Resta ferma, purtuttavia, in merito, l'opportunità di una presa di posizione ufficiale e risolutiva da parte del legislatore.

Infine, la nuova disposizione definitiva reitera la *delega* (al Presidente del Consiglio dei Ministri), da esercitarsi entro sessanta giorni, per la successiva compiuta ricognizione della nozione rilevante di materiale pornografico, nonché per l'emanazione di altre norme attuative inerenti anche alla neointrodotta fattispecie impositiva relativa alle trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare.

Si è sottolineato come, dal punto di vista squisitamente tecnico, non si tratti di specifica delega regolamentare, dacché la norma delegante – riferendosi a quella delegata – alluderebbe, per i profili diversi dalla richiesta catalogazione, in modo “generico” alla definizione della modalità per l’attuazione della disciplina ⁽²⁶⁾.

In proposito, vale la pena di osservare, conclusivamente, che la replica della norma delegante è stata anch’essa interessata da una operazione di stralcio: scompare, infatti, l’obbligo di sentire il Ministro dell’economia e delle finanze al fine della emanazione del decreto presidenziale di attuazione.

Al riguardo, sia consentito di annotare come non appariva chiara la ragione di un tale obbligo, essendo il decreto presidenziale, nella stesura originaria della norma delegante, destinato unicamente ad una implementazione nozionistica; così come non risulta nitida la motivazione della sua soppressione, dal momento che la versione novellata della stessa norma postula, oltre alla fatica classificatoria, altresì la formulazione di indicazioni attuative più estese (come si vedrà di seguito, anche di carattere tributario) senz’altro riconducibili alla competenza tecnica del Dicastero estromesso.

2.3. Il decreto presidenziale di attuazione.

Il provvedimento attuativo delegato ad intervenire in materia, mercè la nuova norma definitoria così come novellata dall’art. 31, comma 3, secondo periodo, del decreto-legge modificativo n. 185/2008, è stato approvato con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 13 marzo 2009, recante la «Definizione di materiale pornografico e di trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare, nonché relative disposizioni di carattere fiscale», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 60 dello stesso giorno.

⁽²⁶⁾ Sulla genericità di tale delega, si è espresso T. LAMEDICA, *Asterischi. Addizionale per chi abusa della credulità popolare*, in *Corr. trib.*, 2009, 813-814.

Il primo dei due articoli di cui si compone il decreto, rubricato «Oggetto», reca le definizioni richieste dalla norma delegante.

Più in dettaglio, la lettera *a)*, si occupa di esplicitare la nozione di «materiale pornografico» nei seguenti termini: per esso devono intendersi «i giornali quotidiani o periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, letteraria, cinematografica, audiovisiva o multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, in cui siano presenti immagini o scene contenenti atti sessuali espliciti e non simulati tra adulti consenzienti».

La successiva lettera *b)*, invece, dedicata ad accogliere il concetto di «trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare», si esprime nel senso di considerare tali «le trasmissioni, accessibili attraverso servizi telefonici a pagamento o nelle quali sia prevista, a carico dell'utente, ogni altra dazione economica, in qualunque forma corrisposta in relazione alla prestazione, nell'ambito della trasmissione stessa, resa da cartomanti, indovini, taumaturghi e medium o comunque da soggetti che fanno riferimento a credenze magiche, astrologiche, divinatorie e analoghe».

Con riferimento alla lettera *a)*, appare *ictu oculi* come il titanico sforzo tassonomico atteso sia rimasto inevaso e le aspettative nutrite dagli interpreti del diritto e dagli operatori economici soggetti al tributo, in ordine alla chiarificazione dell'aspetto forse più sensibile e maggiormente suscettibile di creare aporie ermeneutiche, siano rivelatesi deluse. Invero, il decreto ripropone integralmente e testualmente la disposizione legislativa che avrebbe dovuto essere esplicitata.

Peraltro, giova rilevare che nella medesima identica direzione sono andate le istruzioni amministrative per la compilazione della dichiarazione dei redditi contenute nei modelli dichiarativi a partire dall'anno 2009 (periodo d'imposta 2008).

Tale mancata estrinsecazione, con ottima evidenza, presta il fianco non solo e non tanto al rilievo critico di inutilità di un siffatto intervento di

attuazione, ma anche e soprattutto alla censura di *mancata emanazione* del provvedimento attuativo *in parte qua*, stimolando il pavento circa una presumibile difformità applicativa dell'addizione sul territorio ascrivibile alla non univocità della definizione del suo presupposto. Forse, come fondatamente osservato, la replica fedele da parte della norma delegata delle espressioni contenute in quella delegante sarebbe indizio del fatto che «il redattore della legge prima, e quello del decreto poi, non se la sono sentita – evidentemente e, forse, a ragione – di invischiarsi in definizioni scabrose e difficili da essere rappresentate»⁽²⁷⁾.

Siffatto eccesso di emulazione normativa ha, puntualmente, alimentato un contenzioso giudiziale promosso dalla Associazione Distributori Nazionali e da una società distributrice nazionale di quotidiani e periodici, in sede amministrativa, formando oggetto di specifico motivo di ricorso ai fini dell'annullamento per vizi propri del decreto *de quo*. Più in particolare, nel ricorso proposto si deduce l'illegittimità di tale decreto per il vizio proprio di violazione della legge n. 2/2009 (di conversione del citato decreto-legge n. 185/2008), in base all'assunto che sarebbe stata realizzata una “violazione per omissione”, essendosi l'amministrazione limitata alla pedissequa riproduzione della norma primaria, quando invece quest'ultima imponeva l'introduzione di norme di dettaglio.

Orbene, tale motivo di doglianza è stato respinto dalla giurisprudenza amministrativa adita. Più in particolare, nella sentenza n. 1413 del 2 febbraio 2010⁽²⁸⁾, il Tribunale amministrativo regionale del Lazio, sede di Roma, sezione II, ha reputato legittima la fedele riproposizione della definizione di «materiale pornografico» da parte della norma secondaria, in base all'indirizzo che la fedele riscrittura sarebbe espressione implicita del convincimento non censurabile dell'amministrazione, giacché conforme al potere discrezionale alla stessa attribuito, circa la sufficienza della norma primaria ad individuare

⁽²⁷⁾ Così, T. LAMEDICA, *Asterischi. Addizionale 25%: un decreto attuativo inutile*, in *Corr. trib.*, 2009, 1249.

⁽²⁸⁾ In banca-dati *de jure*.

adeguatamente siffatto materiale. Né, coerentemente, i giudici amministrativi di prime cure hanno ravvisato alcuna illiceità per essersi l'amministrazione limitata a dettare ulteriori specificazioni unicamente per le «trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare», lasciate indefinite nella norma primaria. Non è inutile evidenziare, infine, come il Collegio giudicante, di contraltare, lamenta la mancata allegazione da parte dei ricorrenti in ordine a quali ulteriori specificazioni sarebbero state necessarie ⁽²⁹⁾.

Data l'assenza di una adeguata ed esaustiva specificazione normativa del concetto di "pornografia", non è apparso inutile indulgere brevemente sulla ricognizione di talune significative caratterizzazioni della relativa nozione: per questo, si rimanda, per economia e sistematica della trattazione, alle riflessioni svolte *infra* al paragrafo 3.1.

⁽²⁹⁾ E' conferente osservare che la decisione in rassegna contiene anche l'importante affermazione circa la *giurisdizione* del giudice amministrativo in materia. Più segnatamente, non si condivide l'eccezione di difetto di giurisdizione eccepita precipuamente dalla difesa erariale sui seguenti assunti: *a)* che l'impugnato D.P.C.M. detterebbe disposizioni tributarie, con conseguente devoluzione della controversia al giudice tributario, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, al quale è consentito, dal successivo comma 5, di disapplicare i regolamenti o gli atti generali ritenuti illegittimi; *b)* che in specie non troverebbe applicazione la previsione di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 212/2000, secondo il quale «La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti», in quanto non sussisterebbero nella fattispecie concreta tali presupposti, rappresentati in primo luogo dall'esistenza della giurisdizione secondo il criterio generale della natura della situazione fatta valere dalle ricorrenti, qualificata di diritto soggettivo. Respingendo una tale ricostruzione, i giudici, dopo aver ammesso che la materia disciplinata dall'impugnato D.P.C.M. è di natura tributaria e che l'art. 7, comma 5, del menzionato d.lgs. n. 546/1992 consente al giudice tributario di disapplicare i regolamenti e gli atti generali, eccepiscono nondimeno che la stessa disposizione conclude «salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede». In altri termini, secondo il Collegio giudicante, il legislatore ha voluto salvaguardare l'impugnazione di tali atti regolamentari o generali davanti al giudice competente che non può che essere il giudice amministrativo. Costituisce, infatti, giurisprudenza pacifica e condivisa (cfr. Cass. SS.UU., 1.3.2002, n. 3030) la tesi che, in materia di tributi, sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla loro applicazione, restando invece attribuite al giudice amministrativo quelle relative agli atti autoritativi presupposti e cioè quelle relative agli atti regolamentari o generali, proprio in applicazione della richiamata previsione contenuta nell'ultima parte dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992. Né tale giurisdizione potrebbe escludersi alla luce della posizione soggettiva delle ricorrenti. Invero, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa erariale, questa è qualificata di interesse legittimo, e non di diritto soggettivo, in quanto le ricorrenti non contestano un atto applicativo, in relazione al quale sono configurabili posizioni di diritto soggettivo, ma l'atto generale o regolamentare presupposto (*i. e.* il D.P.C.M. 13.3.2009), in relazione al quale la posizione giuridica fatta valere è di interesse legittimo, giacché si contesta l'esercizio del potere autoritativo dell'amministrazione.

Relativamente alla lettera *b*), va riconosciuto l'indubbio impegno inventariale compiuto dall'estensore della norma secondaria. Ciononostante, si sarebbe certamente aumentata la pregevolezza del risultato classificatorio ottenuto allorché si fosse approfittato dell'occasione per disporre ulteriori precetti di dettaglio, attesa – in ogni caso – la scarna disciplina positiva.

Ad ogni modo, sembrano potersi ricondurre all'ambito soggettivo i molteplici e trasformisti “teleimbonitori”, che sempre più soventemente invadono ipnoticamente e folcloricamente le trasmissioni televisive (specie a diffusione locale), i quali, facendo leva sulla credulità popolare, irretiscono a loro spese gli ignari (forse un po' troppo!) telespettatori con le fallaci lusinghe di amori novelli o riconquistati, vincite a lungo sperate, lavori tanto agognati o – peggio – guarigioni miracolate.

Dalla formulazione lessicale della disposizione si desume che sono oggetto di tassazione i redditi d'impresa connessi tanto alla tariffazione telefonica posta a carico degli utenti quanto ad ogni altra remunerazione corrisposta da questi ultimi in controprestazione del servizio reso nel corso della trasmissione.

Peraltro, la omnicomprensività della nozione è tale da attrarre all'area applicativa qualsivoglia tipologia di collegamento telefonico, indipendentemente dalla modalità (pubblica o riservata) scelta per effettuare/ricevere la prestazione. Devono, pertanto, ritenersi rilevanti, esemplificativamente, altresì le consuete “chiamate in privato”, ovvero sia le consulenze (*rectius*, i consulti) la cui prestazione non è visibile a tutti i telespettatori, ma resa in maniera confidenziale.

Ai fini operativi, inoltre, in prima approssimazione, può ritenersi che rientrino nelle numerazioni della telefonia a pagamento interessata al prelievo in esame, ad esempio, quelle che si riferiscono ai prefissi 899 e 144. Tuttavia, dall'ampio tenore letterale della norma sembra evincersi che l'inventario dei numeri rilevanti debba estendersi fino a ricomprendere tutte le numerazioni a pagamento, e non solo quelle che prevedono addebiti particolarmente

“pesanti”⁽³⁰⁾.

Si segnala, infine, che in merito alla nozione di “sollecitazione della credulità popolare” la presente trattazione si soffermerà *infra* al paragrafo 3.3., al fine di svilupparne ulteriormente il contenuto.

Passando al secondo articolo del decreto, si nota che esso provvede a dettare disposizioni inerenti alle modalità di determinazione dell’addizionale, nonché altre norme di carattere tributario.

Più in particolare, nel primo periodo esso reca la previsione di uno specifico adempimento formale: l’obbligo per i soggetti passivi dell’addizionale *de qua* della compilazione di «apposito prospetto» della dichiarazione dei redditi. Riferendosi al modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali per il periodo d’imposta 2010, “Unico 2011 – SC”, si tratta della Sezione XII, titolata «Tassa etica (art. 1, c. 466, L. 23/12/05, n. 266)», del Quadro RQ (destinato ad accogliere i dati relativi a «Imposte sostitutive ed addizionali») del modello.

Al secondo periodo è affidato il compito (vieppiù ingrato) di replicare fedelmente la *norma di rinvio* alla disciplina applicabile alle imposte sui redditi – per le disposizioni riguardanti la dichiarazione, gli acconti, la liquidazione, l’accertamento, la riscossione dell’imposta dovuta, il contenzioso, le sanzioni, nonché ogni altro aspetto non espressamente regolamentato dal decreto stesso e dalla disposizione istitutiva del 2005 (così come emendata) – già contemplata al penultimo periodo del più volte ricordato comma 466.

Con il terzo e ultimo periodo si prevede, infine, la facoltà di sottoscrivere, ai sensi dell’art. 15 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (recante «Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi»), appositi accordi di collaborazione tra diverse entità pubbliche al fine dell’attuazione del tributo. Come noto, quest’ultima disposizione, rubricata «Accordi fra pubbliche amministrazioni», consente alle amministrazioni pubbliche di concludere tra loro accordi per

⁽³⁰⁾ Sul tema, v. anche T. LAMEDICA, *Asterischi. Addizionale per chi abusa della credulità popolare*, cit. 813, il quale esprimeva l’auspicio (dipoi tradito) che il decreto attuativo ne fornisse una compiuta elencazione.

disciplinare lo svolgimento in collaborazione di attività di interesse comune (si pensi, ad esempio, alla nota “conferenza di servizi”).

Nel caso di specie sono coinvolti, da una parte, l’Agenzia delle entrate e, dall’altra, il Dipartimento per l’informazione e l’editoria, la Direzione generale per il cinema e la Direzione generale per lo spettacolo dal vivo del Ministero per i beni e le attività culturali, il del Ministero dello sviluppo economico - Settore comunicazioni e l’Autorità per le garanzie nelle comunicazioni.

Da ultimo, va avvertito che, coerentemente con la norma delegante, il decreto attuativo tace completamente sul tema dell’incitamento alla violenza. Sicché, allo stato dell’arte, è dato registrare la totale assenza di una definizione legislativa rilevante *in subiecta materia* di «materiale di incitamento alla violenza». Ciononostante, piuttosto che seguire l’approccio passivo di invocare la (parziale) inapplicabilità della norma per carenza di uno degli elementi essenziali della fattispecie (*i.e.* l’evidenziata deficienza), si ritiene preferibile e possibile in via interpretativa proporre una nozione plausibile e ragionevole, una volta ricostruito il concetto stesso (anch’esso mancante) di “violenza”. Ma di questo si darà conto in appresso, al paragrafo 3.2.

2.4. Le istruzioni amministrative: per il versamento del tributo.

A conferire, definitivamente, la piena operatività all’addizionale è stata la risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 107 del 22 aprile 2009, avente ad oggetto «Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite i modelli F24, dell’addizionale alle imposte sul reddito di cui all’articolo 31, comma 3, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2».

Al fine di consentire il versamento del tributo da parte delle imprese soggette all’Ires, tramite il modello F24, secondo le modalità previste dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sono stati istituiti i

seguenti codici tributo:

- “2004” denominato “Addizionale all’Ires – art. 31, c. 3, d.l. 185/2008 – Acconto prima rata”;
- “2005” denominato “Addizionale all’Ires – art. 31, c. 3, d.l. 185/2008 – Acconto seconda rata o acconto in unica soluzione”;
- “2006” denominato “Addizionale all’Ires – art. 31, c. 3, d.l. 185/2008 – Saldo”.

Le istruzioni amministrative hanno altresì chiarito che, in sede di compilazione del modello F24, i codici tributo 2004, e 2005 devono essere esposti nella sezione “Erario”, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “Importi a debito versati”; mentre il codice tributo 2006 è utilizzabile anche in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “Importi a credito compensati”.

Nella risoluzione si precisa, inoltre, che nel campo “rateazione/regione/prov./mese rif.” sono da riportare le informazioni relative all’eventuale rateazione nel formato “NNRR”, dove “NN” rappresenta il numero della rata in pagamento e “RR” indica il numero complessivo delle rate. In ipotesi di pagamento in unica soluzione il suddetto campo deve essere valorizzato con “0101”.

L’amministrazione finanziaria puntualizza, poi, che il campo “Anno di riferimento” è destinato all’indicazione dell’anno d’imposta cui si riferisce il versamento nel formato “AAAA”.

Le istruzioni concludono avvertendo che l’efficacia operativa dei suddetti codici tributo è fissata a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo alla data della risoluzione, e dunque dal 28 aprile 2009.

2.5. (Segue): per la dichiarazione dei redditi tassati e la liquidazione dell’addizionale.

Si è già accennato che ai fini della determinazione del tributo è stato

previsto l'obbligo di redazione di un apposito prospetto in cui dichiarare l'importo dei redditi derivanti dalle attività tassate e calcolare l'ammontare dell'addizionale dovuta.

A tal uopo, l'amministrazione finanziaria ha implementato – ad onore di esattezza, fin dalla campagna dichiarativa 2007 (redditi 2006) – il modello di dichiarazione dei redditi con l'inserimento di una nuova Sezione, collocata nel Quadro riservato alla liquidazione dei tributi sostitutivi ed addizionali, dedicata agli adempimenti connessi all'addizionale *de qua*.

Come anticipato, con riferimento al modello dichiarativo “Unico 2011 – SC” (approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 14806/2011 del 31 gennaio 2011 e modificato con successivo provvedimento prot. n. 62017/2011 del 22 aprile 2011), si tratta della Sezione XII, rubricata «Tassa etica (art. 1, c. 466, L. 23/12/05, n. 266)», del Quadro RQ («Imposte sostitutive ed addizionali»).

Tale Sezione consta di un solo Rigo, individuato con RQ45, che si compone di cinque colonne, numerate da 1 a 5, riservate all'indicazione:

- dell'ammontare del reddito complessivo netto proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei ricavi derivanti dalle attività tassate (colonna 1);
- dell'ammontare dell'addizionale, pari al 25 per cento dell'importo di cui alla colonna precedente (colonna 2);
- della somma degli acconti versati (colonna 3);
- dell'imposta a debito, pari al risultato (positivo) della differenza tra l'ammontare dell'addizionale e gli acconti versati (colonna 4);
- dell'imposta a credito, pari al risultato (negativo) della differenza tra l'ammontare dell'addizionale e gli acconti versati (colonna 5).

In quest'ultimo caso, inoltre, l'eccezione a favore del contribuente è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997; pertanto, deve essere riportata nel Quadro di interesse ⁽³¹⁾.

⁽³¹⁾ Quadro RX, rigo RX23, colonna 1.

Non può, infine, sottacersi che le istruzioni in commento denotano una certa carenza esplicativa quanto alla narrazione del quadro generale normativo di riferimento. In questa sede, invero, l'amministrazione finanziaria si limita a tracciare l'evoluzione legislativa occorsa nel tempo, dalla legge istitutiva al decreto presidenziale attuativo, riportando – all'occorrenza – pedissequamente il dato normativo. Forse si sarebbe potuto fornire qualche utile indicazione aggiuntiva atta ad agevolare l'attuazione del tributo.

Al riguardo, si nutre la speranza che una tale opportuna informativa supplementare possa trovare albergo in future edizioni dei modelli dichiarativi, anche in considerazione dell'andamento applicativo dell'addizionale e delle questioni sorte nella pratica del tributo.

2.6. L'intervento normativo residuale del 2009.

In occasione del licenziamento della manovra anticrisi estiva del 2009, approvata con il decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, il tributo in analisi è stato interessato da una ulteriore disposizione di carattere *residuale*, nel senso che la stessa non incide sulla disciplina sostanziale dell'imposta.

Si tratta dell'art. 11-*quater*, inserito in sede di conversione dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, il quale è rubricato «Addizionale sulla produzione e vendita di materiale pornografico o di incitamento alla violenza».

Più in dettaglio, al primo comma, si procede a raffinare, limitatamente, la ricognizione delle (sub)entità della pubblica amministrazione interessate agli accordi di collaborazione sottoscrivibili per l'attuazione dell'addizionale, già enunciate nell'ultimo periodo del comma 2 del decreto presidenziale di attuazione. Si provvede, infatti, ad una mera sostituzione nominale: il «*Dipartimento* per le comunicazioni del Ministero dello sviluppo economico» prende il posto del «Ministero dello sviluppo economico – *Settore* comunicazione».

Ai fini della disciplina dell'addizionale, si tratta di una norma – che potrebbe definirsi *di specificazione* – di scarso valore applicativo, il cui unico (ed invero trascurabile) pregio applicativo consiste nella migliore individuazione della struttura organizzativa interna al Dicastero interessato coinvolgibile nelle intese collaborative.

Plausibilmente, tale marginale modificazione è stata concepita unicamente in asservimento alla previsione, di finanza pubblica, contenuta al secondo comma: la disposizione finanziaria di riassegnazione (al Ministero per i beni e le attività culturali, per interventi a favore del settore dello spettacolo) del gettito erariale ascrivibile alle maggiori entrate, ulteriori rispetto a quelle già stimate ai sensi della disciplina di base, derivanti dalla (supposta più fruttuosa) attuazione dell'addizionale conseguente agli anzidetti accordi di collaborazione interistituzionali.

Mentre, sul fronte della disposta riallocazione finanziaria, va registrata l'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 giugno 2011, con cui, ai fini della successiva riassegnazione al Dicastero beneficiario, si è provveduto – come richiesto dalla disposizione in esame – ad accertare maggiori entrate riferite all'esercizio finanziario 2010 per un importo pari a un milione di euro circa, a tutt'oggi, continua a non intravedersi alcuna traccia degli evocati accordi di collaborazione.

Sarebbe occorsa, così, l'evenienza della realizzazione di una maggiore proficuità d'attuazione del tributo al solo prospettarsi di questi ultimi, ma in assenza del relativo azionamento, che solo giustificerebbe – posto il vincolo sistematico e funzionale tra i due commi in commento – la premialità in favore del suddetto Ministero. Quando si dice: la forza della persuasione (all'adempimento tributario) o della dissuasione (al disimpegno fiscale)!

Ma, per la verità, l'arcano giuridico-finanziario trova una palmare spiegazione nel particolare e curioso computo del gettito fiscale. Invero, come arguibile nitidamente dalle risultanze del Rendiconto generale dello Stato per l'anno 2010, sul capitolo di entrata relativo al tributo qui d'interesse, il 1037, a

fronte di una (sproporzionata) previsione iniziale pari a 159 milioni di euro, dopo una apposita variazione di bilancio diminutiva della stima di 139 milioni di euro, si è registrata una previsione di entrata definitiva di 20 milioni di euro. Orbene, essendo state accertate, a consuntivo, entrate finali per un ammontare pari a 21 milioni di euro circa, ecco spiegato il motivo del maggior gettito rispetto al dato previsionale (ripetesi: definitivo). Si rivela adamantina, in ultima istanza, l'assenza di qualsivoglia nesso sinaptico tra accordi collaborativi e incremento delle entrate, atto a legittimare, quantomeno normativamente, la riassegnazione dei fondi.

3. Le definizioni rilevanti ai fini dell'attuazione del tributo.

Si è dinanzi esaminato come il dato normativo positivo non sempre faciliti la lettura e la interpretazione delle disposizioni, specialmente con riguardo alla individuazione dei tre ambiti oggettivi di riferimento, vale a dire la pornografia, l'incitamento alla violenza e la sollecitazione delle credulità popolare

A volte, ai fini dell'applicazione dell'addizionale, l'estensore della normativa primaria si adopera a procurare una definizione abbastanza articolata, anche se poi pecca in fase di normazione secondaria (con una replica pedissequa dell'enunciato cui dovrebbe dare esplicazione): è il caso della identificazione del materiale pornografico.

Altre volte, la norma primaria non si preoccupa di somministrare alcuna nozione, limitandosi unicamente a delegare a quella secondaria la sua esatta ricognizione, la quale ultima si scopre dipoi lata ma non esaustiva: è l'ipotesi della sollecitazione della credulità popolare.

In altri casi ancora, la disciplina normativa, sia primaria che secondaria, difetta del tutto di offrire la sia pur minima indicazione; anzi, il legislatore

primario mostra la premura (opposta) di spogliarsi di un tale onere tassonomico: è l'esempio dell'incitamento alla violenza.

Ciò posto, si giudica opportuno corredare la trama normativa con talune ulteriori esplorazioni concettuali (anche anticipando alcune notazioni attinenti all'assetto giusfilosofico, che troveranno sistemazione al paragrafo 6. dedicato alla ricostruzione della *ratio legis*), con l'auspicio che si svelino utili ai fini dell'attuazione del tributo.

3.1. Il concetto di "pornografia".

In via preliminare, deve rimarcarsi come al concetto di "pornografia" sia connaturata una *accezione negativa* della – pur tutelata – libertà (in specie: di espressione sessuale).

Difatti, la pornografia è notoriamente associata alla «trattazione o rappresentazione esplicita, in scritti, disegni, film, fotografie, eccetera, di soggetti di carattere erotico e ritenuti osceni»⁽³²⁾ o «di soggetti erotici che offendono il pudore»⁽³³⁾.

Di tali accezioni dà contezza, peraltro, lo stesso codice penale⁽³⁴⁾, il cui art. 529, nel fornire la nozione di "atti e oggetti osceni", testualmente recita: «si considerano osceni gli atti e gli oggetti che, secondo il comune sentimento, offendono il pudore»⁽³⁵⁾.

Vale la pena – sia pure sommariamente – osservare, in punto di diritto, che la diffusione di materiale pornografico potrebbe tecnicamente integrare le fattispecie criminose di cui ai vigenti artt. 528 («Pubblicazioni e spettacoli osceni») e 725 («Commercio di scritti, disegni o altri oggetti contrari alla

⁽³²⁾ T. DE MAURO, *Il dizionario della lingua italiana*, Paravia, voce *Pornografia*.

⁽³³⁾ G. DEVOTO - G. C. OLI, *Il dizionario della lingua italiana*, Le Monnier, voce *Pornografia*.

⁽³⁴⁾ Per alcuni primi spunti sui profili penalistici del tributo in esame, v. I. CARACCIOLI, *Addizionale sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza. Aspetti penali*, in *Fisco*, 2006, 1226 ss.

⁽³⁵⁾ Esclusa, in richiamo all'art. 33 Cost., l'opera d'arte e scientifica.

pubblica decenza») del codice penale, laddove interpretati letteralmente. Ciononostante, la diffusione di tale materiale sembra attualmente “tollerata” dall’ordinamento in virtù di una interpretazione evolutiva – *adeguatrice* ⁽³⁶⁾ – giurisprudenziale del concetto di offensività dell’osceno (sul punto, si rinvia *amplius* alle riflessioni svolte di seguito nel testo), che tuttavia non copre con il suo raggio di azione i materiali alludenti alla c.d. “pornografia minorile”, la quale, ai sensi della l. n. 289/1998 (recante «Norme contro lo sfruttamento della prostituzione, della pornografia, del turismo sessuale in danno dei minori, quali nuove forme di riduzione in schiavitù»), è sottoposta ad un regime di assoluta illegalità.

In questa prospettiva, la previsione di una tassazione esplicita dell’industria pornografica pare contribuire a tramutare la traiettoria dall’anzidetta tolleranza (che soffre pur sempre il pavento della semi-legalità) verso la piena legittimazione giuridica del settore. Tale assunto vale, del resto, ad escludere l’emersione, a seguito dell’adempimento dell’obbligazione tributaria, di un sorta di “autodenuncia” da parte dei contribuenti interessati.

A differenti conclusioni deve giungersi, al contrario, come anticipato, relativamente alla diffusione di materiali afferenti alla pornografia minorile, dacché in tal caso, per un verso, si produrrebbe proprio un siffatto effetto autodenunciatorio, e, per altro verso, si porrebbe la nota questione della tassazione dei proventi da illecito, con conseguente precipitato investigativo in ordine alla verifica della sussistenza di una pressione fiscale strozzante ascrivibile alla asserita “tassazione lorda” dei corrispondenti redditi (*i.e.* postulante la ineducibilità dei relativi componenti negativi) ⁽³⁷⁾. Al tema

⁽³⁶⁾ Come noto, è tale l’interpretazione che postula la necessità di scegliere, tra i diversi possibili significati di una norma, quello conforme alle regole costituzionali.

⁽³⁷⁾ Sul tema della possibile violazione del principio di capacità contributiva derivante dalle cooperanti imponibilità dei proventi da reato e ineducibilità dei costi illeciti, cfr. E. DE MITA, *Alla Consulta l’ineducibilità dei costi illeciti*, in *Il Sole 24 Ore* del 15 agosto 2010, F. TUNDO, *L’ineducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità e interpretazione restrittiva*, in *Corr. trib.*, 2011, 57 ss., ID., *Ineducibilità dei costi da reato: la Consulta lascia aperti i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Corr. trib.*, 2011, 1625 ss., di commento alla C. Cost., ord. 3 marzo 2011, n. 73, con cui il giudice delle leggi ha evitato di fatto il pronunciamento sulla questione di costituzionalità della norma sulla ineducibilità dei costi illeciti, e ID., *Ancora dubbi di costituzionalità sulla deducibilità dei costi da*

capitale dell'attitudine espropriativa o confiscatoria dell'imposizione si accenna *infra* nel testo (paragrafo 7.1).

Giova, del resto, evidenziare che la pratica degenerativa dell'*eros* è da sempre suscettibile di condanna altresì da parte della morale cattolica, che la considera quale atto che lede gravemente la dignità della persona umana degradandola da fine a oggetto.

Per l'autorevolezza della fonte e la specificità del pensiero, vale la pena, in questa sede, di riportare il precetto espresso al riguardo dal Catechismo della Chiesa Cattolica (n. 2354): «La pornografia consiste nel sottrarre all'intimità dei partner gli atti sessuali, reali o simulati, per esibirli deliberatamente a terze persone. Offende la castità perché snatura l'atto coniugale, dono intimo degli sposi l'uno all'altro. Lede gravemente la dignità di coloro che vi si prestano (attori, commercianti, pubblico), poiché l'uno diventa per l'altro l'oggetto di un piacere rudimentale e di un illecito guadagno. Immerge gli uni e gli altri nell'illusione di un mondo irreali. È una colpa grave. Le autorità civili devono impedire la produzione e la diffusione di materiali pornografici».

Coerentemente, peraltro, si è espresso il Presidente del Pontificio Consiglio delle Comunicazioni sociali, Mons. J.P. Foley, che, in occasione della presentazione del patrocinato IV Rapporto Eurispes sulla Pornografia del 2005⁽³⁸⁾, sulle cui previsioni di fatturato e redditività la Relazione tecnica al d.l. n. 185/2008 ha ricavato le stime di gettito fiscale dell'addizionale fino al 2012, ha pubblicamente affermato: «La pornografia si basa sullo sfruttamento delle persone, crea atteggiamenti anti-sociali, annulla il senso morale e non può portare a relazioni mature, poiché si basa sull'egoismo e crea una forte dipendenza».

reato, in *Corr. trib.*, 2011, 2840 ss., di annotazione della CTR Veneto, Sez. Verona, ord. 11 aprile 2011 (18 marzo 2011), n. 27, con cui si è nuovamente investita la Consulta della questione di legittimità costituzionale. Più in generale, su questo argomento, v. anche M. T. MOSCATELLI, *Considerazioni sui costi da illecito nella determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1177 ss., D. STEVANATO - R. LUPI, *Interrogativi sulla disposizione in tema di ineducibilità dei «costi illeciti»*, in *Dialog. dir. trib.*, n. 9/2004, 1157 ss., e R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. trib.*, 2004, 1935 ss.

⁽³⁸⁾ Al quale si rimanda per un dettagliata ricostruzione del fenomeno e del mercato della pornografia in Italia.

Non va ignorata, poi, la constatazione che a causa della elevata qualificazione diseducativa della pornografia, negli ordinamenti giuridici occidentali, pur non essendo generalmente considerata illegale, in determinati contesti è tuttora o è stata soggetta a censura, o – come nell’ordinamento italiano – ne viene vietata la visione (in particolare: ai minorenni).

Né può sottacersi, infine, che è proprio in accordanza sinaptica con (la tutela de) i concetti di “pudore sessuale”, di “dignità personale” e di “sviluppo della personalità dei minori” che si declina precipuamente la nozione di “buon costume”, così come previsto e tutelato *ex art.* 21 Cost., quale unica limitazione alla libertà di manifestazione del pensiero.

A questo proposito, nonostante le problematiche relative alla nozione ⁽³⁹⁾, l’unico punto (relativamente) fermo risulta la definizione datane dalla Corte costituzionale ⁽⁴⁰⁾, a mente della quale la Consulta ⁽⁴¹⁾, dopo una breve premessa giusfilosofica ⁽⁴²⁾, ha affermato che «il buon costume risulta da un insieme di precetti che impongono un determinato comportamento nella vita sociale di relazione, la inosservanza dei quali comporta in particolare la violazione del pudore sessuale, sia fuori sia soprattutto nell’ambito della famiglia, della dignità personale che con esso si congiunge, e del sentimento morale dei giovani, ed apre la via al contrario del buon costume, al mal

⁽³⁹⁾ Al riguardo, giova evidenziare come il canone del buon costume non assuma un significato assoluto, dovendosi interpretare e determinare secondo la coscienza morale collettiva socialmente e storicamente diffusa in una data realtà sociale. In questo senso, cfr. C. Cost., sent. n. 191 del 1970 (in banca-dati *dejure*), la quale ha riconosciuto che, «rientrando tra i concetti “non suscettibili di una categorica definizione”, il “buon costume” è dotato di una relatività storica, dovuta al fatto che “varia notevolmente, secondo le condizioni storiche d’ambiente e di cultura». In dottrina, su questa scia, v. P. PERLINGIERI, *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli, 2001, 162-163.

⁽⁴⁰⁾ Di questo avviso è T. MARTINES, *Diritto Costituzionale*, Milano, 1998, 664.

⁽⁴¹⁾ Senza che essa – si legge – affronti e risolva i contrasti e le divergenze d’opinione, dottrinali e giurisprudenziali, che si sono manifestati a questo proposito, né che dia una definizione puntuale ed esauriente del concetto.

⁽⁴²⁾ «Il buon costume non può essere fatto coincidere (...) con la morale o con la coscienza etica, concetti che non tollerano determinazioni quantitative del genere di quelle espresse dal termine “morale media” di un popolo, “etica comune” di un gruppo e altre analoghe. La legge morale vive nella coscienza individuale e così intesa non può formare oggetto di un regolamento legislativo. Quando la legge parla di morale, vuole riferirsi alla moralità pubblica, a regole, cioè, di convivenza e di comportamento che devono essere osservate in una società civile».

costume e, come è stato anche detto, può comportare la perversione dei costumi, il prevalere, cioè, di regole e di comportamenti contrari ed opposti»⁽⁴³⁾.

Per mera compiutezza d'argomento, si segnala che, con la sentenza n. 368 del 1992, la Corte, in via adeguatrice, muovendo dalla premessa che «la “pubblicità” – intesa come reale o potenziale percezione da parte della collettività, o comunque di terzi non consenzienti, del messaggio trasmesso per mezzo di scritti, disegni, immagini o rappresentazioni – si configura come un requisito essenziale della nozione del “buon costume”, considerato quale limite costituzionale al diritto fondamentale di libera manifestazione del proprio pensiero», ha concluso che «la contrarietà al sentimento del pudore non dipende dall'oscenità di atti o di oggetti in sé considerata, ma dall'offesa che può derivarne al pudore sessuale, considerato il contesto e le modalità in cui quegli atti e quegli oggetti sono compiuti o esposti: sicché non può riconoscersi tale capacità offensiva ad atti o ad oggetti che, pur avendo in sé un significato osceno, si esauriscono nella sfera privata e non costituiscono oggetto di comunicazione verso un numero indeterminato di persone ovvero sono destinati a raggiungere gli altri soggetti con modalità e cautele particolari, tali da assicurare la necessaria riservatezza e da prevenire ragionevolmente il pericolo di offesa al sentimento del pudore dei terzi non consenzienti o della collettività in generale».

Più di recente, la stessa Corte, nella sentenza n. 293 del 2000, ha ribadito il collegamento del concetto di buon costume alla tutela della dignità umana nonché al “comune sentimento della moralità”, intendendo «non soltanto ciò che è comune alle diverse morali del nostro tempo, ma anche alla pluralità delle concezioni etiche che convivono nella società contemporanea»⁽⁴⁴⁾.

Orbene, il riferimento comunemente accertato ai profili di “oscenità”, di “offensività”, di “degenerazione” e di “diseducatività” sottolineano la natura e

⁽⁴³⁾ Così C. Cost., sent. n. 9 del 4 febbraio 1965, in banca-dati *dejure*.

⁽⁴⁴⁾ La giurisprudenza da ultimo citata è consultabile tutta nella banca-dati *dejure*.

la declinazione essenzialmente negativa della pornografia, atta – *quoad effectum* – a suscitare l'unanime senso di disapprovazione etico-sociale ed a giustificare il particolare regime di sfavore riservato ad essa dal legislatore (anche tributario) ⁽⁴⁵⁾.

Un avallo esplicito di questa impostazione giusfilosofica è ritraibile dall'esame dei lavori preparatori che accompagnarono l'antenato giuridico della odierna addizionale, ovverosia il tentativo pionieristico sperimentato (ma fallito) in sede di disegno di legge Finanziaria per l'anno 2003, le cui ispirazione di fondo e intelaiatura normativa di base si è dipoi mutuato nella versione attuale. In quella occasione, infatti, il dibattito parlamentare si diffuse ampiamente, per l'appunto, sulla consapevolezza di «assumere l'importanza che la leva fiscale [potesse] svolgere quale strumento di indirizzo delle scelte dei consumatori in modo da disincentivare la fruizione di prodotti suscettibili di offendere il buon costume» ⁽⁴⁶⁾.

3.2. La nozione di «materiale di incitamento alla violenza».

Relativamente all'«incitamento alla violenza», va considerato che la *lacuna legis* esistente nella normativa dell'addizionale, circa la definizione rilevante ai fini dell'applicazione del tributo, può essere colmata sia appellandosi al concetto elaborato dall'Organizzazione Mondiale della Sanità, sia riferendosi alle definizioni penalistiche di violenza (alle cose e privata) e lesione (personale).

Secondo il primo, per violenza si intende «l'utilizzo intenzionale della forza fisica o del potere, minacciato o reale, contro se stessi, un'altra persona, o

⁽⁴⁵⁾ Esprime un convinto dissenso in merito all'uso – a suo giudizio “improprio” – della leva tributaria per indirizzare i comportamenti dei cittadini nella propria sfera privata M. TROVATO, *Pornotax. Un'imposta oscena*, Focus Istituto Bruno Leoni n. 122/2008, il quale auspica un profondo ripensamento in materia, atto a scongiurare quello che – con originale e sdrammatizzante *sense of humour* – definisce, ricorrendo ad una metafora porno-calcistica, «uno sconsiderato fallo da tergo».

⁽⁴⁶⁾ In questi termini, la Relazione di accompagnamento al disegno di legge n. 3200-*bis*-A.

contro un gruppo o una comunità, che determini o che abbia un elevato grado di probabilità di determinare lesioni, morte, danno psicologico, cattivo sviluppo o privazione»⁽⁴⁷⁾.

A mente delle seconde, «si ha violenza sulle cose allorché la cosa viene danneggiata o trasformata, o ne è mutata la destinazione» (art. 392 cod. pen.); è punito «chiunque cagiona ad alcuno una lesione personale, dalla quale deriva una malattia nel corpo o nella mente» (art. 582 cod. pen.); commette violenza privata chiunque «costringe altri a fare, tollerare od omettere qualche cosa» (art. 610 cod. pen.).

Sulla scorta di tali nozioni può ragionevolmente asserirsi, in sintesi, che si integra “incitamento alla violenza” allorché, con qualsiasi mezzo, si stimolino e incoraggino azioni o comportamenti umani che si risolvono in un nocumento per le altre persone o cose.

A questo punto, una definizione accettabile di «materiale di incitamento alla violenza», sulla falsariga di quella predisposta per materiale pornografico, potrebbe così comporsi: “giornali quotidiani o periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, letteraria, cinematografica, audiovisiva o multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, in cui siano presenti immagini o scene di incoraggiamento e stimolo ad azioni umane arrecanti nocumento a persone o cose”.

Certo, il rischio di una accezione così omnicomprensiva è quello di assorbire nel suo alveo anche fattispecie, per così dire, “innocenti”, quali – a mò di esempio – i cartoni animati per bambini, per il solo fatto di contenere scene o fotogrammi che alludono a qualche forma di violenza.

Per questo, sarebbe auspicabile, in fase applicativa, una dovuta graduazione ed un certo buon senso nel fissarne i contorni, anche riferendosi ad opportuni sistemi classificazione.

Potrebbe all’uopo implementarsi uno schema mutuando, ad esempio, il modello sperimentato nel settore dei videogiochi⁽⁴⁸⁾, ove vige un sistema di

⁽⁴⁷⁾ Cfr. World Health Organization, *World Report on Violence and Health*, 2002.

classificazione europea che ne regola la distribuzione (il c.d. “PEGI”, *Pan European Game Information*, creato dall’ISFE, *International Software Federation of Europe*), in vigore dal 2003, con lo scopo di aiutare i genitori nell’acquisto dei videogiochi e di autoregolamentare il mercato senza bisogno dell’intervento di altri organi. Tale sistema definisce i contenuti in base a due parametri. Il primo riguarda l’età a cui è adatto il videogioco, il secondo consiste in una serie di icone che descrivono i temi che vengono rappresentati. Sulla confezione del videogioco sono quindi presenti le relative icone. La classificazione per contenuto prevede le seguenti fattispecie (cui corrisponde apposito bollino sulla confezione di vendita): linguaggio scurrile, droga, paura, gioco d’azzardo, sesso, e violenza. *Ça va sans dire* che i videogiochi classificati per quest’ultimo contenuto devono intendersi senz’altro rientranti nella nozione qui rilevante di “materiale di incitamento alla violenza”.

Quanto alle implicazioni sul contesto etico-sociale dell’incitamento alla violenza, non può certo obiettarsi – anzi si coglie *ictu oculi* – l’irrimediabile insorgenza, come diretta conseguenza dei fattori ontologici dell’oggetto dell’incitamento stesso, di un effetto recisamente deleterio per la comunità.

Alla luce di quanto tratteggiato in questi due ultimi paragrafi, non può che opinarsi senza riserve nella direzione del riconoscimento di un pacifico contrasto degli esaminati ambiti (*i.e.* pornografia ed incitamento alla violenza) con la nozione classica stessa dell’etica quale «indagine speculativa intorno al comportamento pratico dell’uomo di fronte ai due concetti del bene e del male»⁽⁴⁸⁾, nonché della loro irrimediabile frizione con la tutela privilegiata che l’ordinamento giuridico appresta a quest’ultima.

⁽⁴⁸⁾ Cioè quelli – per intendersi – utilizzati attraverso le note console *Sony PlayStation*, *Microsoft Xbox* o *Nintendo Wii*.

⁽⁴⁹⁾ G. DEVOTO - G. C. OLI, *Il dizionario della lingua italiana*, Le Monnier, voce *Etica*.

3.3. *La definizione di «sollecitazione della credulità popolare».*

Riferendosi alla “sollecitazione televisiva onerosa della credulità popolare”, risulta evidente come la definizione fornita dal legislatore fiscale sembri indubbiamente riecheggiare la fattispecie di illecito prevista all’art. 661 del codice penale riguardante l’abuso della credulità popolare ⁽⁵⁰⁾.

Non è inutile sottolineare, al riguardo, che l’arrestarsi della disposizione fiscale sul limite estremo (nominalistico) della “sollecitazione”, senza sconfinare nell’“abuso”, suscita tuttavia qualche perplessità in ordine all’esatta ricognizione del perimetro applicativo del tributo addizionale.

In altre parole, atteso che lo scarto concettuale tra sollecitazione e abuso è alquanto minimo e sfumato, risulta oltremodo difficile tracciare nettamente una linea di demarcazione tra le due ipotesi, giacché al suo confine si addensano delle zone grigie in cui si rivela quasi impossibile il relativo discernimento.

Tant’è vero che nei casi giudiziari venuti alla ribalta delle cronache negli ultimi tempi, riguardanti appunto il settore mediatico in argomento, si è proceduto alla contestazione piuttosto di reati (differenti dal detto abuso e) dai lineamenti più definiti, quali – a titolo esemplificativo – l’associazione a delinquere finalizzata alla truffa ⁽⁵¹⁾.

Ad ogni modo, ciò che in questa sede interessa è mettere in risalto il disfavore e la diffidenza con cui l’ordinamento giuridico reagisce nei confronti delle multiformi attività poste in essere dai cosiddetti “teleimbonitori”, sospettati comunque, anche quando non oltrepassano la (labile) frontiera dell’illecito, di carpire un vantaggio reputato (laddove non giuridicamente, per

⁽⁵⁰⁾ A mente del quale: «Chiunque, pubblicamente, cerca con qualsiasi impostura, anche gratuitamente, di abusare della credulità popolare è punito, se dal fatto può derivare un turbamento dell’ordine pubblico, con l’arresto fino a tre mesi o con l’ammenda fino a euro 1.032»

⁽⁵¹⁾ Si allude, segnatamente, al recente processo a carico delle teleimbonitrici Vanna Marchi e sua figlia Stefania Nobile, nonché del sedicente “mago” Mario Pacheco Do Nascimento, conclusosi con la condanna definitiva degli imputati per tale reato.

lo meno) eticamente indebito, ottenuto approfittando della (e circuendo la) credulità popolare, e in ultima istanza lo stesso pubblico affidamento.

Un tale atteggiamento “scorretto” vulnera, del resto, uno dei diritti fondamentali sanciti all’art. 1 della legge 30 luglio 1998, n. 281, recante la «Disciplina dei diritti del consumatore e degli utenti», ovverosia quello «alla correttezza, trasparenza ed equità nei rapporti contrattuali concernenti beni e servizi» (comma 2, lett. e). In questo senso, siffatto comportamento si caratterizzerebbe per l’attitudine a violare una regola di correttezza che impone atteggiamenti leali, non capziosi, e vieta il cosiddetto *venire contra factum proprium*, e cioè il tradire le legittime aspettative altrui originate da un proprio precedente comportamento; regola che si sostanzia, per l’appunto, nell’obbligo di rispettare l’affidamento altrui.

4. *Il gettito erariale tra stime, previsioni e incassi.*

Come già descritto, dopo la sua istituzione (nel 2006), l’addizionale in esame ha dovuto attendere diversi anni per annotare la sua compiuta operatività; ciò – si ripete – a causa (oltre che delle successive modifiche normative, altresì) della intempestiva emanazione, da una parte, del decreto presidenziale di attuazione della disciplina primigenia (licenziato solo nel marzo 2009), e, dall’altra, delle istruzioni ministeriali recanti i codici-tributo indispensabili per adempiere all’obbligazione tributaria del versamento d’imposta (diramate nel successivo aprile 2009).

Tale lento e progressivo perfezionamento della disciplina applicativa ha influito ovviamente sulle stime di gettito formulate in sede di originaria introduzione del nuovo tributo. Invero, a fronte della previsione (definitiva) di bilancio per l’esercizio finanziario di entrata in vigore dell’addizionale (ossia il 2006) pari a 130,8 milioni di euro, il Rendiconto generale dello Stato per tale annualità ha registrato minori entrate pari all’intero importo previsto. Il che

equivale, in altri termini, a nessun accertamento di entrate e nessun incasso.

Della esistenza *meramente cartolare* dell'addizionale si è dipoi avveduto lo stesso legislatore, tant'è che nessuna previsione di entrata (né di competenza né di cassa) è contenuta nei successivi bilanci preventivi relativi agli esercizi finanziari 2007 e 2008.

Le stime di gettito sono state rivisitate alla luce dell'innovazione (*rectius*, estensione) legislativa sopraggiunta proprio nel 2008. In questa sede, la Relazione tecnica governativa di accompagnamento al decreto-legge n. 185/2008 ha formulato previsioni di entrata basandosi sui dati di settore rinvenienti dal 4° Rapporto sulla Pornografia realizzato dall'Eurispes del 2004 (ultimi dati disponibili) ⁽⁵²⁾. Le stime della consistenza del fenomeno e, conseguentemente, del gettito ricavabile dal nuovo tributo sembrano tuttavia peccare di grossolano ottimismo.

Più in dettaglio, le stime presentate dal Governo nella citata Relazione tecnica prendono abbrivio dalla constatazione che il fatturato globale del mercato della pornografia calcolato da Eurispes nel 2004 ascende a 1.101 milioni di euro, triplicato rispetto ai 312 milioni di euro del 1987; considerato il *trend* del triennio 2002-2004, mitigato dalla minore crescita economica degli ultimi anni, la Relazione ipotizza una crescita media annua del fatturato pari al 5 per cento ed una redditività media delle imprese del settore pari al 40 per cento dei ricavi, da cui seguono un fatturato, un reddito *ante* imposte e un gettito di competenza (applicando l'addizionale del 25% ai redditi) pari a:

⁽⁵²⁾ Tale Rapporto, curato da Roberta Tatafiore, è stato realizzato con il patrocinio del Pontificio Consiglio per le Comunicazioni Sociali e presentato il 19 maggio 2005 presso la Biblioteca Nazionale di Roma; esso illustra la compenetrazione avvenuta tra industria pornografica e industria dell'*entertainment*, tra economia pornografica ed economia basata sulle *Information Technologies*, analizzando il *trend* del mercato di riferimento negli anni precedenti. Secondo il Rapporto, il giro d'affari dell'industria dell'*hard* nel 2004 raggiungeva il consistente ammontare di circa 1.100 milioni di euro, derivanti da siti *web* commerciali (ca. 300 milioni), televisioni (ca. 250 milioni), *home video* (ca. 150 milioni), video telefonini (ca. 140 milioni), prostituzione generata dagli annunci (ca. 120 milioni) linee telefoniche *hot* (ca. 100 milioni) e riviste e *sexy shop* (ca. 100 milioni).

	2008	2009	2010	2011
<i>Fatturato</i>	1.338	1.405	1.475	1.549
<i>Reddito</i>	535	562	590	620
<i>Gettito</i>	133,8	140,5	147,5	155

dati in milioni di euro

Con un acconto del 90 per cento, la Relazione stima il seguente andamento del gettito di cassa:

CASSA	2009	2010	2011	2012	totale
<i>Saldo 2008</i>	133,8				
<i>Acconto 2009</i>	120,2	-120,2			
<i>Saldo 2009</i>		140,5			
<i>Acconto 2010</i>		126,5	-126,5		
<i>Saldo 2010</i>			147,5		
<i>Acconto 2011</i>			132,8	-132,8	
<i>Saldo 2011</i>				155	
<i>Acconto 2012</i>				139,5	
totali	254	146,8	153,8	161,7	716,3

dati in milioni di euro

Vale la pena segnalare che le previsioni di gettito sopra illustrate non si limitano – come richiederebbe la logica contabile – al computo degli effetti dell'estensione applicativa dell'addizionale al nuovo segmento di mercato delle “trasmissioni televisive” contemplato dal decreto n. 185 del 2008, ma considerano l'intera industria tassata originaria. Tale approccio parrebbe incoerente, se solo si pone mente al fatto che alla normativa primigenia di cui alla legge del 2005 era già stato ascritto, a decorrere dal 2008, un gettito di competenza a titolo di nuova addizionale pari a 183,5 milioni di euro. Siffatta sovrapposizione è tuttavia solo apparente, dal momento che – come si è rammentato *supra* – nei tendenziali di bilancio di previsione annuali successivi

al 2006 non risulta essere stata iscritta alcuna maggiore entrata derivante dalla nuova misura fiscale istituita dalla predetta legge.

Ad ogni modo, non è tanto e solo il computo spurio (ma per altri versi) effettuato nella Relazione tecnica ad inficiare le anzidette ambiziose stime ⁽⁵³⁾, quanto piuttosto l'implausibilità della ipotizzata crescita media settoriale del 5 per cento annuo e della previsione di una redditività del 40 per cento, a fronte della crisi generale dell'attività economica e di un rallentamento particolare del settore pornografico, in forte predicato di delocalizzazione ⁽⁵⁴⁾ e riconversione ⁽⁵⁵⁾.

I molteplici *vulnus* metodologici seguiti nella implementazione delle suddette stime si sono puntualmente appalesati nella successiva rendicontazione finanziaria. A netto conforto dell'ingiustificabile sopravvalutazione previsionale, difatti, sono valsi i dati consuntivi di gettito registratisi con riferimento all'arco temporale considerato dalla Relazione tecnica.

In particolare, nei Rendiconti generali dello Stato relativi agli esercizi finanziari dell'ultimo biennio 2009-2010 sul capitolo 1037 «Addizionale alle imposte sul reddito sulla produzione, distribuzione e rappresentazione di materiale e programmi televisivi di contenuto pornografico e di incitamento alla violenza, nonché di trasmissioni televisive volte a sollecitare la credulità popolare», iscritto nello stato di previsione dell'entrata, sono ascritte le risultanze di gettito riassunte nella seguente tabella:

⁽⁵³⁾ Quest'ultime, invero, andavano quantomeno depurate dell'effetto riduttivo ascrivibile all'aumento stesso della pressione fiscale indotto proprio dall'addizionale, se non anche da quelle poste incluse nei calcoli dell'Eurispes ma – secondo la non condivisa (neanche dal legislatore, evidentemente) interpretazione letterale/restrittiva – aliene al campo di applicazione dell'addizionale, quali – ad esempio – l'oggettistica *hard*.

⁽⁵⁴⁾ Proprio per evitare la scure fiscale, San Marino e, particolarmente, i Paesi dell'Est stanno divenendo sempre più le basi dove spostare società di produzione e di distribuzione dell'industria pornografica.

⁽⁵⁵⁾ Segnatamente, verso il settore, attiguo, dell'“erotismo”, come confermato – già nel 2006 – da Riccardo Schicchi, uno dei principali produttori italiani nel mondo della pornografia e dello spettacolo erotico, il quale lamentava la poco fiorente situazione in cui vive l'industria di settore in Italia, in crescente preda dell'economia clandestina e piratesca, ignota al fisco.

capitolo 1037	2009			2010		
	residui	competenza	cassa	residui	competenza	cassa
Prev. iniz.				1,8	159	159
Variaz.		277	277		-139	-139
Def.		277	277	1,8	20	20
Versato		19,1	19,1	0,996	20,079	21,075
Da versare		1,8		0,876	0,944	
Totale		20,9	19,1	1,87	21,02	21,075
+MG/-MNE		-256,1	-257,9		+1,022	+1,075
RS 31/12	1,8			1,82		

dati in milioni di euro (con arrotondamento)

Come si vede, per l'anno 2009, la previsione di entrata (non contemplata – conformemente al biennio precedente – nelle poste bilancistiche iniziali) è stata inserita attraverso apposita variazione di bilancio in aumento disposta a seguito della emanazione dei provvedimenti che hanno dato piena attuazione al prelievo (segnatamente, il D.P.C.M. del 13 marzo 2009 e la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 107/E del 22 aprile 2009). Tuttavia, a fronte di una previsione di gettito (di competenza e di cassa) ammontante a 277 milioni euro, la consuntivazione ha registrato i modestissimi accertamenti di entrata pari a circa 20,9 milioni di euro e i relativi incassi pari a 19,1 milioni di euro (la differenza di 1,8 milioni di euro rappresenta una “entrata accertata ma ancora da incassare” al 31 dicembre dell'anno di riferimento e costituisce “residuo attivo” di bilancio, ossia un credito nei confronti dei contribuenti per i versamenti ancora dovuti), rilevando dunque una significativa minore entrata pari, rispettivamente, a 256,1 milioni di euro (per competenza) e a 257,9 milioni di euro (per cassa).

Per l'anno 2010, inoltre, la previsione iniziale di entrata pari a euro 159 milioni è stata ridotta con apposita variazione di bilancio in diminuzione, verosimilmente all'esito dei poco lusinghieri risultati di gettito emergenti dall'approvazione della rendicontazione 2009. Il dato relativo agli accertamenti/incassi registrato a consuntivo, pari rispettivamente a 21,02 e

21,07 milioni di euro si è attestato sostanzialmente in linea con l'anno precedente, consentendo anzi la rilevazione di una maggior entrata, rispetto alla previsione definitiva di entrata (ridotta a 20 milioni euro, sia di competenza che di cassa), di importo pari a circa 1,02 milioni euro relativamente alla competenza e 1,07 milioni euro relativamente alla cassa (il maggiore incasso rispetto all'accertamento è dipeso dall'incameramento di quota parte dei residui attivi dell'anno precedente; nondimeno si sono rilevati residui attivi totali del 2010 pari a complessivi 1,82 milioni di euro, dati dalla somma dei residui attivi 2009 ancora da incassare e dagli accertamenti 2010 ancora da versare).

E' appena il caso, da ultimo, di segnalare che per l'anno 2011 ⁽⁵⁶⁾ è stata formulata una previsione iniziale di entrata per tale annualità pari a 21 milioni di euro (sia per competenza che per cassa), in coerenza con le risultanze del biennio 2009-2010.

Come risulta di nitida evidenza, in definitiva, se si eccettuano gli ultimi più veritieri aggiustamenti previsionali, si è sinora trattato, complessivamente, di entrate erariali effettive sensibilmente inferiori rispetto alle stime di gettito (e conseguenti previsioni bilancistiche), di volta in volta, ipotizzate.

5. Le criticità applicative.

La normativa del nuovo tributo pone non poche questioni problematiche di significativa rilevanza ai fini della sua attuazione.

Talvolta esse attengono a criticità di ordine genetico, giungendo a coinvolgere la legittimità stessa (totale o parziale) dell'addizionale; talora, invece, interessano aspetti di carattere meramente applicativo.

Di seguito, e senza pretesa di esaustività, si fornisce un catalogo dei principali temi controversi.

⁽⁵⁶⁾ Cfr. legge 13 dicembre 2010, n. 221, di approvazione del Bilancio di previsione dello Stato per l'esercizio finanziario 2011.

5.1. *L'asserita retroattività (non autentica) del tributo.*

Come più volte rammentato, sebbene la legge istitutiva abbia provveduto a disegnare gli elementi basilari della disciplina applicativa della nuova addizionale, la sua piena operatività è stata azionata, dopo circa tre anni, solo nel 2009, con la emanazione dei provvedimenti normativi ed amministrativi che hanno permesso il compiuto funzionamento del tributo.

In realtà, la questione circa l'inizio della efficacia temporale del tributo non appare di poco momento, destando molte perplessità la fissazione stabilitane legislativamente.

Si proceda con ordine. Il comma 466 istitutivo dell'addizionale contemplato nell'art. 1 della legge finanziaria n. 266/2005, come tutte le disposizioni recate da quest'ultima, è entrato in vigore il 1° gennaio 2006. Conseguentemente, l'addizionale risulta istituita e vigente a decorrere da tale data.

Cionondimeno, risultava pacifico, a tale stadio, che, in assenza sia della richiesta legislazione di attuazione che delle indispensabili istruzioni amministrative di applicazione, il nuovo tributo difettesse dei requisiti normativi e tecnici idonei a conferirne efficacia ed a promuoverne l'obbligatorietà.

Coerentemente, come dettagliato *supra* al paragrafo 4, negli stati di previsione delle entrate del Rendiconto generale dello Stato relativo all'esercizio finanziario 2006, a fronte di un entrata prevista ascritta al nuovo tributo pari a 130 milioni di euro circa, si è dovuto annotare l'assenza di accertamenti o incassi di entrata (rilevandosi, tecnicamente, una minore entrata corrispondente all'intera previsione effettuata).

La modifica legislativa in senso estensivo successivamente intervenuta, a mezzo del decreto-legge n. 185/2008, ha rinnovato la questione inerente alla determinazione del momento iniziale della doverosità dell'addizionale.

Infatti, è stato stabilito che l'addizionale novellata (complessivamente intesa: disciplina originaria più estensione; sul punto, v. *supra* paragrafo 2.2.) fosse operante «a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore» del decreto-legge n. 185. Orbene, atteso che la vigenza di tale decreto era fissata al 29 novembre 2008 (giorno della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale) ⁽⁵⁷⁾, ne conseguirebbe l'applicazione dell'addizionale a partire, per l'appunto, dall'annualità impositiva riferita – per la generalità dei casi (e cioè per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) – al periodo “1° gennaio-31 dicembre 2008”.

Sostanzandosi, quindi, una perniciosa fattispecie di retroazione degli effetti della norma tributaria di specie ⁽⁵⁸⁾

Per compiutezza, si osserva che tale efficacia retroagente si configura tanto se si rapporti (come qui proposto) l'intera disposizione sull'ambito temporale alla prima applicazione – con estensione – di un istituto già in vigore seppur mai attuato, quanto – *a fortiori* – se la si stimi una sua genuina innovazione.

Non smentisce la ricorrenza di una fattispecie di retroazione per la disciplina originaria l'ovvio rilievo che trattasi di normativa già vigente. A confutare una tale obiezione valga l'agnizione alle disposizioni primigenie della peculiare caratterizzazione, come qui definita, “a efficacia temporale condizionata” (vale a dire, subordinata alla normazione secondaria e di dettaglio). Di talché, è consequenziale il risultato dell'occorrenza – in specie – dell'ipotesi che il citato decreto n. 185 abbia disposto, successivamente all'istituzione del tributo, l'attivazione della suddetta efficacia.

Tale valenza temporale (complessiva) ⁽⁵⁹⁾ del tributo sembra, d'altro canto, suffragata dalle analizzate previsioni di gettito contenute nella Relazione

⁽⁵⁷⁾ Suppl. ord. alla Gazzetta Ufficiale, Serie gen., n. 280 del 29 novembre 2008.

⁽⁵⁸⁾ Alcuni Autori (cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 151-152) distinguono tra due tipi di retroattività: 1) *retroattività propria*: «quando sia la fattispecie che i suoi effetti si collocano nel passato rispetto alla pubblicazione della legge»; 2) *retroattività impropria*: «quando la legge collega un tributo, da corrispondere dopo la sua entrata in vigore, a fatti verificatisi anteriormente alla legge stessa». Per una critica di tale distinzione, si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 105.

tecnica al menzionato decreto n. 185, che riportano un specifica stima delle entrate derivanti dal versamento (del saldo) dell'addizionale riferito, per l'appunto, al periodo d'imposta 2008 (e calcolato sull'intera industria tassata).

Medesimo convincimento, d'altronde, pare aver persuaso l'amministrazione finanziaria, atteso che il modello di dichiarazione dei redditi accoglie già dall'annualità 2007 (periodo d'imposta 2006) ⁽⁶⁰⁾, e senza interruzioni, il prospetto per la liquidazione dell'addizionale.

Orbene, la fissazione dell'inizio della efficacia temporale delle disposizioni *de quibus* suscita molto scetticismo, alimentando significative riserve sulla legittimità dell'operato legislativo.

In proposito, vale anticipare che analoghe esitazioni, amplificate peraltro dalla molteplicità e multiformità delle ipotesi di retroazione normativamente contemplate, si rinvencono relativamente all'addizionale di cui al Capitolo successivo: di talché, per economia di esposizione, conviene – in questa sede – appena ripercorrere i tratti logici salienti in cui si spiega la relativa indagine critica, rinviando a tale Capitolo (specificamente: al par. 8.2.) gli ulteriori approfondimenti giurisprudenziali e dottrinari.

Ebbene, in merito alla legittimità di una norma retroattiva deve osservarsi che il legislatore ha esplicitato anche in materia tributaria il principio generale di “irretroattività” sancito all'art. 11 (rubricato «Efficacia delle legge nel tempo») ⁽⁶¹⁾ delle disposizioni preliminari al Codice civile.

Più segnatamente, lo Statuto dei diritti del contribuente, approvato con la legge n. 212/2000, all'art. 3 («Efficacia temporale delle norme tributarie»), comma 1, primo periodo, statuisce che, salvo le norme di interpretazione autentica, «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo». In aggiunta, prosegue il secondo periodo, «Relativamente ai tributi periodici le modifiche

⁽⁵⁹⁾ Cioè relativa all'ambito applicativo originario oltre che alla sua estensione.

⁽⁶⁰⁾ V. modello “Unico 2007 – SC”, Quadro RS, rigo RS82.

⁽⁶¹⁾ A mente del quale «La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo».

introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono».

Tale disposizione statutaria accomuna sotto la stessa tutela le due tipologie di retroattività della norma tributaria: la retroattività *autentica* e la retroattività *non autentica*, la quale ultima interessa, appunto, i tributi periodici come quello di specie.

Più in particolare, il succitato secondo periodo, la cui *ratio* risiede nell'esigenza del contribuente di attuare le proprie scelte dispositive nella garanzia della stabilità giuridica del quadro normativo di riferimento, ha introdotto nell'interpretazione del sistema impositivo dei tributi periodi un'importante innovazione: *i)* operando una scelta circa la definizione di fattispecie tributaria rilevante ai fini dell'applicabilità delle norme sopravvenute; *ii)* individuando all'interno della fattispecie complessa costituita dal periodo d'imposta un'autonoma rilevanza giuridica delle scelte e dei comportamenti posti in essere dal contribuente sulla scorta di una prefissata disciplina.

Sul tema, va tuttavia avvertito che la costante giurisprudenza costituzionale e l'opinione prevalente della dottrina negano la rilevanza costituzionale al principio di "irretroattività" nel diritto tributario, che – diversamente dal principio di non retroattività nel diritto penale, sancito dall'art. 25 – non trova menzione esplicita nella Carta fondamentale. Per l'effetto, si è sempre ammessa la legittimità di norme tributarie dotate di efficacia retroattiva, giacché ritenute non infrangenti alcun divieto gerarchicamente sovraordinato.

D'altronde, la *vexata quaestio* in ordine all'indagine circa l'effettiva valenza delle disposizioni di principio recate dalla normativa statutaria, dopo fasi alterne e posizionamenti ondivaghi, sembra segnare, allo stato della giurisprudenza, un punto a favore della natura "ordinaria" di queste.

Secondo la tesi più recente della Corte di cassazione, che ha trovato un ulteriore e precipuo conforto nell'ultima giurisprudenza della stessa Consulta, infatti, solo i principi generali dell'ordinamento costituiscono la guida

nell'interpretazione delle norme tributarie, mentre i principi dello Statuto, pur dotati di funzione attuativa rispetto ai primi, non hanno posizione gerarchica superiore alle leggi ordinarie. In altre parole, la Suprema Corte, ignorando la sua stessa pregressa giurisprudenza, ridimensiona lo Statuto e i suoi principi, in base alla scontata affermazione che una legge ordinaria può derogare ad altra legge ordinaria. Insomma, le disposizioni statutarie non potrebbero fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse.

Siffatto *revirement* non è apparso però convincente, specie riguardo ai quei canoni statutari che, trovando origine in alcuni principi di rango costituzionale (espressamente richiamati dall'art. 1 dello Statuto stesso), sono immanenti in tutti i rapporti di diritto pubblico (anche prima della legge n. 212/2000) e costituiscono uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa e vincolando l'interprete in virtù dell'interpretazione adeguatrice.

Parimenti, si è messo in risalto come, nel riaffermare la valenza attuativa che le disposizioni ordinarie statutarie assumono dei principi costituzionali, la Corte di fatto enfatizza l'argomento della interpretazione adeguatrice, con la conseguenza (a sorta di eterogenesi dei fini) che laddove una norma tributaria si ponga in contrasto con i suddetti principi, recepiti fedelmente nel testo dello Statuto, è possibile dichiararne la incostituzionalità.

Ad ogni modo, seguendo il mero percorso filo-statutario innanzi complessivamente tracciato, non può negarsi compiutamente la liceità della norma tributaria retroagente *de qua*.

Tuttavia, per altra strada (adiacente) è possibile far transitare il sindacato di illegittimità dell'addizionale in esame.

In primo luogo, proprio recuperando gli anzidetti rilievi, mediante l'ammissione di un limite invalicabile per la legislazione fiscale ravvisabile allorché si vulneri direttamente alcuno dei principi di ordine costituzionale.

Ed invero, la stessa Corte Costituzionale ha rilevato che – come visto – l'irretroattività rappresenta un canone generale del nostro ordinamento che, seppur non elevato fuori della materia penale a dignità costituzionale, costituisce pur sempre una regola essenziale del sistema, alla quale, salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza dei rapporti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini.

Quanto precede non sta certamente a significare che il legislatore non possa emanare norme retroattive; appare, però, ineludibile che siffatta evenienza debba trovare adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e, inoltre, tali norme non debbano confliggere con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, così da evitare che le stesse abbiano attitudine di incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti.

In particolar modo, allorché ad essere compreso è il principio di *capacità contributiva* enunciato all'art. 53, comma 1, Cost., come asserito dalla giurisprudenza costituzionale, è possibile osteggiare la norma impositrice retroattiva laddove il presupposto di fatto del tributo venga retrodatato talmente innanzi nel tempo da negare ragionevolmente la persistenza dei requisiti di "effettività, attualità e concretezza" dell'indice di capacità contributiva considerato.

In una logica cautelativa pro-contribuente, peraltro, la stessa Consulta ha reputato significativo, ai fini della permanenza e della attualità della capacità contributiva, altresì il requisito della "prevedibilità", giungendo a stimare legittime solo quelle norme retroattive che impongono una più rigorosa, compiuta e coerente disciplina della materia, anche – eventualmente – con la previsione di nuove fattispecie impositive sussumibili sostanzialmente alla medesima *ratio* di quelle già disciplinate.

Ma il primato del divieto di irretroattività della norma tributaria può invocarsi altresì facendo appello alla superiorità di grado ascrivibile al principio

generale dell'ordinamento di "tutela del *legittimo affidamento*" (*rectius*, affidamento del cittadino nella certezza del diritto), che trae fondamento da alcuni parametri di rango costituzionale (*ex artt.* 3, 23, 53, 97 Cost.), e che, peraltro, pure trova peculiare esplicitazione nell'ambito dello Statuto del contribuente (art. 10).

Del resto, come correttamente osservato in dottrina, la stessa disposizione statutaria sulla irretroattività sembra sottendere il proposito legislativo di estrapolare il problema della retroattività dalle secche dell'art. 53 della Costituzione in cui si era arenato per inserirlo nella più ampia prospettiva della tutela dell'affidamento, quale legittima ed imprescindibile esigenza del cittadino in ordine alla cognizione anticipata delle regole del gioco.

Al riguardo, va rilevato come il combinato operare dei principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento imponga che le leggi le quali istituiscono retroattivamente un tributo, ovvero ne accentuano l'incidenza, debbano configurarsi squisitamente "eccezionali".

Deve, insomma, opinarsi esistente il cardine concettuale secondo cui le regole generali della tutela della certezza e dell'affidamento siano immanenti e poste alla base dei principi primi dell'ordinamento, mentre è l'esigenza della deroga ad esse, ossia dell'eccezione, che va compiutamente provata in concreto.

Seguendo un siffatto inquadramento, inoltre, ove rapportato il canone della tutela dell'affidamento, in particolare, all'art. 41 Cost., il quale – come noto – garantisce la libertà dell'iniziativa economica privata, può sottolinearsi, anche alla luce dell'orientamento del giudice delle leggi, al fine di ridimensionare l'intangibilità delle norme impositive retroattive, come queste ultime, alterando *ex post* l'onere tributario delle scelte economiche compiute dal contribuente, violino quel quadro di certezze sul quale il soggetto economico deve poter fare affidamento nel suo operare, finendo, in ultima istanza, per contrastare con il parametro racchiuso nell'art. 41 Cost.

D'altro canto, il vaglio costituzionale della norma retroattiva deve essere effettuato – oltre che alla luce del principio di affidamento (implicito nei valori

dello Stato di diritto) e di quello della effettività-attualità della capacità contributiva, altresì – sulla scorta del principio di coerenza interna all'ordinamento tributario, che, a sua volta, costituisce requisito di conoscibilità della legge, risultando quindi connesso alla stessa certezza del diritto.

In definitiva, una legge – come quella di specie – che aggravi arbitrariamente l'imposizione sul reddito di una singola industria (allargata) e che sia pubblicata nel corso del periodo d'imposta, ma che consideri imponibile tutto il reddito prodotto in quell'anno, lede (sia pure – talvolta – parzialmente) le esaminate primarie garanzie costituzionali. Di conseguenza, sarebbe consentito reclamare una tale supremazia gerarchica per neutralizzarne l'efficacia retroattiva (non autentica).

Inoltre, per altro sentiero, potrebbe pur corroborarsi una siffatta conclusione interpretativa, e cioè confidando sull'ausilio di un ulteriore argomento pertinente alla contabilità di Stato ed al diritto finanziario. Esso attiene alla constatazione che negli stati di previsione delle entrate dei Bilanci di previsione annuali dello Stato – approvati, in allegato, alla legge formale di bilancio – relativi agli anni 2007 e 2008 non risulta iscritta alcuna entrata derivante dal tributo *de quo*; né alcun accertamento di entrata o incasso di gettito è stato registrato nei Rendiconti dello Stato – anch'essi approvati con legge formale – relativi a tali esercizi finanziari; mentre nel Bilancio relativo all'anno 2009 la previsione di entrate ascritte all'addizionale è inserita nel corso dell'esercizio finanziario a seguito di apposita variazione (in aumento).

Tale strutturazione bilancistica appare verosimilmente indizio della consapevolezza del legislatore in ordine alla obbligatorietà del tributo solo in un secondo momento sopraggiunta, in conseguenza cioè alla compiuta emanazione della normativa legislativa/amministrativa di attuazione/applicazione di riferimento.

5.2. La (non) debenza dell'acconto maggiorato del 2006.

Si è anticipato (v. *supra*, paragrafo 2.1.) che l'ultimo periodo del comma 466 istitutivo del tributo stabilisce l'obbligo, per il periodo d'imposta in corso alla sua entrata in vigore (il 2006), del versamento di un *acconto maggiorato* pari al 120 per cento dell'importo dell'addizionale virtualmente dovuta, applicando le nuove disposizioni, per la precedente annualità impositiva (cioè computata con riferimento al reddito prodotto nel 2005).

Per mero tuziorismo, si avverte come, alla luce di quanto sin qui delineato, non è necessario dirimere la questione in ordine la retroazione o meno del nuovo tributo per ritenere *inoperante* l'accennata disposizione.

Basti, in tal senso, solo rammentare l'impossibilità per i contribuenti, *ratione temporis*, di rispettare il precetto normativo, data l'assenza non solo e non tanto della – pur necessaria – normativa secondaria attuativa della legge istitutiva, bensì e soprattutto delle istruzioni amministrative indefettibili per perfezionare l'adempimento tributario del pagamento d'imposta.

Giova, infatti, al riguardo, solo richiamare alla memoria che il D.P.C.M. di attuazione è datato marzo 2009, mentre la risoluzione dell'Agenzia delle entrate recante l'istituzione dei codici-tributo per il versamento dell'addizionale è dell'aprile dello stesso anno ⁽⁶²⁾.

Di conforme avviso sembra essere, del resto, almeno nelle intenzioni, la stessa amministrazione finanziaria, posto che il modello di dichiarazione dei redditi relativo al periodo d'imposta 2006 ⁽⁶³⁾ non accoglie alcuna colonna riferita agli eventuali acconti maggiorati versati e da scomputare, né menzione alcuna è riscontrabile nell'ambito delle relative istruzioni compilative.

Per completezza informativa, si evidenzia che tale modello dichiarativo non contiene la colonna dedicata agli acconti d'imposta fino al modello 2010,

⁽⁶²⁾ La tesi dell'inesistenza di alcun pregresso adempimento tributario in tal senso trova concordi T. LAMEDICA, *Asterischi. «Porno tassa»: un acconto d'imposta del tutto impraticabile*, in *Corr. trib.*, 2006, 1738, e S. PELLEGRINO - G. VALCARENGHI, *Seconda rata degli acconti per il 2009: alcuni casi particolari*, in *Fisco*, 2009, 6725 ss.

⁽⁶³⁾ Cfr. "Unico 2007 – SC", Quadro RS, rigo RS82.

riferito al periodo d'imposta 2009; anno – si noti – in cui si è perfezionata la disciplina applicativa dell'addizionale con l'emanazione dei provvedimenti attuativi.

5.3. *Sulla (dubbia) legittimità dello strumento legislativo usato per estendere l'ambito soggettivo di applicazione del tributo.*

E' stato in precedenza riferito come, nel 2008, il legislatore, con l'intento di ampliare la disciplina sostanziale del tributo al fine di ricomprendere nel suo alveo applicativo anche il settore economico delle trasmissioni televisive funzionale all'industria (già) tassata, nonché di quelle volte a sollecitare la credulità popolare mediante la telefonia a pagamento, ha provveduto ad emanare, a mezzo del decreto-legge n. 185/2008, l'apposita norma contenuta nella disposizione di cui all'art. 31, comma 3.

Ebbene, il ricorso a tale strumento legislativo è idoneo a sollevare una rilevante questione di compatibilità con l'art. 77 della Costituzione, il quale statuisce la liceità di ricorrere a tale forma di decretazione esclusivamente «in casi straordinari di necessità e d'urgenza».

La qual cosa in considerazione dell'antitetico carattere di “*ordinarietà*” di siffatta estensione applicativa: ossia della sua natura di norma inserita strutturalmente nell'ordinamento tributario e suscettibile quindi di un'applicazione stabile nel tempo (ovviamente, sino ad una eventuale abrogazione).

In proposito, invero, appare tutt'altro che peregrina la censura che si appunta sulla possibile violazione del menzionato art. 77 Cost. specialmente ove inteso alla luce del disposto dell'art. 4 dello Statuto del contribuente, rubricato «Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria», il quale sancisce il principio di diritto 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*»⁽⁶⁴⁾.

A tal riguardo, giova – anche qui – anticipare che omologhe doglianze, sebbene con profilo ed impatto più considerevoli, interessando invero lo stesso momento genetico-istitutivo del tributo, sono formabili con riferimento all'addizionale di cui al Capitolo successivo, a cui – per economicità di trattazione – si stima opportuno rimandare (segnatamente: si veda il par. 8.1. di tale Capitolo) per una maggior compiutezza nella ricostruzione del quadro giuridico, giurisprudenziale e dottrinario di riferimento.

In via preliminare, va osservato che la finalità sottesa alla succitata norma statutaria si indovina limpidamente: la protezione, non solo dall'onere di nuovi tributi, sovente di affrettata ideazione e realizzazione, ma altresì dal severo gravame, per l'interprete, di intendere la nuova disciplina in completa autonomia, data l'assenza dell'ausilio cartolare ritraibile proprio dallo svolgimento di adeguati lavori preparatori. Isolamento ancor più pernicioso allorché si consideri la consuetudine di accompagnare i nuovi precetti con adempimenti applicativi dalle scadenze ravvicinate all'entrata in vigore del provvedimento.

Peraltro, giova notare che tale canone statutario sembra recuperare fedelmente la volontà – per anni abiurata – dei “padri costituenti”.

Orbene, alla luce dell'orientamento espresso dalla giurisprudenza costituzionale, deve stimarsi senz'altro legittimo l'utilizzo della decretazione d'urgenza in materia tributaria al fine di apportare emendamenti “non strutturali” al relativo ordinamento, come avviene – ad esempio – nella circostanza in cui, in presenza dei presupposti previsti all'art. 77 Cost., si intenda modificare le aliquote di un tributo. A ben guardare, d'altronde, ciò è pienamente conforme a quanto evocato in sede costituente.

⁽⁶⁴⁾ Il possibile contrasto tra decretazione d'urgenza e imposizione ordinaria è invocato, con specifico riferimento al nuovo tributo sulle imprese operanti nei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica, trattato al Capitolo successivo, da G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles”?*, in *Rass. trib.* n. 5/2008, 1335 ss. e sp. par. 4.

In aggiunta, proprio ai sensi e per gli effetti della disposizione costituzionale da ultimo citata, coerente può definirsi un azionamento che abbia attitudine di spingersi fino alla istituzione di nuove fattispecie tributarie, a patto però che emerga una sostanziale collimazione ontologica tra esigenza e tributo, compendiabile nella equazione: ad una urgenza grave ed eccezionale corrisponde (e può corrispondere solo) una imposizione di carattere straordinario.

Non appare compatibile, all'opposto, l'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 spezzerebbe quel nesso sinaptico legittimante sopra indicato.

In altri termini, l'istituzione di un nuovo tributo o – come in specie – l'estensione di un tributo già esistente ad ulteriori categorie di contribuenti mediante l'adozione dello strumento legislativo del decreto-legge troverebbe giustificazione nell'esigenza straordinaria di intervenire urgentemente a favore della fiscalità statale (segnatamente: al fine di reperire mezzi per il bilancio dello Stato in una situazione economica del Paese denotata da notevole gravità).

Tuttavia, valorizzando il combinato disposto dei precetti costituzionali e statuari in esame, l'opzione per una misura tributaria a carattere ordinario, mostrandosi aliena al paradigma del sacrificio straordinario e temporalmente circoscritto in capo ai cittadini, appare, in via generale e astratta, irrimediabilmente contrastare con il criterio costituzionale recato dall'art. 77 Cost. e, in via particolare, preclusa dal canone statutario sancito all'art. 4, che del primo dà integrazione ed esplicitazione in materia tributaria.

In proposito, inoltre, si è, in dottrina, rimarcata la significativa e pacifica opinione secondo la quale un vizio del decreto-legge (ossia l'inesistenza di una situazione di straordinaria necessità e urgenza) si riflette inesorabilmente sulla legge di conversione, che quel vizio non sana, onde risultano illegittimi il primo e la seconda.

In aggiunta, deve segnalarsi che si è pure valorizzato l'emergente contrasto con i valori sottesi allo stesso art. 23 Cost (e all'art. 1, comma 2, Cost.) che regge il principio di riserva (relativa) di legge: è necessaria un'ampia discussione parlamentare per riferire il tributo alla rappresentanza democratica, per conoscere come si sia formata la volontà legislativa, per rafforzare la certezza del diritto. Ancora una volta, per rispettare il cittadino.

Altrimenti, mercè l'(ab)uso della decretazione d'urgenza "blindata" (ossia assistita dall'apposizione del voto di fiducia), si finisce per integrare un intollerabile svuotamento dei delicati equilibri politico-istituzionali, tra maggioranza e opposizioni, tra governo e parlamento; invero, proprio riguardo ai tributi, occorre assicurare un sistematico e ineludibile bilanciamento tra governo (il momento decisionale) e parlamento (momento del consenso), dacché le imposte si legittimano con il consenso e questo può derivare solo da un effettivo dibattito pubblico nella sede naturale.

Da ultimo, giova osservare come, a rigore, debba sottrarsi al diagramma sin qui delineato la precipua estensione riguardante il settore della "sollecitazione", rilevandosi dirimente la constatazione circa la sua previsione, non nel provvedimento originario (decreto-legge), bensì in sede di conversione in legge.

La circostanza dell'esser tale previsione figlia dell'*iter* legislativo di conversione sembrerebbe approntare tutte le richieste garanzie di ordine tecnico-normativo, procedimentale e informativo, assenti invece nella decretazione d'urgenza. Per l'effetto, dunque, legittimarne l'esistenza.

5.4. *La eccessiva onerosità dell'addizionale.*

Come noto, il calcolo dell'addizionale è effettuato mediante l'applicazione di un'aliquota d'imposta fissata dalla legge istitutiva del 2005 nella misura del 25 per cento.

Posta l'aliquota ordinaria dell'Ires al 27,5 per cento, risulta di facile percezione che si configura una sostanziale duplicazione dell'imposizione societaria.

Si tratta di un sovraccarico tributario, addossato ad una singola industria (allargata), di significativa consistenza. Tant'è che se ne è ravvisato un presunto specifico contrasto con l'art. 41 della Costituzione, in sede di deduzione dei motivi di ricorso per la declaratoria di annullamento del D.P.C.M. di attuazione del 2009 (di cui si è già accennato *supra* la paragrafo 2.3.) per vizi di illegittimità derivata dalla incostituzionalità dell'art. 1, comma 466, della legge istitutiva del 2005 (nel testo aggiornato dalle modifiche del 2008).

Più in dettaglio, si è eccepito (da parte dell'Associazione Distributori Nazionali e, congiuntamente, di una società distributrice nazionale di quotidiani e periodici) che l'eccessività della misura dell'addizionale – anche in considerazione del già gravoso regime Iva (con l'applicazione dell'aliquota ordinaria, in luogo del generale 4 per cento) cui è sottoposto il materiale pornografico – comprometterebbe la libertà di iniziativa privata.

Tuttavia, la questione di incostituzionalità sollevata, *in parte qua*, è stata ritenuta manifestamente inammissibile da parte del giudice amministrativo adito ⁽⁶⁵⁾, giacché, *in primis*, è da stimare che la valutazione del carico tributario sia legittimamente sussumibile al potere discrezionale del legislatore. Il Collegio giudicante esclude, *in secundis*, che la misura dell'addizionale possa ritenersi illogica ed idonea a pregiudicare la libertà di impresa, «in quanto non si vede come una mera addizionale, sulla sola parte del materiale pornografico, possa addirittura compromettere una attività di impresa e soprattutto quella delle imprese di distribuzione, che notoriamente non distribuiscono soltanto detto materiale, ovvero la libertà di pensiero e del diritto all'informazione» ⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁵⁾ Cfr. la citata sentenza n. 1413/2010 del Tribunale amministrativo regionale Lazio, sede di Roma.

⁽⁶⁶⁾ Per completezza d'informazione, si segnala che, in detta pronuncia, si respingono anche altri tre motivi di doglianza dedotti dai ricorrenti: a) illogicità della norma in quanto imporrebbe ai distributori un'attività censoria che esula dai loro compiti, giacché gli stessi, ai sensi dell'art. 16 della legge n. 416/1981, devono garantire il servizio a tutte le testate giornalistiche che ne

Pur opinando fondamentalmente condivisibile l'asserto giurisprudenziale, una notazione sembra opportuno comunque svolgere in ordine alla amplificazione della validità dello stesso nei confronti di tutta l'industria rientrante nell'ambito applicativo del tributo, e in particolare nei riguardi delle imprese esercenti unicamente attività tassate. Per queste ultime, con ottima evidenza, si sostanzia – *sic et simpliciter* – un effettivo raddoppiamento del carico fiscale, di talché potrebbe porsi per esse una questione di conformità con la regola (non codificata, ma – da taluni dichiarata – immanente) che vieta il carattere “psuedo-ablatorio” del prelievo tributario.

Nel far rinvio, sul punto, alle osservazioni formulate nel prosieguo della trattazione, nell'ambito del paragrafo (7.1.) dedicato all'esame del sindacato di legittimità costituzionale dell'addizionale alla luce del principio di capacità contributiva, preme, in questa sede, preannunciare come, per rivendicare un tale divieto non basti comunque la sola enunciazione di principio circa la smisurata gravosità del carico fiscale, dovendosi bensì avvalorarsi con idonea allegazione, anche in un'ottica cumulativa della tassazione, l'insorgenza di un effetto “para-confiscatorio” del reddito ascrivibile all'imposizione.

facciano richiesta; *b*) l'impossibilità dell'individuazione del materiale pornografico per le imprese di distribuzione; *c*) l'incompatibilità ontologica dell'imposta etica anche a carico dei distributori con lo scopo perseguito di disincentivare l'attività di impresa avente ad oggetto il materiale pornografico, posta la obbligatorietà dell'attività di distribuzione. Il completo diniego dei giudici si articola seguendo i seguenti *iter* argomentativi: *a*') quanto al primo profilo, nessuna attività censoria è attribuita alle imprese ricorrenti, bensì unicamente l'obbligo di individuare il materiale pornografico ai fini dell'applicazione della prescritta addizionale di imposta; *b*') quanto al secondo profilo, tale individuazione appare non impossibile: premessa l'insussistenza, in generale, di dubbi sulla individuazione del materiale pornografico, quale definito dal legislatore e dall'impugnato decreto, si rileva che la distribuzione di tale materiale – come gli stessi ricorrenti riconoscono – è già sottoposto ad uno specifico regime Iva e, quindi, le imprese di distribuzione già sono tenute alla predetta individuazione, con la conseguenza che nessuna ulteriore attività è imposta loro a tale fine; inoltre, si rileva che la disposizione censurata non incide in alcun modo sull'obbligo di garantire la distribuzione a tutte le testate; *c*') quanto al terzo profilo, non deve reputarsi illogica la scelta del legislatore di gravare, oltre che sui redditi delle imprese di produzione, anche su quelli delle imprese di distribuzione, atteso che, incidendo maggiormente sul prezzo di vendita al pubblico, lo scopo della disincentivazione dell'utilizzo del materiale in questione risulta rafforzato.

5.5. *La traslazione dell'onere fiscale sui consumatori.*

Diversamente da quanto disposto per altre fattispecie di sovraimposizione ⁽⁶⁷⁾, il legislatore non si accolla alcuna responsabilità o preoccupazione di impedire che il carico fiscale supplementare riferito all'addizionale *de qua* sia traslato sui consumatori finali.

Lungi dal rappresentare una svista normativa, la mancata regolamentazione dell'eventuale ribaltamento a valle del maggior onere impositivo sopportato dalle imprese è, all'opposto, da considerarsi una scelta deliberata da parte del legislatore.

Avuto, infatti, riguardo alle effettive intenzioni legislative, la traslazione diventa quasi un “*effetto naturale*” dell'addizionale: essa si rivela funzionale al raggiungimento delle finalità prefissate dal tributo, servendo invero a deprimere il consumo dei prodotti e servizi dell'industria tassata e, di conseguenza, a scoraggiare la proliferazione della stessa.

Si noti, appena, che nello stesso senso andava, del resto, la disposizione (dipoi rivelatasi superflua, dopo la novella del 2008) attinente all'inasprimento del regime Iva sui servizi in abbonamento alle trasmissioni televisive a contenuto pornografico, recata dal comma 467 dell'art. 1 della legge istitutiva del 2005.

Conformemente, infine, si posiziona la più volte ricordata giurisprudenza amministrativa ⁽⁶⁸⁾, la quale ravvisa una incensurabile razionalità nella scelta legislativa di estendere il più ampiamente possibile l'aggravio fiscale (nel caso di specie: al settore della distribuzione, che lamentava la propria soggezione al tributo), in guisa che, incrementando l'incidenza sul prezzo finale di vendita dei prodotti e servizi, ne risulti rafforzato lo scopo della disincentivazione dell'uso del materiale in questione.

⁽⁶⁷⁾ Si consideri la stessa “*Robin Hood tax*”, di cui al Capitolo successivo.

⁽⁶⁸⁾ Cfr. TAR Lazio, Roma, sent. n. 1413/2010, cit.

6. Ricostruzione della ratio legis e rapporto fisco-etica.

Come espressamente desumibile dalla lettura dei lavori preparatori alla legge Finanziaria 2006 ⁽⁶⁹⁾, la n. 266/2005, l'istituzione del tributo in rassegna trae ispirazione da analoghi regimi di sovrimposizione già presenti in altri Paesi, ed in particolare mutuando l'approccio seguito nella formulazione dell'imposizione etica prevista nella legislazione francese ⁽⁷⁰⁾.

L'introduzione dell'addizionale risponderebbe, quindi, ad una logica impositiva che sottende la valorizzazione di un elemento di natura *extrafiscale*, ovvero la componente *etica*.

Al riguardo, si osserva che l'analisi dell'associazione eticità-fiscalità può declinarsi secondo due profili: un primo profilo, che potrebbe definirsi “*esterno*”, attiene agli aspetti di funzionalità astratta del tributo; un secondo profilo, denominabile “*interno*”, è pertinente invece alla costruzione in concreto della fattispecie impositiva.

Seguendo il primo, l'esame si incentra sulla ricerca degli elementi (estranei alla disciplina del tributo posto) di natura sistematica che tutelano e valorizzano il requisito etico nell'ambito generale della tassazione. Attiene a tale profilo la questione riassumibile nella formula “etica fiscale”, intesa quale analisi del rapporto tra fisco ed etica condotto sul piano della ricerca della giustificazione etica del tributo e della giustizia nella tassazione ⁽⁷¹⁾.

Percorrendo il secondo, l'indagine si rivolge alla verifica della fattispecie d'imposta, al fine di appurare se e in che termini il presupposto stesso contenga l'elemento di eticità da salvaguardare, allo scopo ultimo di stabilirne le

⁽⁶⁹⁾ Cfr. resoconto stenografico della seduta della Camera dei Deputati n. 717 del 12 dicembre 2005.

⁽⁷⁰⁾ Lo stesso ministro dell'Economia e delle Finanze, Giulio Tremonti, la definisce espressamente «un'imposta etica sul modello francese» (v. *Manovra, pronto maxiemendamento Tremonti: «Non ci sarà alcun condono»*, in *La Repubblica economia* del 13 dicembre 2005). Anche il modello di dichiarazione dei redditi (v. modello “Unico 2011 – SC”), recependo proprio una tale ispirazione, rubrica l'apposita sezione (XII) del quadro (RQ) inerente alle imposte addizionali e sostitutive all'Ires, per l'appunto, «Tassa etica».

⁽⁷¹⁾ Sull'argomento, si rimanda al recente saggio di F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, *passim*.

conseguenze, segnatamente sotto forma di *favor* accordato ad attività riconosciute eticamente meritevoli ovvero di disincentivo a comportamenti moralmente biasimevoli.

Ciò premesso, va rilevato come negli ordinamenti giuridici improntati al moderno costituzionalismo partecipativo l'individuo non si identifichi più totalmente con l'*homo oeconomicus*, ovverosia con il soggetto autointeressato e razionale, non orientato da elementi etico-normativi, configurandosi bensì quale compendio del suo complesso *animus* politico, sociale e morale, inserito come persona in un contesto istituzionale organizzato e plurisoggettivo.

Orbene, appare di nitida evidenza che anche la vigente Carta costituzionale italiana recepisca una visione dell'uomo siffattamente articolata, depurata cioè dagli esclusivi significati egoistici negativi, incardinandola saldamente nel suo testo, il quale risulta nel suo complesso pervaso da elementi a prevalente connotazione etico-sociale. Così, accanto – e prima – della statuizione dei canoni di tutela della proprietà privata e della libertà personale e di iniziativa economica privata, vengono enunciati i fondamentali principi che seguono: solidarietà (politica, economica e sociale), *ex art. 2*; uguaglianza (formale e sostanziale), *ex art. 3*; tutela del progresso materiale e spirituale della società, *ex art. 4*; promozione dello sviluppo culturale, *ex art. 9*; tutela del buon costume, *ex art. 21*; tutela della famiglia, *ex art. 29*; tutela dell'infanzia e della gioventù, *ex art. 31*; tutela della salute, *ex art. 32*; garanzia di un'esistenza libera e dignitosa della persona e della famiglia, *ex art 36*.

Non v'è chi non veda che detti principi giuridici concorrono a disegnare un *corpus* normativo sovraordinato marcatamente sensibile nei confronti delle istanze sociali ed etiche. Come a sottolineare che nell'opportuno bilanciamento tra la salvaguardia dei diritti proprietari e i diritti sociali ed etici occorrerebbe accordare una preferenza o una maggiore ponderazione alle componenti che consentono una realizzazione più piena dell'essere umano, come individuo singolo e come componente della collettività; nella convinzione (e sul presupposto) che l'eventuale sacrificio immediato dei diritti proprietari

individuali risulterebbe solo apparente, giacché compensato con un successivo arricchimento indiretto della persona quale appartenente alla società.

Del resto, a diretta conferma di questo ordine di priorità depongono le stesse norme costituzionali che contemplano la tutela dei diritti proprietari, se è vero – come non può revocarsi in dubbio – che l’art. 41 Cost., recante il riconoscimento delle libertà di iniziativa economica privata, al secondo comma subordina la stessa ad uno svolgimento non in contrasto con l’utilità sociale o a danno della sicurezza, della libertà e della dignità umana, e che l’art. 42 Cost., recante la tutela della proprietà privata, sempre al secondo comma ne postula nondimeno la sua limitazione allo scopo di assicurarne la funzione sociale.

Ora, se si pone mente ai presupposti di applicazione dell’addizionale, è ineccepibile rilevare come essa assuma ad oggetto della tassazione elementi e manifestazioni del comportamento umano che si pongono in aperta collisione con le sopra illustrate statuizioni costituzionali che prevedono la tutela di inalienabili principi di carattere etico-sociale.

Ed invero, può, al riguardo, notarsi come nel concetto di “pornografia” – così come ricostruito *supra* al paragrafo 3.1. – sia insito un valore “negativo” della, pur salvaguardata, libertà di specie (*i.e.* di espressione sessuale). Come in precedenza già illustrato, difatti, il riferimento pacificamente investigato ai profili di “oscenità”, di “offensività”, di “degenerazione” e di “diseducatività” sottolineano l’essenza e la flessione intimamente negativa della pornografia, atta – *quoad effectum* – a suscitare il comune senso di disapprovazione etico-sociale ed a legittimare il particolare regime di sfavore riservato ad essa dall’ordinamento giuridico (anche tributario). Del resto, vale ribadire, una espressa convalida di siffatta strutturazione giusfilosofica è ricavabile dall’analisi dei lavori parlamentari che accompagnarono il primigenio tentativo (premature) del 2002 di introduzione di una imposizione etica (progenitrice della moderna addizionale), laddove – giova ripetere – fu dichiarata convintamente la consapevolezza di assumere la rilevanza che la politica tributaria potesse spiegare come strumento di indirizzo delle scelte dei

consumatori in modo da disincentivare la fruizione di prodotti suscettibili di offendere il buon costume.

Analoghi profili di censura si riscontrano, inoltre, relativamente al tema dell'“incitamento alla violenza”, di cui innanzi (v. *supra* al paragrafo 3.2.) si è tentata l'implementazione concettuale, data la completa lacuna riscontrabile nel dato normativo. Ebbene, alla luce della ricostruita definizione, è possibile affermare, con riferimento alle ripercussioni di natura etico-sociale dell'incitamento alla violenza, l'inevitabile insorgenza, quale conseguenza propria dei fattori ontologici dell'oggetto dell'incitamento stesso, di un effetto nettamente esiziale per la collettività.

Ciò posto, appare incontestabile la conclusione circa l'ammissione di un genuino contrasto dei sunnominati ambiti (*i.e.* pornografia ed incitamento alla violenza) con la – già ricordata – nozione tradizionale stessa dell'etica quale indagine speculativa in ordine all'atteggiamento pratico dell'uomo di fronte ai due concetti basilari del bene e del male, nonché del loro insanabile attrito con la tutela privilegiata che l'ordinamento giuridico appronta per quest'ultima.

Non minori problemi di conflittualità morale pone, infine, la sfera della “sollecitazione televisiva onerosa della credulità popolare”, anch'essa meglio dichiarata in precedenza (cfr. *supra* al paragrafo 3.3.). In questa sede, importa appena riaffermare il particolare disfavore e la radicata diffidenza con cui l'ordinamento giuridico reagisce nei confronti delle molteplici attività tradotte in pratica da quanti indiziati di estorcere una utilità stimata (se non proprio giuridicamente, quanto meno) moralmente indebita, irretendo la credulità popolare e, in ultima istanza, il medesimo pubblico affidamento.

In questa complessiva prospettiva, allora, appare chiaro ed innegabile il legame che si stringe tra l'introduzione del tributo addizionale e la sua finalità (ed effetto), da ravvisare nel disincentivo di attività economiche riferite a settori – quelli dinanzi descritti – non solo (e non tanto) reputati immeritevoli di salvaguardia e disapprovati dall'ordinamento, bensì anche (e soprattutto)

constatati in contrasto con precetti, valori e situazioni giuridiche soggettive prioritariamente tutelati.

7. Sindacato di legittimità costituzionale alla luce del principio di capacità contributiva.

Una volta accennato al rapporto che si annoda, in specie, tra fisco ed etica, occorre ora prendere in esame gli elementi essenziali del tributo, e segnatamente il suo presupposto impositivo, al fine di verificarne la stretta collimazione con l'ineludibile principio costituzionale di capacità contributiva, sancito all'art. 53, comma 1, della Carta fondamentale.

Prima di addentrarci nella indagine propedeutica all'anzidetto sindacato di legittimità costituzionale, occorre quindi in via preliminare individuare la situazione giuridica assunta dalla normativa positiva a *presupposto* d'imposta. Il riferimento esplicito, quale contesto impositivo cui l'addizionale si sovrappone (c.d. "tributo base"), all'imposta sul reddito (delle società) e la definizione dell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo tributo inducono ad affermare che il relativo presupposto impositivo è da identificare nel possesso dei redditi (d'impresa) derivanti da attività di produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di incitamento alla violenza, nonché di sollecitazione televisiva onerosa della credulità popolare.

Ciò posto, si tratta ora di accertare se e in quali termini i soggetti titolari di redditi derivanti dallo svolgimento delle predette attività esprimano una capacità contributiva (superiore alle altre imprese) che giustifichi un aggravio (ulteriore) di contribuzione.

Al riguardo, gli argomenti offerti alla elaborazione del giudizio di legittimità costituzionale dell'addizionale sono difformi a seconda della nozione di capacità contributiva cui si aderisce. Più in dettaglio, l'*iter* argomentativo assume una configurazione differente per i sostenitori del concetto di capacità

contributiva di stampo tradizionale e per gli ideatori di una nozione più al passo con la recente evoluzione legislativa e giurisprudenziale.

7.1. Teoria della capacità contributiva “rafforzata”.

Secondo la teoria classica, che riconosce il primato della funzione *garantista* dell’art. 53, comma 1, Cost. (postulante un limite al potere impositivo), la capacità contributiva si identifica con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive esprimenti una forza o ricchezza economica effettiva ed attuale, idonea a consentire l’estinzione dell’obbligazione (pecuniaria) tributaria ⁽⁷²⁾.

Per i fautori di tale nozione di capacità contributiva, appellabile “qualificata” o “rafforzata”, la giustificazione dell’addizionale alla luce di tale canone costituzionale non è immediata e diretta. Allo stesso modo in cui non è parimenti palmare il riconoscimento della esistenza di una maggiore attitudine economica a contribuire alle pubbliche spese in capo ai soggetti titolari di redditi (di impresa) derivanti dalle precipue attività colpite dalla imposizione addizionale rispetto alle altre imprese.

Particolare e determinante rilievo assume, in proposito, la constatazione che l’art. 53 Cost. si innesta in un complesso organico di disposizioni che si integrano e si limitano reciprocamente e che prevedono, a loro volta, principi, ulteriori rispetto alla capacità contributiva, dotati di autonoma efficacia precettiva. Le norme costituzionali che recano tali principi possono atteggiarsi, allora, in guisa di disposizioni speciali prevalenti rispetto al precetto generale contenuto nell’art. 53 Cost. (secondo l’adagio *lex specialis derogat generali*).

Pertanto, l’impiego dello strumento tributario in una logica non neutrale di concorso ai carichi pubblici, con l’assunzione a giustificazione del presupposto di valutazioni ulteriori rispetto alla mera capacità economica

⁽⁷²⁾ Cfr., per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 151 e ss.

personale, risulta legittimo se e nella misura in cui risponde al perseguimento di finalità altrettanto tutelate dai precetti costituzionali. Benché, dunque, fondamentalmente caratterizzato dal fine di conseguire entrate, il tributo è siffattamente suscettibile di un azionamento a vocazione *extrafiscale* ⁽⁷³⁾. Si assiste, in altri termini, ad una sorta di “relativizzazione” del sindacato di sussistenza della capacità contributiva, intesa nel senso che questo non viene limitato più a verificare solo la ricorrenza della forza economica del soggetto, mirandosi piuttosto a ricostruire tale precetto nel contesto di tutti gli altri principi e valori riconosciuti nell’ordinamento ⁽⁷⁴⁾.

In definitiva, viene ad instaurarsi, sotto il profilo dinamico, una relazione di integrazione e concorrenza tra tali principi, che, lungi da integrare reciproca pernicioso interferenza, sostanziano invece un nesso sinaptico di sovraordinato “coordinamento” in vista del raggiungimento dei fini generali dell’ordinamento ⁽⁷⁵⁾.

E’ attraverso questo percorso mediato ed indiretto, in definitiva, che può trovare legittimazione e giustificazione costituzionale il prelievo addizionale in questione, atteso che – come si è messo sopra in evidenza – la sua istituzione sottende la tutela di statuiti principi fondamentali afferenti alla sfera etico-sociale, rivolti alla salvaguardia della persona nel suo complesso, nelle sue varie attribuzioni, sensibilità ed aspirazioni.

Peraltro, nonostante, in genere, l’utilizzo del tributo in una prospettiva *extrafiscale* sottenda, *quoad effectum*, un approccio positivo o agevolativo, non è riscontrabile alcuna valida ragione per delegittimarne, *a contrariis*, l’uso *oppositivo* o *disincentivante*, inteso cioè a penalizzare un certo settore economico ovvero una determinata tipologia di consumi, specialmente in una logica di

⁽⁷³⁾ Per una dettagliata disamina dottrinarie storico-evolutiva sulla legittimità di tali scopi *extrafiscale* vedasi F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscale nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973, *passim*.

⁽⁷⁴⁾ Sul punto, cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit. 37 ss.

⁽⁷⁵⁾ In questa prospettiva si pone F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscale nel sistema costituzionale*, cit., 154.

“inasprimento” del carico impositivo ⁽⁷⁶⁾. Insomma, deve senz’altro assentirsi a che l’incremento tributario addossato dal legislatore in capo ad operatori economici di specifiche industrie possa lecitamente ascrivere ad una ipotesi di utilizzo *extrafiscale* dell’imposta, allo scopo di scoraggiare o disincentivare attività ritenute socialmente riprovevoli ⁽⁷⁷⁾.

E tutto ciò, giova ribadire, pur se l’addizionale appaia *prima facie* irrimediabilmente irrispettosa del principio di capacità contributiva (qualificata), nonché – si aggiunge – di quello di eguaglianza (formale).

Il nuovo tributo soddisfa, del resto, anche l’indeffettibile condizione di colpire pur sempre un indice di capacità contributiva o una manifestazione di ricchezza, rappresentato – nella fattispecie – dal reddito ⁽⁷⁸⁾.

Qualche dubbio forse potrebbe sorgere in ordine all’ossequio della pur invocata necessità che non si addivenga ad un aggravio impositivo a carattere “espropriativo” o “confiscatorio”, laddove fosse dimostrabile – *per tabulas* – l’emersione di un effetto di “strozzamento” da cui discenda (anche in una visione cumulativa della tassazione) una sostanziale avocazione allo Stato dell’intero reddito posseduto dal contribuente ⁽⁷⁹⁾. Un siffatto risultato

⁽⁷⁶⁾ In dottrina, pur nella convinta negazione di un qualsiasi rilievo giuridico-formale dei fini *extrafiscale*, anche se si tratti di principi recepiti costituzionalmente, e nella evocata estraneità di tali fini rispetto al fenomeno tributario, lo stesso A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, 75-76, dopo l’affermazione di principio secondo cui lo scopo dell’imposta è quello di procurare una entrata allo Stato, non ha mancato di rilevare come questo scopo «non è esclusivo (...) né costituisce sempre il motivo *unico* dell’imposizione [prestandosi] il mezzo dell’imposta ad essere adoperato per il raggiungimento di scopi anche non fiscali [allorché] si cerchi di limitare, col mezzo di una elevata tassazione, alcune manifestazioni della vita economica o sociale ritenute dannose alla collettività». A tale risalente posizionamento, fa eco il più recente orientamento di R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, 15-16, che – concordemente su quest’ultimo punto – evoca all’uopo, a mò di esempio, «gli aggravii d’imposta sugli idrocarburi più inquinanti (o l’onerosissima imposta di fabbricazione che fu introdotta sui sacchetti di plastica) e gli aumenti (anche loro oggi soppressi) della rendita catastale per le abitazioni tenute sfitte in comuni ad “alta tensione abitativa”».

⁽⁷⁷⁾ Ammette esplicitamente un siffatto utilizzo dell’imposizione D. STEVANATO, *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2008, 843.

⁽⁷⁸⁾ Rimarcano questa esigenza, E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 52, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 39, e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 166.

⁽⁷⁹⁾ Ragiona in questi termini G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l’intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 139 ss., il quale fa discendere tale necessità dalla tutela assicurata dalla

sottrattivo, invero incredibile per i non addetti ai lavori, può dipendere da diversi fattori, tra i quali, in particolare, la (anche parziale) indeducibilità ai fini dell'Ires e/o dell'Irap di determinati costi effettivamente sostenuti dall'impresa (come, ad esempio, interessi passivi, costi del personale, eccetera), la stessa indeducibilità agli effetti dell'Ires dell'Irap, la indetraibilità dell'Iva, la concorrente imposizione locale ⁽⁸⁰⁾.

Vale solo la pena evidenziare, infine, come quello appena delineato risulti evidentemente un approccio che apprezza, in via prevalente, ciò che si è sopra definito il “profilo esterno” del binomio fisco-etica, vale a dire quello ricollegabile alla funzionalità (etica) del tributo.

Costituzione, in virtù degli articoli 41 e 42, alla proprietà privata ed all'iniziativa economica privata. Ai fini in questione, preme tuttavia precisare come siffatta valorizzazione dei diritti proprietari non significhi affatto smentire l'impianto (e l'orientamento) etico-normativo delineato dalla Carta fondamentale, su cui pur poggia la bontà del sindacato positivo di legittimità costituzionale del tributo addizionale “etico” *de quo* alla luce del suo profilo teleologico, ma è funzionale solo al giudizio sulla esistenza di un limite massimo alla imposizione “immanente” nel nostro ordinamento e rappresenta la base logico-argomentativa per invocare il divieto implicito di una tassazione dal carattere marcatamente ablatorio. Sulla inevitabile opportunità di affrontare l'indagine circa la sussistenza di limiti all'entità del prelievo legittimamente realizzabile dal fisco, non unicamente con riferimento ai parametri normativi e costituzionali interni, bensì anche alla luce dei principi di diritto di derivazione comunitaria ed internazionale, si sofferma S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 41 ss. Tale Autore, tramite la valorizzazione delle disposizioni costituzionali – in specie: gli artt. 11 e 117, comma 1 – che consentono un'apertura del nostro sistema giuridico verso tale contesto sovranazionale, conclude anch'egli ravvisando già nel nostro ordinamento l'operatività di un limite al livello di imposizione desumibile dai principi Ue ed internazionali che sanciscono l'intangibilità del diritto di proprietà e ne consentono una restrizione solo laddove l'ingerenza dell'ente impositore, nel perseguimento di interessi collettivi, non attenti al nucleo essenziale del rapporto proprietario, riconoscendo, da ultimo, quanto al rapporto tra i diversi interessi coinvolti (pubblici-privati), la bontà del ricorso ad un approccio caratterizzato in termini di stretta proporzionalità.

⁽⁸⁰⁾ Una massima dell'antico diritto francese recita: «*droits sur les fruits sont impôts, droits sur les fonds sont pillages*» (v. P-M. GAUDEMET, *Les Protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, in *Revue internationale de droit comparé*, anno 42, n. 2, Parigi, aprile-giugno 1990, 808), che, tradotto, suona così: «i diritti sui frutti sono imposte, i diritti sui patrimoni sono saccheggio». In questa prospettiva, si è, in dottrina (cfr. F. F. LEOTTA, *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione sui rapporti tra fisco e morale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 39 ss.), rilevato come ancor oggi una tassazione può stimarsi confiscatoria allorché il tasso impositivo globale è talmente elevato da costringere il contribuente, non bastandovi – *in extrema ratio* – il reddito disponibile, a mutilare il proprio patrimonio per soddisfare l'obbligazione tributaria.

7.2. Teoria della capacità contributiva “distributiva”.

Come noto, *in subiecta materia*, convalidata dipoi dalla recente significativa evoluzione legislativa ⁽⁸¹⁾ ed elaborazione della giurisprudenza costituzionale ⁽⁸²⁾, si è altresì teorizzata ⁽⁸³⁾ una nozione di capacità contributiva meno strutturata (rispetto a quella di estrazione tradizionale), costruita sul presupposto del primato della funzione *solidaristica e distributiva* dell'art. 53, comma 1, Cost.

Secondo tale teoria ⁽⁸⁴⁾, la capacità contributiva costituisce un mero criterio di riparto dei carichi pubblici e non prescrive alcun necessario collegamento con una forza o ricchezza economica atta a permettere la soddisfazione dell'obbligo tributario, essendo bensì sufficiente la sussistenza di una mera posizione soggettiva di vantaggio misurabile economicamente.

In tale prospettiva, dunque, il legislatore, nella scelta della ripartizione dei carichi pubblici, è facoltizzato ad assumere i presupposti di imposizione sulla base di valutazioni di rilevanza sociale e di potenzialità economica degli

⁽⁸¹⁾ Vedi, ad esempio, il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con cui è stata istituita l'Irap.

⁽⁸²⁾ Cfr., proprio con riferimento all'Irap, la sentenza della Corte costituzionale n. 156 del 2001 e, in senso adesivo, la successiva sentenza n. 21 del 2005 (si vedano in banca-dati *fisconline*).

⁽⁸³⁾ Cfr., inizialmente, A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, *passim*, e sp. 72 ss., in cui è dato rintracciare *in nuce* la tesi che sarà sviluppata di seguito in maniera più ampia ed organica, per la cui dettagliata ed aggiornata esposizione vedasi Id., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007, 11-15. Sul medesimo sentiero si è posizionato F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. Dir.*, vol. V aggiornamento, Milano, 2003, 663-667, e, più di recente, Id., *Le ragioni del fisco*, cit., 81 ss.

⁽⁸⁴⁾ Non è inutile rilevare che la tesi in esame affonda le proprie radici nelle teorizzazioni formulate dalla scienza economica. Muovendo, più segnatamente, dall'interpretazione di capacità contributiva nel significato assunto nel sistema di distribuzione dei carichi pubblici già elaborato dal Griziotti: identificandosi la stessa, in definitiva, con il godimento dei pubblici servizi in funzione del quale si determinava il concorso dei singoli componenti della comunità alle pubbliche spese. In questa prospettiva, sembra peraltro essersi orientata, in passato, quella dottrina, specie di derivazione economica (Einaudi, Del Vecchio, A.D. Giannini), che ha considerato astratta e generica la formula “capacità contributiva”, attribuendone portata essenzialmente programmatica e non immediatamente precettiva. Del resto, alla luce dei lavori preparatori, tale originaria esegesi della formula costituzionale è altresì parsa in sintonia con il senso probabilmente voluto dal legislatore costituente (ricavabile dalla lettura del Rapporto finale redatto dal Vanoni in seno alla Commissione Economica), ovverosia come mera conferma del potere attribuito al legislatore ordinario di individuare i criteri distributivi di concorso nei singoli tributi (In proposito, cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 33-34).

stessi. Unico limite che incontra la discrezionalità impositiva sarebbe che la fissazione delle situazioni e dei presupposti assunti ad indici del concorso risponda a criteri di equità e ragionevolezza. Tale visione presuppone, inoltre, la limitazione “al singolo contribuente e al singolo tributo” del sindacato costituzionale (solo *sub specie* di irragionevolezza) circa eventuali abusi del legislatore fiscale, statuendo quindi «l'impossibilità di imporre, a livello costituzionale, limiti superiori predeterminati alla pressione tributaria complessiva»⁽⁸⁵⁾.

Aderendo alla sopraindicata nozione di capacità contributiva, definibile “distributiva”, il sindacato in ordine alla legittimità costituzionale del nuovo tributo segue invero un *iter* più diretto e lineare, consentendo, peraltro, di superare ogni questione (e dubbio) di coerenza costituzionale connessa all'eventuale mancato rispetto dei rievocati (e negati) limiti massimi alla imposizione. Difatti, muovendo dal concetto di capacità contributiva quale mero criterio di riparto equo e ragionevole, può approdarsi verso l'identificazione della posizione di vantaggio socialmente rilevante ed economicamente apprezzabile *nel fatto stesso* della *produzione o commercializzazione* dei beni e servizi riferiti ai contesti della pornografia, incitamento alla violenza e sollecitazione della credulità popolare⁽⁸⁶⁾.

⁽⁸⁵⁾ Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 106. In un altro scritto (*Proprietà e imposizione fiscale*, in www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/Gallo_8-10.10.2009.pdf), lo stesso Autore, ragionando in ordine al giusto bilanciamento tra i diritti proprietari e quelli civili e sociali, afferma la suscettibilità alla “compressione” dei primi sia in virtù del limite interno della funzione sociale che da quello esterno dell'interesse generale; compressione che nel caso dell'imposizione fiscale avviene al fine di attuare il precetto costituzionale dell'art. 53 Cost., ovvero di realizzare il riparto solidaristico dei carichi pubblici a titolo di concorso alle spese pubbliche e sociali, avendo come limite invalicabile solo il rispetto del principio di uguaglianza quale base e fondamento del principio di capacità contributiva. Pertanto, da tale punto di vista, lo studioso arguisce che «in via astratta e generale il riparto dei carichi fiscali risponde al principio di giustizia distributiva, senza che la garanzia costituzionale della proprietà di cui all'art. 42 Cost. possa esplicare, in termini di limiti intrinseci, alcuna diretta influenza sull'individuazione dei parametri di legittimità delle scelte legislative effettuate *ex artt.* 53 e 3 Cost.».

⁽⁸⁶⁾ È utile notare che analogo schema logico-impositivo è stato anche recentemente seguito dalla giurisprudenza costituzionale (v. C. Cost. sent. n. 280 del 28 ottobre 2011, in banca-dati *dejure*) per la qualificazione, in guisa di “tributo” (di scopo), della particolare prestazione contributiva prevista, in materia di disciplina dello smaltimento dei rifiuti, dall'abrogato (ma applicabile *ratione temporis*) art. 16 della legge regionale del Piemonte n. 18/1986. Ed invero, a

Ora, tale attività economica, per la particolare natura del suo oggetto, non solo soffre – come sopra rilevato – del disfavore dell’ordinamento giuridico, ma è suscettibile di arrecare un rilevante e greve pregiudizio alla collettività. Il riferimento, si avverte, non è solo (e tanto) all’emergente detrimento etico, ma anche (e soprattutto) all’effettivo costo sociale che siffatta attività crea, *rectius* concorre a creare. Si allude specificatamente agli effetti negativi che possono riverberarsi in termini di costi di istruzione (per la educazione-rieducazione dei soggetti patenti un coinvolgimento, a vario titolo, negli ambiti in esame), di sicurezza (per la prevenzione o repressione di eventuali illiceità), di giustizia (per le condanne o i risarcimenti riferibili a fattispecie illecite), di sanità (per la cura dei potenziali danni alla salute).

Si configura, insomma, la presenza di quelle che, nella scienza economica, vengono designate col termine di “*esternalità negative*” (o “diseconomie esterne”). In base alla definizione classica, si ha “esternalità negativa” quando un’azione (di natura economica: produzione, consumo, ecc.) non intenzionale di un soggetto causa delle conseguenze negative nella sfera di altri soggetti estranei all’azione stessa, senza che questi ultimi ricevano alcuna compensazione per il pregiudizio subito.

Diretto corollario, allora, è l’applicazione – in specie – del relativo criterio di ripartizione, in base allo schema tipo secondo cui chi provoca un pregiudizio alla collettività, addossandone il relativo danno, deve *compensare* un tale svantaggio.

Si è ben consapevoli che, così argomentando, le accuse di moralismo o – peggio – di parossismo sono dietro l’angolo. Tuttavia, si è altrettanto coscienti che le stesse sono destinate ad affievolirsi di fronte alla più che plausibile evenienza pratica, ad esempio, che un individuo (appena influenzabile

tale prelievo, la cui istituzione soffre nondimeno della declaratoria di incostituzionalità per violazione del previgente art. 119 Cost. (dacché l’autonomia finanziaria garantita alle Regioni non può essere legittimamente esercitata in mancanza di una previa disposizione di legge statale che definisca, quanto meno, gli elementi essenziali del tributo), viene riconosciuta tale natura fiscale sulla scorta – tra gli altri – del “presupposto economicamente rilevante” costituito dalla *gestione degli impianti* di smaltimento e di stoccaggio dei rifiuti.

psicologicamente) “stimolato” a/da pratiche erotiche degenerative, “incitato” alla violenza o “sollecitato”, a sue spese, da teleimbonitori irretenti possa commettere (o essere vittima di) azioni comportanti un improprio detrimento in seno alla collettività. Basti, al riguardo, sfogliare qualsiasi giornale per avvedersi di come di tali deleterie evenienze siano piene le pagine di cronaca, specialmente negli ultimi tempi.

Né a smentire la plausibilità del prospettato esiziale scenario vale l’argomento dell’assenza di univoche evidenze scientifiche e statistiche *ad hoc* ⁽⁸⁷⁾: sarebbe come voler vanamente e sofisticamente confutare l’esistenza di un fenomeno empirico sulla sola base logica della sua negazione scientifica (anche per la scienza aerodinamica il calabrone non può volare, ma nessuno dubita che lo faccia!).

In questa prospettiva, quindi, l’addizionale in rassegna si rilevarebbe coerentemente, equamente e ragionevolmente posta a carico dei (soli) soggetti che, nell’esercizio ed a causa dell’esercizio di un’attività diretta alla produzione o commercializzazione di determinati beni e servizi, provocano un pregiudizio da compensare. Come a dire, ancora, che la sussistenza di dette esternalità o diseconomie assurge a sorta di fattore legittimante la fattispecie impositiva, in cui la capacità contributiva va considerata alla luce del diretto ed oggettivo nesso di causalità tra l’attività esercitata e lo svantaggio prodotto a carico della comunità ⁽⁸⁸⁾. In altri termini, si assisterebbe – in specie – all’attuazione del paradigma postulante che le ripercussioni negative sul contesto sociale legittimano specifiche forme di imposizione in cui il principio di capacità contributiva si coniuga con finalità e declinazioni specifiche e ulteriori rispetto

⁽⁸⁷⁾ Che comprovino, ad esempio, la distinguibile correlazione tra l’esposizione degli uomini a materiale pornografico e l’attitudine a comportamenti misogeni; escluderebbe proprio una tale correlazione il risultato di una recente ricerca (titolata *Porn: Good for us?*) pubblicata, il primo marzo 2010, sul sito *internet* della rivista americana *The Scientist*, condotta dal professore di anatomia e biologia riproduttiva Milton Diamond.

⁽⁸⁸⁾ Per una analoga visione redistributiva, si rinvia, con specifico riferimento all’Irap, a M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell’Irap; un’occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, I, 310-311, e, relativamente ai tributi ambientali, a F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, I, 303 ss.

alla mera funzione erariale ⁽⁸⁹⁾, al fine di sovraccaricare attività economiche ritenute in grado di produrre esternalità negative sull'ambiente, sul mercato, sugli assetti sociali e produttivi ⁽⁹⁰⁾. Tramite l'imposta, dunque, si realizza la cosiddetta “*internalizzazione*” di siffatte provocate esternalità: di talché, si intuisce, i soggetti alla cui attività queste sono associate saranno indotti ad internalizzare nelle proprie decisioni economiche i costi esterni arrecati ⁽⁹¹⁾.

Per la misurabilità economica del presupposto scelto ad indice del riparto non sarebbe peraltro necessaria alcuna determinazione, empiricamente impossibile, del complessivo pregiudizio arrecato, risultando la stessa assicurata apprezzando e valorizzando direttamente le utilità economiche precipuamente ritraibili dall'esercizio della predetta attività (sotto forma di redditi netti specificamente ascrivibili).

Giova aggiungere che un argomento a supporto di siffatta logica (re)distributiva sembra fornito dalla stima delle intenzioni dello stesso relatore del provvedimento istitutivo del tributo espresse nel corso dei lavori parlamentari, laddove si asserisce esplicitamente che quella in commento è una misura diretta essenzialmente a «reperire risorse da destinare a sostegno delle famiglie» e vocata al «tentativo di definire una politica tributaria anche in funzione degli obiettivi di qualificazione della spesa» ⁽⁹²⁾.

Un'ultima notazione merita, per completezza, la considerazione del fatto che il suddetto approccio pare prediligere l'indagine del sopra definito “profilo interno” del rapporto fisco-etica, vale a dire quello che si sofferma sulla valutazione (e sulle conseguenze) del contenuto (etico) del presupposto di imposizione.

⁽⁸⁹⁾ In questi termini, con riferimento ai deleteri riverberi sull'ambiente della produzione e dell'impiego di fonti energetiche, cfr. L. SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rass. trib.* n. 6/2007, 1670 ss.

⁽⁹⁰⁾ In tal senso, v. D. STEVANATO, *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, op.loc.cit.

⁽⁹¹⁾ E' chiara l'ispirazione di un siffatto approccio al paradigma teorico di matrice pigouviana ideato con riferimento alla correzione degli effetti esterni negativi derivanti dall'inquinamento ambientale.

⁽⁹²⁾ Cfr. resoconto stenografico n. 717 del 2005, cit.

8. *La selettività del tributo.*

Ammissibile – nei termini complessivi sopra esposti – il tributo in raffronto alla norma-principio di cui all’art. 53, comma 1, Cost., dimostrasi altresì conveniente investigare circa la conformità dello stesso con il parametro di uguaglianza imposto all’art. 3 della Carta fondamentale ⁽⁹³⁾, attesa la selettività impositiva che si instaura a carico di taluni contribuenti appartenenti a specificati settori economici.

Occorre, in altri termini, accertare se detta misura rappresenti una vietata discriminazione soggettiva derivante dallo svantaggio fiscale arrecato solo a talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga.

Prima di addentrarsi nel merito dell’analisi, vale la pena, in via preliminare, richiamare alla mente le molteplici caratterizzazioni del concetto di “tributo selettivo”.

Quest’ultimo, infatti, può essere inteso secondo accezioni diverse, più o meno ampie. La nozione scolastica generale definisce selettivo un tributo, diretto o indiretto, che ricade in modo differenziato sulla base imponibile dei contribuenti, potendo contare su una struttura variabile di aliquote, deduzioni, detrazioni, esenzioni, e via enumerando.

A mente di tale definizione, nella quale la selettività è legata alle scelte che l’ente impositore compie sul funzionamento dell’imposta, possono immaginarsi vari esempi di tributi selettivi, catalogabili a seconda della seguente casistica:

1) *selettività settoriale*: quando settori diversi di attività di produzione, di consumo o di formazione del capitale sono assoggettati a regole fiscali diverse ⁽⁹⁴⁾;

⁽⁹³⁾ Sul principio di uguaglianza, e sulla sua interrelazione con quello di capacità contributiva, per tutti, v. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 156 ss.

⁽⁹⁴⁾ Ad esempio: aliquote differenziate per settore per l’Iva, l’Irap, per diverse forme di capitale, eccetera.

- 2) *selettività territoriale*: quando è il luogo di produzione, di consumo o di formazione del capitale che può discriminare il trattamento fiscale del soggetto passivo ⁽⁹⁵⁾;
- 3) *selettività per tipologia di contribuente*: quando le caratteristiche anagrafico-economiche dei soggetti diventano l'elemento su cui basare la differenziazione ⁽⁹⁶⁾;
- 4) *selettività per comportamento adottato dal contribuente*: quando si assume come variabile discriminante la modalità di produzione o di consumo adottata dal soggetto passivo per sua libera scelta ⁽⁹⁷⁾.

Insomma, un qualunque tributo diventa selettivo allorché, nell'ambito della normativa che l'ha istituito, viene manovrato prevedendo dosi diverse di carico fiscale in funzione degli obiettivi, scelti in modo mirato, che il legislatore intende conseguire.

Diretto corollario della selettività impositiva è, quindi, il collegamento con una – o più – finalità da raggiungere, in guisa da costituire la ragione per cui si mette in atto una politica fiscale selettiva.

Anche per le finalità è possibile ipotizzare un'ampia classificazione:

- a) *finalità economica*: quando l'obiettivo è quello di usare la tassazione per condizionare i comportamenti economici individuali degli operatori ⁽⁹⁸⁾;
- b) *finalità ambientale*: quando si ricorre alla fiscalità per incentivare comportamenti di produzione e di consumo compatibili con l'ambiente ⁽⁹⁹⁾;
- c) *finalità territoriale*: quando le imposte sono usate come strumento utile a sostenere lo sviluppo di parti del territorio contrassegnate da condizioni di disagio relativo;

⁽⁹⁵⁾ Per esempio: agevolazioni fiscali per i soggetti economici che operano nelle aree montane o svantaggiate o colpite da calamità naturali.

⁽⁹⁶⁾ Ad esempio: aliquote diverse a seconda della natura giuridica o della dimensione aziendale o dei quantitativi di produzione o di consumo.

⁽⁹⁷⁾ Per esempio: agevolazioni fiscali a sostegno delle certificazioni ambientali, della diffusione dell'innovazione e ricerca, dell'emersione del lavoro nero, eccetera.

⁽⁹⁸⁾ In grado, peraltro, di portare a risultati desiderabili in termini aggregati.

⁽⁹⁹⁾ Secondo il noto principio del "chi inquina paga".

d) *finalità redistributiva o sociale*: quando l'imposizione mira a diminuire il grado di disuguaglianza, per riequilibrare la distribuzione dei redditi e garantire una maggior coesione e mobilità sociale;

e) *finalità di gettito*: quando l'obiettivo primario è la raccolta di gettito destinato a finanziare nuovi progetti o politiche d'intervento da cui ci si attendono conseguenze di tipo economico, ambientale e/o redistributivo ⁽¹⁰⁰⁾.

Orbene, è intuibile limpidamente la sussumibilità della addizionale *de qua* alle succitate categorie *sub* 1) e *sub* a), giacché trattasi, per l'appunto, di un tributo imposto a predeterminati settori economici che sottende la finalità di influenzare le scelte di consumo e di disincentivare la relativa industria. E' evidente, poi, che, in aggiunta, si intravede in filigrana l'ulteriore proposito dell'ispirazione etica della misura.

Ciò premesso, se si ravviva nella memoria il percorso seguito nei paragrafi precedenti, emerge *de plano* come gli argomenti (di fatto e di diritto) sottesi al presente sindacato di legittimità *ex art.* 3 Cost., siano intimamente e solidalmente correlati con quelli dedotti in sede di giudizio di costituzionalità ai sensi e per gli effetti del principio di capacità contributiva di cui al menzionato art. 53 Cost.

Di talché, sulla scorta degli approfondimenti sistematici ivi svolti (a cui – per economia di trattazione – si rimanda), parrebbe potersi indubitabilmente fornire una risposta positiva all'indagine in ordine alla liceità dell'eccezione all'applicazione delle regole fiscali generali che tale misura importa, reputandosi la sua introduzione giustificabile alla luce del complesso dei principi informativi o basilari dell'ordinamento giuridico.

A ben vedere, invero, è proprio nella specificità dell'attività economica esercitata dai contribuenti gravati dal nuovo tributo che risiede il fattore discriminante, vuoi se la si consideri in ragione al suo (sfavorevole)

⁽¹⁰⁰⁾ Volendo indulgere a una maggiore flessibilità, il concetto di tassazione selettiva potrebbe essere ulteriormente allargato fino a comprendere anche tutti quei casi in cui il tributo, comunque applicato, sia finalizzato ad uno specifico finanziamento, noto e trasparente, e cioè quando la selettività riguarda prevalentemente la destinazione d'uso del gettito più che la modalità con cui tale gettito viene raccolto.

apprezzamento etico vuoi se la si stimi in funzione delle esternalità (negative) indotte. Specialità che conferisce, pertanto, l'idonea attitudine di discernere puntualmente la posizione soggettiva degli operatori interessati e, di conseguenza, di differenziarla rispetto ad altri soggetti economici.

Ne risulta, in definitiva, una disuguaglianza fattuale e giuridica che, per un verso, legittima la selettività praticata dal prelievo *de quo* e, per altro verso, ne afferma la incensurabilità (anche) sotto il profilo della uguaglianza *ex art. 3 Cost.*, posta la valenza della regola egualitaria nella sua declinazione – *a contrariis* – secondo cui “a situazioni diverse corrispondono trattamenti diseguali”.

Del resto, secondo l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale l'accertamento della esistenza e della rilevanza delle diversità di situazioni deve reputarsi ricadente nella discrezionalità del legislatore, per le cui scelte esiste l'unica invalicabile barriera del canone di (ir)ragionevolezza ⁽¹⁰¹⁾. In altre parole, il giudice delle leggi ha facoltà di monitorare le scelte legislative ed è legittimato ad infirmarle laddove si appalesino irragionevoli.

Ora, traslato in campo tributario, il vincolo di ragionevolezza che imbriglia l'iniziativa legislativa si prospetta, eminentemente, come obbligo di coerenza e di non contraddizione ⁽¹⁰²⁾. Sicché per poter efficacemente fondare una censura di incostituzionalità di una norma fiscale occorre condurre la denuncia sul terreno del rispetto, per l'appunto, di tali assiomi logici.

Ebbene, alla luce dell'indagine sinora spiegata, è lecito dubitare di essere in presenza di una norma incoerente o contraddittoria, di talché è piuttosto presumibile la soccombenza della tesi opposta e la reiezione di un eventuale giudizio di irragionevolezza che dovesse provocarsi.

⁽¹⁰¹⁾ Cfr. la sentenza n. 3 del 1957 della Consulta; la si veda commentata in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 156 ss.

⁽¹⁰²⁾ In questi termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 157.

9. Il parallelo con l'imposta straordinaria sui profitti di guerra.

Ricostruita nei termini sopra tracciati l'aspirazione teleologica dell'addizionale in argomento, non è difficile coglierne una certa assonanza con uno dei principali tributi contemplati, durante i due conflitti mondiali, per sopperire alle estreme esigenze statali di incrementare il gettito erariale al fine di fronteggiare le maggiori spese connesse alla partecipazione bellica: l'"imposta straordinaria sui profitti di guerra" ⁽¹⁰³⁾.

Come noto, durante quei periodi, la scelta di fondo dell'azione pubblica si divideva tra l'incremento della pressione fiscale ordinaria e l'implementazione di strumenti di finanza straordinaria. Sebbene, alla fine, furono azionati entrambi i meccanismi impositivi, una certa preferenza venne mostrata a favore di quest'ultima, con il ricorso a misure estemporanee relative all'imposizione diretta che determinarono un livello aggiuntivo di prelievo rispetto a quello ordinario.

Emerse, tra esse, appunto, l'introduzione dell'imposta straordinaria sui profitti di guerra, la quale fu istituita tanto durante il primo conflitto mondiale (con d.l.lt. 9 giugno 1918, n. 857, recante la «Approvazione dei testi unici dei tributi diretti straordinari imposti durante la guerra») quanto nel corso della seconda guerra mondiale (con l. 1° luglio 1940, n. 813, recante la «Istituzione di una imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra») ⁽¹⁰⁴⁾. Tale tributo si applicava, con aliquote progressive, sugli utili prodotti nell'esercizio di attività industriali o commerciali, per la parte eccedente il reddito ordinario (cosiddetti "extra-profitti") ⁽¹⁰⁵⁾.

⁽¹⁰³⁾ Per un'accurata analisi storico-evolutiva della trasformazione del sistema dei tributi in epoca bellica, si veda P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 73 ss.

⁽¹⁰⁴⁾ Del 1943 è, invece, il Regio decreto n. 598 (modificato dal d.l.lt. 10 agosto 1944, n. 199), con il quale si approva il «Testo unico delle leggi in materia di imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra».

⁽¹⁰⁵⁾ Tecnicamente, si procedeva prima alla determinazione del reddito complessivo e del reddito ordinario: il primo era computato in base alla somma dei redditi prodotti nell'anno (con esclusione dei redditi fondiari e degli interessi sui titoli del debito pubblico); il secondo, invece, era rappresentato dalla media dei redditi prodotti agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile

La finalità che si prefiggeva il tributo era evidentemente quella di colpire i sovraprofitti dovuti alla congiuntura bellica, nella convinzione che tali proventi derivassero da speculazioni moralmente esecrabili. Tale imposizione tradiva così la sua duplice natura, connotata sia da una radice di ordine fiscale sia – e soprattutto – da una essenza di ordine morale e politico, non essendo concepibile che, di fronte ai lutti e alle distruzioni del conflitto bellico, una certa categoria di cittadini lucrasse e conservasse per sé i sovraprofitti conseguiti proprio in occasione ed in conseguenza della guerra stessa.

Ciò rilevato, appare lampante la comunanza tra l'imposta straordinaria sui profitti di guerra e l'addizionale *de qua*, quanto alla consustanziale vocazione dicotomica all'insegna del binomio *fisco-etica*.

Né vale a rescindere l'intimo vincolo che si lega tra le due forme di imposizione la diversa natura di “straordinarietà” della prima, con il suo corollario della temporaneità della sua efficacia (ossia sino alla cessazione del conflitto bellico). Tale parametro dirimente, invero, è – *in re ipsa* – connaturato alla particolare fattispecie impositiva cui si riferisce, dacché la proprietà della delimitazione cronologica dei suoi effetti nasce proprio dalla circoscrizione nel tempo dell'evento stesso fonte dell'*extra*-profitto da assoggettare a tassazione (*i.e.* la guerra).

L'autentica comunione tra le due fattispecie d'imposizione trova corrispondenza anche nelle intenzioni espresse nella cronaca legislativa degli anni passati. In particolare, si rileva che, in sede di discussione (alla Camera dei deputati) proprio dell'art. 12 del disegno di legge Finanziaria per il 2003, che recava – come già accennato – la prima versione (non approvata) dell'addizionale in commento, vennero presentati, per l'appunto, appositi emendamenti recanti espressamente l'estensione dell'introducendo tributo alla produzione, distribuzione e vendita di “armi e di ogni altro tipo di materiale

negli anni precedenti. Il differenziale tra questi due valori era assoggettata ad una imposizione mediante l'applicazione di aliquote progressive.

bellico”⁽¹⁰⁶⁾, proponendosene addirittura una tassazione con l’applicazione di un’aliquota nella misura dell’80 per cento.

Come agevolmente intuibile, l’ipottizzato innesto nel *corpus* normativo precursore della moderna addizionale della fattispecie impositiva collegata allo sfruttamento industriale-commerciale del materiale utilizzabile a scopi bellici non può che ribadire, anzi - *ratione loci* – rafforzare, il legame congenito che si intreccia tra gli anzidetti tributi.

10. *Natura giuridica del tributo.*

Una volta ammessa la legittimità costituzionale, sotto il profilo del rispetto dei principi di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, del nuovo tributo, e ciò – come svelato relativamente a quest’ultimo – indipendentemente da quale nozione di capacità contributiva si accetti, può dimostrarsi utile formulare talune considerazioni conclusive alla luce della suesposta trattazione, segnatamente in ordine alla qualificazione del nuovo tributo.

A tal riguardo, alla luce (seppur fioca) della disciplina positiva dettata per il tributo in commento, sembra doversi escludere la sussumibilità in una delle categorie tradizionali in cui si articola la sovrapposizione di fattispecie tributaria esaminate al Capitolo precedente, ovverosia della sovrimposta, della mera maggiorazione di aliquota o dell’addizionale vera e propria.

Bastino, a sottolinearne la alterità, le seguenti osservazioni:

a) l’applicazione su una base imponibile autonoma (rispetto al tributo base) varrebbe a distinguerlo dalla sovrimposta e dalla mera maggiorazione di aliquota;

⁽¹⁰⁶⁾ Emendamenti 12.5 (a firma degli onorevoli Russo Spena, Giordano, Deiana) e 12.7 (a firma degli onorevoli Pecoraro Scanio, Zanella, Boato, Bulgarelli, Cento, Cima, Lion), contenuti nell’allegato A - A.C. 3200-*bis*, sezione 3; per la relativa lettura v. resoconto stenografico n. 219 del 2002, cit.

b) l'applicazione sulla base imponibile (anziché sull'ammontare dell'imposta base) varrebbe a distinguerlo dalla addizionale vera e propria.

Ad onor di scienza, in virtù delle riflessioni sviluppate nel testo, parrebbe più corretto denegare proprio la ricorrenza in specie di una ipotesi di identità e sovrapposizione di presupposti impositivi, *a fortiori* allorché si aderisse alla teoria solidaristica e (re)distributiva della capacità contributiva.

A ben vedere, l'attribuzione *ex lege* (impropria) della natura di «addizionale», con il conseguente modellamento alla disciplina dell'Ires, sembra rispondere unicamente alla esigenza strumentale di facilitare l'applicazione e la gestione pratica del nuovo prelievo.

Da tali constatazioni consegue un duplice ordine di doglianza: il primo, di natura formale, in merito alla inappropriata tecnica legislativa utilizzata; il secondo, di natura sostanziale, in ordine al contrasto emergente con lo spirito sotteso alla tutela dello stesso interesse fiscale, il quale è interesse della collettività (ad un corretto concorso ai carichi pubblici attraverso una rapida e sicura riscossione dei tributi) e giammai dell'amministrazione finanziaria (alla semplificazione amministrativa nella gestione del tributo) ⁽¹⁰⁷⁾.

Queste consapevolezze spingono a ricercare *aliunde*, oltre il *nomen iuris*, gli elementi essenziali alla esatta qualificazione del nuovo prelievo.

Orbene, da una attenta analisi del qui disegnato quadro normativo, si evincono fattori determinanti, quali il *particularisme* sotteso alla *ratio* ispiratrice, l'indipendenza del presupposto impositivo e l'autonomia della base imponibile, atti ad alimentare la ragionevole sensazione che si sia in presenza di un tributo *autonomo* vero e proprio.

Va osservato come una siffatta soluzione si riveli non solo coerente sulla scorta di un'accurata valutazione degli elementi costitutivi del tributo, ma anche tutt'altro che peregrina. Invero, tale conclusione sembra trovare autorevole accreditamento nella stessa *mens legis* ricavabile dall'esame dei lavori

⁽¹⁰⁷⁾ Cfr., in questi termini, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - 1*, Torino, 1991, 65, e R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 18.

parlamentari, ed in particolare nella asserzione esplicita del relatore alla Camera del provvedimento istitutivo secondo cui quello in rassegna sarebbe da considerare «un tributo speciale su particolari prodotti» ⁽¹⁰⁸⁾.

In via conclusiva, va avvertito che l'efficacia della ricostruzione della natura giuridica del prelievo, quale “tributo autonomo speciale”, classificabile tra le imposte dirette erariali, di durata ⁽¹⁰⁹⁾, a carattere ordinario ⁽¹¹⁰⁾, non si esaurisce solo nell'ambito della speculazione concettuale e teorico-scientifica, esplicando rilevanti riverberi altresì – e soprattutto – sotto il profilo giuridico-pratico.

Senza pretesa di esaurire il catalogo dei possibili effetti giuridici, possono indicarsi, a titolo meramente esemplificativo, quelli relativi: a) alla (im)possibilità di estendere in via interpretativa l'applicazione del tributo di riferimento a fattispecie non rientranti nel presupposto impositivo del tributo principale; b) alla (non) estensione al tributo di riferimento delle ipotesi di esenzione/esclusione soggettiva od oggettiva previste per il tributo principale; c) alla autodeterminazione ai fini dell'ottemperamento agli obblighi di dichiarazione, liquidazione e versamento del tributo di riferimento rispetto al tributo principale; d) alla (im)permeabilità del tributo di riferimento alle vicende interessanti il tributo principale e viceversa.

⁽¹⁰⁸⁾ Cfr. resoconto stenografico n. 717 del 2005, cit.

⁽¹⁰⁹⁾ In quanto il momento impositivo non è rappresentato – come avviene, ad esempio, per l'Iva – dal compimento della singola operazione imponibile, ma il prelievo viene applicato a consuntivo, su una base imponibile maturata nel periodo d'imposta.

⁽¹¹⁰⁾ Mercé l'inserimento in via strutturale nell'ordinamento tributario.

CAPITOLO TERZO

L'“ADDIZIONALE” SULLE IMPRESE OPERANTI NEI SETTORI PETROLIFERO, DEL GAS E DELL'ENERGIA ELETTRICA (COSIDDETTA “ROBIN HOOD TAX”)

SOMMARIO: **1.** Premessa: il contesto storico-economico di riferimento. - **2.** La disciplina applicativa. - **2.1.** La normativa primigenia: il decreto-legge n. 112/2008. - **2.1.1.** L'ambito operativo del prelievo. - **2.1.1.1.** La natura e la misura del tributo. - **2.1.1.2.** Perimetro soggettivo di applicazione. - **2.1.1.3.** Area oggettiva di operatività. - **2.1.2.** Efficacia temporale del tributo. - **2.1.3.** Divieto di traslazione dell'onere del prelievo. - **2.2.** (Segue): la legge di conversione n. 133 del 2008. - **2.2.1.** Ridefinizione del perimetro soggettivo di applicazione. - **2.2.2.** L'addizionale per i soggetti partecipanti al regime di tassazione consolidata (nazionale). - **2.2.3.** L'addizionale per i soggetti partecipanti al regime della trasparenza fiscale. - **2.2.4.** La nuova decorrenza del tributo. - **2.2.5.** Implementazione della vigilanza sul divieto di traslazione del tributo. - **2.3.** La modifica legislativa del 2009: la legge n. 99. - **2.3.1.** Incremento del prelievo. - **2.3.2.** Ancora sul divieto di traslazione dell'addizionale. - **2.4.** La “Manovra finanziaria di ferragosto” 2011: il decreto-legge n. 138. - **2.4.1.** L'ampliamento dell'area soggettiva di applicazione. - **2.4.2.** La dilatazione del perimetro oggettivo di operatività. - **2.4.3.** Il nuovo aumento dell'aliquota d'imposta. - **2.4.4.** La disciplina dell'acconto per il 2011. - **2.4.5.** Estensione della clausola salva-utenti. - **2.4.6.** La norma sulla destinazione del gettito erariale ascrivibile alla novella. - **2.5.** Le istruzioni amministrative: per il versamento del tributo. - **2.6.** (Segue): per la dichiarazione dei redditi tassati e la liquidazione dell'addizionale. - **3.** Le (non sempre prudenti e corrette) stime di gettito. - **4.** La *ratio* del tributo: tra annunci ed implicazioni empiriche. - **5.** Il confronto con l'imposta straordinaria sui profitti di guerra. - **6.** I possibili effetti collaterali del tributo: sui prezzi, sugli investimenti, sui dividendi. - **7.** Elementi di criticità del tributo. - **7.1.** Il divieto di traslazione dell'onere dell'addizionale tra enunciazione di principio ed effettività precettiva. - **7.2.** La peculiare disciplina dei versamenti dell'addizionale a titolo d'acconto. - **7.3.** L'eventuale eccesso di tassazione complessiva. - **8.** Profili di (il)legittimità costituzionale del tributo. - **8.1.** Sulla (dubbia) legittimità dell'utilizzato strumento legislativo d'urgenza. - **8.2.** La retroattività (non autentica) nella disciplina dell'addizionale. - **8.3.** La potenziale violazione del principio di uguaglianza tributaria e la censurabile discriminazione qualitativa all'interno della stessa categoria di reddito. - **8.4.** L'apparente violazione del principio di libertà dell'iniziativa economica privata. - **9.** Brevi cenni ai profili di *tax planning*. - **10.** Natura giuridica del tributo. - **11.** Alcune considerazioni conclusive: il tributo tra occasioni perse e futuro possibile.

1. Premessa: il contesto storico-economico di riferimento.

Sulla scia negativa tracciata dalla grave crisi finanziaria globale, innescatasi nell'economia statunitense nell'estate dell'anno precedente a causa – in generale – del *default* degli strumenti finanziari di credito e – in particolare – dei mutui

sub-prime ⁽¹⁾, il 2008 è stato caratterizzato da un forte rallentamento dell'economia mondiale.

Sebbene, in un primo momento, si fosse escluso che le turbolenze finanziarie internazionali potessero produrre sensibili effetti perniciosi diretti sull'economia italiana ⁽²⁾, è risultato dipoi innegabile l'emersione di un parametro negativo di interdipendenza, esacerbato dalla concomitante cattiva influenza di altri elementi di natura (anch'essi) prevalentemente esogena: la forte spinta rialzista dei *prodotti petroliferi* e delle altre *materie prime* non energetiche, che hanno favorito l'innalzamento del tasso d'inflazione; l'apprezzamento dell'euro nei confronti delle principali valute estere.

Componenti, questi ultimi, che hanno colpito l'Italia in misura proporzionalmente maggiore rispetto agli altri *partner* europei giacché inseriti in

⁽¹⁾ Si tratta, segnatamente, di quei prestiti concessi ad un soggetto che non può accedere ai tassi di interesse di mercato, in quanto ha avuto problemi pregressi nella sua storia di debitore. Essi sono rischiosi sia per i creditori sia per i debitori, vista la pericolosa combinazione di alti tassi di interesse, cattiva storia creditizia del debitore e situazioni finanziarie poco chiare o difficilmente documentabili, associate a coloro che hanno accesso a questo tipo di credito. A fronte della sottolineatura, da parte dei proponenti i mutui in questione, del positivo ruolo che questa tipologia creditizia avesse nell'estendere l'accesso al mercato del credito a consumatori che altrimenti non l'avrebbero, si è censurato, da parte degli oppositori, il fatto che l'industria del credito *sub-prime* avesse posto in essere deleterie pratiche predatorie, accettando clienti – con ogni evidenza – sprovvisti di risorse atte a soddisfare i termini dei contratti oppure elevando le rate dei mutui a tasso variabile a un livello insostenibile per i redditi medi, senza consentire una rinegoziazione dei debiti o un allungamento della loro durata. Ora, la crisi finanziaria è scaturita, dopo la concessione massiccia di tale tipologia di mutui, dalla successiva insolvenza di massa dei mutuatari. Peraltro, gli effetti si sono repentinamente propagati anche all'economia reale, e cioè al settore immobiliare: la maggior liquidità a disposizione delle famiglie ha contribuito, infatti, alla bolla immobiliare; viceversa, la loro insolvenza ha obbligato le banche a vendere forzatamente le case avute in garanzia, deprimendo, così, le quotazioni del mercato abitativo. Vale la pena, infine, di osservare che parte delle potenziali sofferenze sono state ribaltate in *crediti cartolari*, ossia obbligazioni “garantite” da mutui *subprime* ad alto rischio di insolvenza, che gli istituti di credito hanno venduto speculativamente ai risparmiatori, o collocato direttamente nel portafogli dei loro fondi di investimento. In questo modo, le perdite, non evidenziate nei bilanci bancari (mercè la cessione dei crediti inesigibili), sono state pagate dai risparmiatori: invero, essendo i titoli obbligazionari *subprime* garantiti (non dalla banca di fiducia, ma) dal mutuo a rischio di sofferenza, se questo non è pagato, esse non pagano interesse; inoltre, se è dichiarata l'insolvenza, le stesse non sono più cedibili, comportando la perdita definitiva del capitale. Del resto, laddove non ribaldate sui risparmiatori, tali insolvenze hanno costretto numerosi istituti di credito al fallimento o alla bancarotta; dissesti che hanno provocato non solo il collasso dei prezzi delle loro azioni, bensì anche, in un mercato finanziario globalizzato e interconnesso, la caduta (dei titoli) di altri soggetti economici possessori di dette partecipazioni azionarie crollate.

⁽²⁾ Cfr. Fondo Monetario Internazionale, *World Economic Outlook*, aprile 2008.

un contesto domestico caratterizzato da: bassa produttività, scarsa competitività delle imprese e rilevanti problemi strutturali ⁽³⁾.

Conseguentemente, si è registrata una significativa decelerazione della spesa delle famiglie e un rallentamento del reddito disponibile reale, ascrivibile principalmente al consistente innalzamento dei prezzi al consumo, non sostenuti peraltro dall'azione espansiva del relativo segmento di credito, che ha annotato una forte depressione.

A ciò si è associata una sostenuta contrazione anche dell'andamento degli investimenti e dell'occupazione.

Ora, tra i principali fattori di rischio per lo sviluppo economico, ha troneggiato senz'altro la fluttuazione del prezzo della risorsa energetica per antonomasia, il bene più largamente commerciato al mondo (sia in volume che in valore), vale a dire il *petrolio*, il quale, per le peculiari dinamiche di produzione, influenza l'intero settore energetico (del gas e dell'energia elettrica, *in primis*), che – a sua volta – è il vero protagonista dell'economia globale, rappresentando una delle maggiori voci di spesa nei bilanci economici.

Di talché, il prezzo del greggio rappresenta un fattore determinante per la stabilità e il benessere dell'economia mondiale, in quanto influenza, direttamente o indirettamente, la ricchezza dei paesi produttori e delle nazioni che ne consumano i preziosi derivati, nonché il tenore di vita dei cittadini.

Dal punto di vista macroeconomico, uno *shock* petrolifero ha effetti negativi diffusi perché stimola aumenti dei costi di produzione, accelera le tensioni inflazionistiche e deprime il prodotto aggregato.

Sicché, il valore del petrolio assume una importanza cruciale nella nostra attuale economia e continuerà ad essere uno degli indicatori più importanti sullo stato di salute della stessa ⁽⁴⁾.

⁽³⁾ Cfr. Documento di Programmazione Economica e Finanziaria per gli anni 2009-2013, deliberato dal Consiglio dei Ministri il 18 giugno 2008, 9.

⁽⁴⁾ Tale prezzo è influenzato da una molteplicità di fattori distinguibili in due categorie: di natura strettamente economica e di carattere geo-politico. Tra i fattori di carattere strettamente economico, che spiegano l'andamento del prezzo del petrolio, rientrano l'aumento/la diminuzione della domanda proveniente dai Paesi utilizzatori e la riduzione/l'aumento del

Le principali quotazioni petrolifere sui listini – espresse in dollari per barile ⁽⁵⁾ – si riferiscono al *brent* (*blent Brent crude oil*), ossia il petrolio di qualità più elevata ⁽⁶⁾ estratto dalla piattaforma continentale del Mar del Nord, e al *light* (*light crude oil*), il petrolio estratto negli Stati Uniti d’America di equivalente qualità ⁽⁷⁾. Questi vengono denominati “*paper oil*”, petrolio finanziario, quello cioè sottostante ai tradizionali strumenti finanziari (derivati) utilizzati per prendere posizione sulle fluttuazioni del valore di tale risorsa naturale per eccellenza: i contratti *future* ⁽⁸⁾. Tutti i *future* prevalenti sono contratti con scadenza a tre mesi e, a seconda dei casi, possono prevedere alternativamente la consegna fisica a scadenza (*physically settled*), franco oleodotto o raffineria, oppure il regolamento attraverso compensazioni in denaro tra il prezzo *future* pattuito e il prezzo del greggio a consegna immediata sul mercato (*cash settled*).

Nella storia economico-finanziaria più recente, dopo essersi mosse a lungo lateralmente, le quotazioni dell’oro nero hanno iniziato, verso la metà del 2004 (allorquando si attestavano intorno ai 35 dollari a barile), un *trend* rialzista che ha registrato una forte accelerazione a partire dall’inizio del 2007.

In aggiunta, rispetto all’incremento già segnato nel biennio precedente, il *brent* ha registrato nel 2008 una crescita tendenziale ancora più sostenuta, arrivando a superare i 97 dollari al barile in media annua. Tale crescita del *trend* è stata accompagnata da un sfrenata corsa al rialzo (a partire dai quasi 100

livello delle scorte. I principali fattori geo-politici che influenzano il prezzo del petrolio sono invece i seguenti: il livello produttivo stabilito dall’OPEC (il cartello che riunisce alcuni tra i principali Paesi produttori di petrolio al mondo), la stabilità politica (ad esempio, la presenza di tensioni di natura religiosa) all’interno dei Paesi produttori; il coinvolgimento dei Paesi produttori in eventi bellici (eventuali danni ai grandi impianti di produzione e raffinazione causano una riduzione immediata dell’offerta di petrolio sul mercato).

⁽⁵⁾ Questa è un’unità di misura equivalente a 42 galloni USA, ovvero a 159 litri, ed il suo impiego come misurazione *standard* risale al XIX secolo, quando l’oro nero era effettivamente immagazzinato in barili di legno di tale capienza.

⁽⁶⁾ Con bassissimi valori di zolfo, inferiori allo 0,42%.

⁽⁷⁾ In entrambi i casi si tratta dello *standard* più pregiato, il più apprezzato dall’industria della raffinazione poichè consente uno scarto ridotto in fase di lavorazione e raffinazione.

⁽⁸⁾ Il contratto *future* sul *light* è regolarmente quotato dal 1983 al NYMEX, il *New York Mercantile Exchange*, all’IPE, *International Petroleum Exchange*, con sede a Londra, è invece quotato il *future* che ha come sottostante il *brent*, il quale copre circa due terzi delle contrattazioni mondiali di petrolio finanziario. Per informazioni più dettagliate, cfr. le indicazioni fornite sul sito della Borsa italiana (in particolare, in www.borsaitaliana.it/notizie/sotto-la-lente/petrolio.btm).

dollari al barile di gennaio), culminata nel massimo storico dell'11 luglio 2008 con la quotazione *record* del *brent* di 147,50 dollari al barile.

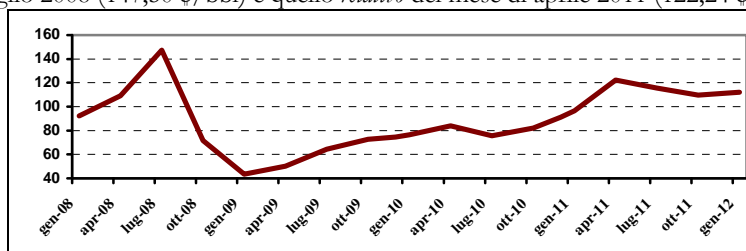
Secondo gli analisti di settore, le cause di questo rialzo sarebbero state plurime: oltre ai problemi di instabilità geopolitica (i timori di un *deficit* delle forniture per uno sciopero minacciato in Brasile, le tensioni in Medio Oriente e in Nigeria) e alla crescita della domanda di energia nei Paesi emergenti (specie le potenze asiatiche), si sarebbero aggiunti il deprezzamento del dollaro e – soprattutto – la speculazione finanziaria (a valere sui derivati *cash settled*).

Insomma, e in breve, il 2008 sarà ricordato come un anno di eccezionale tensione per il mercato petrolifero, sia per i livelli *record* raggiunti dalle quotazioni, sia per il drastico aumento esponenziale della loro volatilità ^(*1*).

E' in questo complessivo clima di profonda sfiducia e di sfavorevole congiuntura economica e finanziaria, che matura la prima manovra di stabilizzazione della finanza pubblica del nuovo governo (di centro-destra) all'indomani delle elezioni dell'aprile 2008.

^(*1*) Ma anche per la brusca e decisa *inversione di tendenza* registrata in corso d'anno. Invero, già a partire da agosto, iniziò una veloce discesa dei prezzi, accelerata dal fallimento del colosso finanziario statunitense *Lehman Brothers*, il 15 settembre. Da quel momento, sui mercati si acquisì consapevolezza che la crisi finanziaria ed economica che aveva scosso gli Stati Uniti stava propagandosi su scala mondiale: si trattava della peggiore crisi mai verificatasi dopo il 1929. Conseguentemente, i prezzi del petrolio reagirono istantaneamente, arrivando a toccare i 35 dollari a barile nel corso del mese di dicembre (oltre 100 dollari in meno del picco di luglio!) e inducendo l'OPEC a decidere di attuare un taglio *record* della produzione (nell'ordine dei 4,2 mil. bbl./g). Come supposto dagli analisti, è presumibile che a tale successivo tracollo del prezzo del petrolio abbia contribuito preminentemente la saturazione del mercato da parte di capitali di carattere speculativo. Da allora, tuttavia, la quotazione del greggio ha ripreso una tendenziale ricrescita.

Il seguente prospetto mostra, con suggestivo impatto visivo, l'andamento del prezzo di mercato del *brent* (*Europe Spot Brent Price FOB*) nel periodo compreso tra gennaio 2008 (92,18 \$/bbl) e gennaio 2012 (112,15 \$/bbl); in esso sono distinguibili i due picchi: quello *assoluto* del mese di luglio 2008 (147,50 \$/bbl) e quello *relativo* del mese di aprile 2011 (122,24 \$/bbl).



(fonte: U.S. Department of Energy, Energy Information Administration)

Quest'ultimo, cavalcando l'onda popolare della generale disperazione per le insoddisfatte istanze socio-economiche e della particolare stigmatizzazione dell'insostenibile carovita, specie riferito ai prodotti di consumo primario (tra cui, oltre i generi alimentari, spiccano – per l'appunto – i carburanti), nel Consiglio dei Ministri del 18 giugno 2008, licenzia, unitamente al Documento di Programmazione Economica e Finanziaria per gli anni 2009-2013, il provvedimento legislativo che ad esso conferisce consistenza economico-giuridica: *il decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112* (dipoi convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133), mediante cui si era inteso anticipare nella sua parte sostanziale, in una ottica triennale, la consueta legge Finanziaria attesa per l'anno 2009 ⁽¹⁰⁾.

In tale contesto di programmazione finanziaria triennale, nonostante si ribadisca il pensiero di ritenere «impossibile, ingiusto e controproducente aumentare ulteriormente la già eccessiva pressione fiscale generale» ⁽¹¹⁾, viene nondimeno rilevata la esistenza di adeguati margini per attuare una «imposizione aggiuntiva e perequativa sui c.d. “guadagni di congiuntura”» (di einaudiana memoria). La dichiarata logica di «perequazione tributaria», destinata a contribuire strutturalmente e significativamente alla manovra di stabilità in questione, è predicata, da una parte, attraverso «la rimodulazione della base imponibile specifica per alcune industrie operanti nel settore dell'energia» ⁽¹²⁾, «l'incremento dei diritti statali di estrazione mineraria» ⁽¹³⁾,

⁽¹⁰⁾ Nelle intenzioni riformiste dell'esecutivo, tale manovra finanziaria «a) viene anticipata nella sua parte sostanziale a prima dell'estate con un provvedimento legislativo che affianca e dà corpo al DPEF; b) questo provvedimento non è basato sulla tradizionale scissione tra parte c.d. programmatica, con proiezione pluriennale e parte attuativa (questa limitata al solo anno immediatamente successivo); c) ma piuttosto è basato sulla integrale convergenza tra parte programmatica e parte attuativa, così da dare fin da subito, piena organica e responsabile attuazione ai citati impegni europei» (Così, il DPEF per gli anni 2009-2011, cit., VIII).

⁽¹¹⁾ Asserto compendiato nello sbandierato – e dipoi sconfessato – mantra elettorale e *slogan*-vincolo politico di «non mettere le mani nelle tasche dei cittadini».

⁽¹²⁾ La relativa misura è recata dai commi da 19 a 25 dell'art. 81 del decreto-legge n. 112/2008. Essa attiene alla valutazione delle scorte di magazzino (materie prime, merci, prodotti finiti): per le imprese energetiche si introduce il nuovo art. 92-*bis* nel Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), il quale stabilisce che le anzidette scorte devono essere valutate con il metodo del “primo entrato primo uscito” (“*first in first out*” o “*fifo*”) o del costo medio ponderato, con conseguente abbandono del vigente criterio dell’“ultimo entrato primo uscito” (“*last in first out*”

«l'introduzione di una addizionale che aggiunta all'aliquota ordinaria del 27,5 per cento porta l'imposizione complessiva IRES al 33 per cento»⁽¹⁴⁾, e, dall'altra parte, mediante «l'attivazione a favore dei più disagiati di un "fondo", destinato ad acquisti di generi alimentari e al pagamento di bollette», finanziato dalle (prime due) precedenti voci (oltre che da contribuzioni volontarie possibili provenienti da soggetti operanti nello stesso settore)⁽¹⁵⁾.

In altre parole, il complessivo inasprimento tributario *de quo*, declinato nel nome dell'equità impositiva, ha risposto alla filosofia di fondo di sottrarre a produttori e venditori di energia da fonti fossili i margini di guadagno *extra* che si erano assunti iniquamente introitati mercè condotte economiche di mercato opportunistiche e speculative, consistenti segnatamente nel biasimevole approfittamento delle oscillazioni al rialzo delle quotazioni del petrolio per aumentare i prezzi dei prodotti derivati, salvo poi non diminuirli proporzionalmente nei momenti di ribasso della materia prima.

o "lifo") che consentiva di valutare le consistenze di fine esercizio ai prezzi degli acquisti effettuati in data più remota e, dunque, di accumulare plusvalori latenti. In sede di prima applicazione delle disposizioni, il maggior valore delle rimanenze emerso a seguito dell'adozione obbligatoria dei nuovi criteri non concorre alla formazione del reddito imponibile, ma è assoggettato ad un'imposta del 16 per cento, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) e delle società (Ires), nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap).

⁽¹³⁾ La relativa misura è recata dai commi da 1 a 15 e da 26 a 28 dell'art. 81 del decreto-legge n. 112/2008. Essa è volta ad inasprire il prelievo (c.d. "royalty") sulle concessioni di coltivazione degli idrocarburi: il riferimento è, in particolare, all'onere che i titolari delle predette concessioni avrebbero dovuto corrispondere annualmente sui quantitativi di prodotti (liquidi e gassosi) estratti in terraferma e in mare, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 625/1996. In estrema sintesi, l'inasprimento del prelievo sulle concessioni di coltivazione avrebbe dovuto tradursi: a) nell'applicazione di un'aliquota ulteriore, rispetto a quella già prevista dal menzionato art. 19, sulle produzioni di idrocarburi ottenute dal 1° gennaio 2008 (*art. 81, commi da 1 a 7*); b) nell'obbligo di versare – nel mese di novembre di ciascun anno, a decorrere dal 2008 – un acconto sul prelievo *ex art. 19 cit.* dovuto per l'anno in corso, di importo pari al 100 per cento di quanto versato per l'anno precedente (*art. 81, commi da 8 a 15*); c) nel conferimento annuale allo Stato di una quota, espressa in barili, pari all'uno per cento delle produzioni annue ottenute a decorrere dal 1° luglio 2008 dalle concessioni di coltivazione (*art. 81, commi da 26 a 28*). Per completezza informativa, vale segnalare che, a seguito del *maxi* emendamento governativo approvato nel corso dei lavori parlamentari di conversione del citato decreto-legge, è stata disposta la soppressione dei summenzionati commi, con la conseguente (e censurata) eliminazione, nella versione definitiva del provvedimento, dell'aggravio sulle *royalty*.

⁽¹⁴⁾ La relativa misura – oggetto specifico della presente trattazione – è recata dai commi da 16 a 18 dell'art. 81 del decreto-legge n. 112/2008.

⁽¹⁵⁾ In questi termini, cfr. DPEF per gli anni 2009-2011, cit., XII.

Vieppiù. L'asserita "destinazione etica" (in direzione della lotta al disagio socio-economico) di parte dei gettiti ascritti alle predisposte misure fiscali ha procurato a queste ultime l'appellativo romanzesco di "*Robin Hood tax*", con limpida allusione all'azione di redistribuzione attuata dal ladro generoso di *Loxley* che imperversava nella foresta di *Sherwood* sottraendo ai nobili facoltosi e donando ai poveri bisognosi.

Vale la pena di segnalare che la rievocazione dell'eroe popolare dell'antica leggenda inglese è dello stesso ideatore del nuovo impianto tributario. Invero, la sensatezza di un tipo di «prelievo [etico] alla *Robin Hood*», dato il drammatico bisogno degli strati più deboli, è stata ufficialmente rivendicata dal Ministro dell'economia e delle finanze Giulio Tremonti nel corso di una conferenza stampa al termine dell'Eurogruppo tenutosi a Francoforte il 2 giugno 2008. Secondo il titolare dell'Economia, «L'idea è di ragionare sui profitti e non di applicazione dell'Iva alla pompa», anche perché «tra il prezzo alla pompa e quello che c'è dietro in mezzo c'è il barile con sopra una bottiglia di champagne, che è la speculazione»; lo stesso Ministro conclude giustificando come «in tempi straordinari servono forme di prelievo straordinarie»⁽¹⁶⁾.

Merita, da ultimo, essere rilevato, più specificatamente, che la normativa inerente al nuovo tributo addizionale oggetto della presente trattazione, ovvero sia quello che nel linguaggio comune ha assunto – assorbendola in sé – la denominazione di *Robin Hood tax* vera e propria, dopo un *iter* di approvazione definitiva segnato da corpose integrazioni emendative in sede di conversione del provvedimento originario, è stata interessata da due successive modificazioni legislative, occorse in tempi e con ragioni differenti.

La prima, avvenuta nel luglio del 2009, nell'ambito dell'intervento legislativo inteso a dettare nuove disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, recato dalla legge n. 99, ha provveduto a rimodulare la misura del prelievo, innalzando strutturalmente l'aliquota

⁽¹⁶⁾ Cfr. Tremonti: «*La Robin Hood tax sui petrolieri? Forse già a luglio*», in www.corriere.it/economia/08_giugno_03/...html.

d'imposta (dal vigente 5,5) al "6,5 per cento" ⁽¹⁷⁾, con la finalità contingente di reperire risorse da destinare alla copertura finanziaria di talune misure in tema di contributi all'editoria.

La seconda, contemplata nel più ampio contesto della (ennesima) manovra finanziaria correttiva di bilancio dell'agosto 2011 (la c.d. "Manovra di ferragosto") ⁽¹⁸⁾, è intervenuta mediante una incidenza profonda sulla disciplina sostanziale del tributo, sia estendendone l'area soggettiva e il perimetro oggettivo di applicazione, sia incrementando nuovamente – ma stavolta temporaneamente ⁽¹⁹⁾ – il tasso d'imposta di ulteriori «4 punti percentuali» ⁽²⁰⁾, con il dichiarato scopo di approntare a mezzo del relativo gettito un opportuno sollievo all'austerità finanziaria a carico degli enti locali operata tramite l'inasprimento delle regole vincolistiche del "Patto di stabilità interno" ⁽²¹⁾.

⁽¹⁷⁾ V. art. 56, comma 3, l. n. 99/2009.

⁽¹⁸⁾ Cfr. decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (conv., con modif., dalla legge 16 settembre 2011, n. 148), anticipato appena un mese prima dalla manovra correttiva attuata tramite il decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (conv., con modif., dalla legge 15 luglio 2011, n. 111), e già preceduto dagli interventi di stabilizzazione finanziaria di cui al decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 (conv., con modif., dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), e al decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (conv., con modif., dalla legge 30 luglio 2010, n. 122). Per completezza, si segnala che ulteriori misure di consolidamento dei conti pubblici sono state adottate con decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201.

⁽¹⁹⁾ Vale a dire per il triennio 2011-2013.

⁽²⁰⁾ V. art. 7, d.l. n. 138/2011.

⁽²¹⁾ Il Patto di stabilità interno è il dispositivo giuridico-contabile di controllo della politica finanziaria pubblica, nato come strumento funzionale al raggiungimento degli obiettivi di bilancio imposti dall'adesione italiana all'Unione europea. Esso postula un insieme di principi e limiti finalizzati al rispetto dei principi di contenimento della spesa pubblica e di riduzione del debito sovrano. Alla luce delle sempre più stringenti rigidità finanziarie imposte, tale meccanismo pattizio ha sperimentato la sua graduale barocca trasformazione in principale limite all'autonomia finanziaria degli enti locali (peraltro, in sentore di anticostituzionalità), nonché in deleterio freno agli investimenti pubblici. Sull'argomento, e segnatamente in merito all'opportunità storica offerta dal congegno pattizio per la "riqualificazione della spesa pubblica" e per il superamento concettuale del paradigma gestionale della "capacità" di spesa in favore del nuovo approccio culturale basato sulla "qualità" della spesa, si permette di rinviare alle brevi notazioni svolte in A. MILONE, *L'occasione del Patto di stabilità*, in *Il Mattino* dell'1 novembre 2010, ID., *La stabilità e la saggezza della spesa*, in *Il Mattino* del 29 aprile 2011, ID., *Qualità della spesa e stabilità*, in *Il Mattino* dell'11 luglio 2011.

2. La disciplina applicativa.

Dalla testé narrata evoluzione normativa che ha visto coinvolto il tributo *de quo*, si intuisce nitidamente come il suo ambito applicativo abbia registrato, in definitiva, una considerevole espansione, la quale ha forse travalicato le intenzioni originarie del legislatore.

Ad onor del vero, come si metterà in evidenza subito in prosieguo, l'andamento nel tempo della sfera di operatività della nuova addizionale, a partire dalla previsione primigenia, ha seguito un movimento, per così dire, “a fisarmonica”, annotandosi ora una restrizione della superficie soggettiva e oggettiva di applicazione (come avviene in sede di conversione in legge del decreto istitutivo del 2008) ora una sua dilatazione (come accade con l'intervento correttivo del 2011).

Ai fini di una maggiore chiarezza espositiva, attesa la successione cronologica delle norme, è da reputarsi preferibile procedere alla relativa analisi in maniera singolare ed in ordine temporale di vigenza.

2.1. La normativa primigenia: il decreto-legge n. 112 del 2008.

L'addizionale in rassegna è contemplata all'art. 81 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (pubblicato nel Supplemento ordinario n. 152 alla Gazzetta Ufficiale del 25 giugno 2008, n. 147), recante «Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria» (cosiddetta “legge Finanziaria triennale”).

Più segnatamente, tale disposizione, inserita nel Capo I del Titolo IV, destinato a contenere le misure fiscali di perequazione tributaria, e rubricata «Settori petrolifero e del gas», prevede l'istituzione del nuovo tributo ai commi da 16 a 18.

2.1.1. *L'ambito operativo del prelievo.*

Il comma 16 esordisce con la dichiarazione del sostrato eziologico che ne ha dettato l'introduzione.

Invero, il preambolo della disposizione pronuncia chiaramente come l'aggravio di prelievo sia dovuto «In dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico».

Entrando nel vivo del precetto normativo, detto comma prosegue enunciando:

- 1) la natura e la misura del tributo;
- 2) il perimetro soggettivo di applicazione;
- 3) l'area oggettiva di operatività.

2.1.1.1. *La natura e la misura del tributo.*

Quanto al profilo ontologico, la disposizione, nel disporre testualmente che «l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del [Tuir] è applicata con una addizionale», si preoccupa direttamente di esprimere la qualificazione giuridica del nuovo prelievo, assegnando espressamente a questi il *nomen iuris*, per l'appunto, di tributo «addizionale».

A tale specifico riguardo, giova anticipare come la stessa amministrazione finanziaria, rifacendosi al dato testuale della norma, ha sussunto la nuova misura tributaria alla fenomenologia della «mera maggiorazione dell'aliquota IRES»⁽²²⁾.

⁽²²⁾ Così l'Agenzia delle entrate, circolare 18 giugno 2010, n. 35/E, par. 1. In proposito, preme solo avvertire che nel prosieguo della trattazione si ragionerà di «addizionale», così come nominata nella formula legislativa, con la riserva, tuttavia, di rinviare – parallelamente a quanto esperito nel Capitolo precedente – alla fine del presente Capitolo l'indagine circa la reale natura del nuovo tributo.

La rilevanza di siffatta classificazione non si esaurisce solo nell'alveo teorico-scientifico, bensì riverbera effetti anche – e principalmente – sotto l'aspetto giuridico-pratico. Ed invero, considerata l'addizionale in questione alla stregua di una maggiorazione dell'aliquota dell'Ires, ne consegue l'*estensione applicativa* di tutte le disposizioni – riguardanti l'imposta societaria – in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle *imposte sui redditi* ⁽²³⁾.

Sempre sul piano propriamente tecnico, inoltre, il riconoscimento dell'addizionale in guisa di incremento settoriale dell'aliquota dell'Ires comporta la sua applicazione sulla *medesima base imponibile del tributo base*, così come determinata in ossequio alle regole – e *tutte* le regole – ordinarie recate dal Tuir. Di talché, a regime, il reddito imponibile dei soggetti sovraimposti sarà sottoposto ad un'imposizione percentuale complessiva pari, appunto, alla somma tra l'aliquota ordinaria e quella corrispondente all'addizionale.

Logico corollario, allora, risulta essere la piena efficacia del paradigma secondo cui la determinazione della base imponibile vada assunta con riferimento non solo al mero reddito (positivo) di periodo, ma anche in considerazione dell'eventuale risultato fiscale (negativo) dei periodi d'imposta precedenti ⁽²⁴⁾. In altri termini, ai fini del computo del reddito complessivo soggetto all'addizionale deve ritenersi possibile operare la riconosciuta compensazione delle *perdite fiscali pregresse* ai sensi dell'art. 84 del Tuir ⁽²⁵⁾.

⁽²³⁾ Conformemente, v. Agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., loc.cit.

⁽²⁴⁾ E' appena il caso di rammentare che l'istituto del riporto delle perdite fiscali consente un ragionevole e ineludibile bilanciamento dei due interessi in gioco: quello erariale ad un prelievo periodico; quello del contribuente ad una imposizione giusta e radicata su un indice effettivo di forza economica. Invero, laddove la frammentazione in singoli periodi d'imposta permette all'ente impositore di prelevare il tributo – per ovvie esigenze di gettito – con cadenza periodica (tendenzialmente annuale), il riporto delle perdite facoltizza il contribuente a combinare i risultati fiscali di più periodi, correggendo, mediante il livellamento degli imponibili, le distorsioni prodotte da tale segmentazione temporale (sull'argomento, v. G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, 263 ss.).

⁽²⁵⁾ Concorda sul punto anche l'Agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., par. 4. In proposito, mette conto evidenziare che la disposizione sul riporto delle perdite fiscali di cui al citato art. 84 del Tuir ha subito una recente rilevante modificazione ad opera dell'art. 23, comma 9, del decreto-legge n. 98/2011 (conv., con modif., dalla legge n. 111/2011), il quale ha introdotto la

Peraltro, la compiuta riportabilità di tali perdite fiscali non va coerentemente limitata ai soli risultati tributari negativi registrati nei periodi d'imposta successivi alla vigenza del nuovo tributo, ma è altresì da riconoscersi per quelli maturati nelle annualità d'imposta precedenti alla sua entrata in vigore, non già utilizzate e dunque ancora nella disponibilità residua della società ⁽²⁶⁾.

possibilità di riportare in avanti senza limitazioni temporali le perdite maturate in periodi d'imposta precedenti, utilizzabili però solo nel limite dell'80 per cento del reddito imponibile di ciascuna annualità impositiva.

⁽²⁶⁾ Aveva espresso questo avviso l'Assonime nella circolare 7 agosto 2008, n. 50, par. 1.1., sp. 11; tale soluzione è stata accolta anche nella citata circolare n. 35/E del 2010 (si vedano, in particolare, le indicazioni fornite al par. 5 in commento alla esemplificazione n. 2.) ed ora recepita altresì nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi (cfr. modello "Unico 2011 – SC", par. 20.3, di commento del prospetto "Perdite di impresa non compensate", in cui, dopo aver premesso che la colonna 2 (e colonna 5, in caso di perdite illimitatamente riportabili) di tale prospetto va compilata a partire dalla dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta in cui il contribuente è assoggettato al tributo in esame al fine di evidenziare le perdite utilizzabili nei successivi periodi d'imposta in diminuzione del relativo imponibile, precisa che «Nella colonna 2 dei righi da RS45 a RS49, vanno indicate le perdite non utilizzate determinate nei periodi d'imposta precedenti (*anche se generate in periodi d'imposta in cui non si rendeva applicabile la "Robin tax"*), al netto dell'ammontare evidenziato nella colonna 7 del richiamato rigo RQ43, utilizzato a scomputo dell'imponibile determinato nel presente periodo d'imposta». Del resto, si è ricordato (cfr. P. PETRANGELI, *L'addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica*, in *Corr. trib.* n. 37/2008, 2970), come il testé descritto posizionamento interpretativo trovi conforto altresì nelle soluzioni applicative adottate in passato dalla medesima amministrazione finanziaria, all'atto dell'introduzione delle (ancora vigenti) addizionali regionale e comunale all'Irpef (v. istruzioni compilative ai modelli "Unico 1999 – PF" e "Unico 2000 – PF") oppure della (soppressa) addizionale straordinaria all'Irpeg e all'Ilor introdotta dall'art. 4, d.l. n. 787/1981 (conv., con modif., dalla l. n. 52/1982). Deve ritenersi, quindi, superata la contraria tesi (di cui danno conto G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in *Rass. trib.* n. 5/2008, 1335 ss. e sp. par. 6, e P. PETRANGELI, *L'addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica*, op.loc.cit.), che si appunta invece sul profilo di autonomia del nuovo tributo, secondo cui le perdite fiscali prodottesi prima del nuovo prelievo non rileverebbero ai fini dell'abbattimento della base imponibile dell'addizionale, atteso che rappresentano imponibili negativi di esercizi anteriori all'adozione della stessa, con la conseguenza che, per essi, non si porrebbe l'esigenza di garantire l'unicità del reddito d'impresa; essendo invero il nuovo prelievo diretto a colpire gli speciali profitti maturati in seguito all'incremento del prezzo del petrolio nel corso di specifici periodi d'imposta, non parrebbe logico, nella mente dei sostenitori di questa opposta tesi, consentire di ridurre la base imponibile (e quindi la tassazione aggiuntiva di tale reddito eccezionale) tramite l'utilizzo delle perdite maturate in pregresse annualità impositive. Per mero tuziorismo, va notato che la pre-condizione del mancato utilizzo pregresso (ai fini Ires) delle perdite da riportare (ai fini dell'addizionale) è essenziale per conferire coerenza sistematica alla determinazione del nuovo tributo, dal momento che l'utilizzo delle perdite fiscali (a scomputo dell'Ires ordinaria) già avvenuto (prima dell'entrata in vigore dell'addizionale) deve ritenersi esauriente *tout court* l'efficacia tributario-compensativa delle stesse, escludendo che possa emergere un effetto di riviviscenza o ultrattività *ad hoc* per la sola

Si è, inoltre, evidenziato che la completa utilizzabilità delle perdite fiscali pregresse (residue) assumerebbe determinante rilievo anche ai fini delle *imposte differite*. Infatti, una volta assunto che anche le perdite pregresse siano utilizzabili a scomputo dell'imponibile assoggettato all'addizionale, in relazione a queste ultime si verrà a realizzare un incremento dei crediti per imposte differite rispetto a quelli già iscritti in bilancio, con la conseguente rilevazione contabile di un provento straordinario (sotto forma di sopravvenienza attiva) nel conto economico dell'esercizio di entrata in vigore della nuova disciplina ⁽²⁷⁾.

Vale la pena, poi, di osservare che il riferimento normativo alla «aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75» del Tuir è frutto di una genuina svista legislativa. Posto che il citato articolo 75 è quello dedicato alla individuazione della «base imponibile» dell'Ires, la disposizione avrebbe dovuto precisamente far rinvio al successivo art. 77 rubricato, precipuamente, «Aliquota dell'imposta». Ne risulta un enunciato evidentemente affetto da un errore (seppur veniale) di coordinamento normativo.

In proposito, è curioso notare che una tale inesattezza numerologica, seppur rilevata anche nel corso dei lavori preparatori alla conversione in legge del decreto in questione ⁽²⁸⁾, non sia stata mai corretta, forse per la patente marginalità dell'imprecisione o magari per pigrizia legislativa (*sic!*), né in tale sede né tantomeno in occasione dei successivi interventi modificativi.

Meno trascurabile appare, invece, sotto il profilo più squisitamente di tecnica legislativa, la doglianza che si appunta sulla opportunità, una volta accertato verosimilmente l'intento del legislatore – come, peraltro, suffragato dalla medesima amministrazione finanziaria – di istituire un incremento

addizionale; ciò confliggerebbe con il principio di identità della base imponibile “tributo base-addizionale”.

⁽²⁷⁾ Cfr. Assonime, circ. n. 50, cit., loc.cit.

⁽²⁸⁾ Si veda Servizio Studi della Camera dei Deputati, *dossier* n. 15 del 30 giugno 2008.

strutturale dell'aliquota ordinaria dell'Ires, di inserire la modifica nella *sedes materiae* appropriata, ossia nel *corpus* del summenzionato art. 77 del Tuir ⁽²⁹⁾.

Relativamente all'aspetto quantitativo, viene fissata una *misura d'imposta* pari a «5,5 punti percentuali».

Cosicché, sommando l'aliquota ordinaria dell'Ires del 27,5 per cento e quella dell'addizionale, si ottiene un'imposizione nella misura complessiva pari al “33 per cento”.

Se ora si considera che – come si vedrà *infra* al par. 2.2.4. – l'entrata in vigore dell'addizionale è (stata dipoi) sincronizzata con la vigenza della riduzione dell'aliquota ordinaria dell'Ires (dal 33 proprio) al 27, 5 per cento, operata dall'art. 1, comma 33, lett. e), della legge n. 244/2007 (c.d. “legge Finanziaria per l'anno 2008”), appare di limpida intuizione come, per le società appartenenti ai settori economici sovraccaricati, il prelievo fiscale continui ad applicarsi con una aliquota complessiva ascendente al 33 per cento, nonostante la novella del 2007.

Siffatta risultanza, lungi dall'esser un effetto casuale indotto dall'addizionale, risponde esattamente ad una deliberata volontà in tal senso del legislatore, se è vero – come non revocabile in dubbio – che il teorico stesso del nuovo tributo ha espresso il convincimento in base al quale sull'Ires dei petrolieri «il governo Prodi aveva fatto un regalo portando l'addizionale dal 33% al 27%. Ora abbiamo girato il conto portando l'addizionale dal 27% al 33% per queste specifiche aziende» ⁽³⁰⁾.

Orbene, senza indulgere in valutazioni di politica fiscale, che trascendono di certo le finalità della presente esposizione, non può comunque sottacersi l'intrinseca imprecisione in cui si corre nell'argomentare nei termini di premialità impositiva la riduzione dell'aliquota ordinaria dell'Ires –promossa dal governo di centro-sinistra guidato dall'allora Presidente Romano Prodi e – disposta con la legge Finanziaria del 2008. Ed invero, con tale provvedimento,

⁽²⁹⁾ Negli stessi termini, cfr. Servizio Studi della Camera dei Deputati, *dossier* n. 15/2008, cit.

⁽³⁰⁾ Così il Ministro dell'Economia e delle finanze Giulio Tremonti, citato in F. RENDINA, *Robin Tax: Ires sui petrolieri al 33 per cento*, in *Il Sole 24 Ore* del 19 giugno 2008.

a fronte dell'accennata riduzione dell'aliquota nominale, è stata specularmente ampliata, in maniera quantitativamente corrispondente, la base imponibile dell'imposta societaria, tant'è che la misura è stata adottata a saldi finanziari invariati, non comportando cioè alcuna riduzione di gettito erariale. Si è trattato, in altre parole, di una rimodulazione impositiva, di per sé inadatta ad esser additata né quale generale "beneficio" (giacché implicante un gioco – aggregato – a "somma zero"), né come particolare e settoriale "regalia" (poiché interessante la totalità dei contribuenti) ⁽³¹⁾. Oltre che inidonea, in ultima istanza, a legittimare tecnicamente il consumato *revirement* del legislatore.

In ordine all'aumento complessivo del prelievo ai fini dell'imposta societaria, inoltre, va denunciato un ulteriore – ma stavolta non meramente formale o nominale – 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 proprie nelle società interessate dalla sovraimposizione. Si tratta, più in particolare, delle partecipazioni cosiddette "*qualificate*" ⁽³²⁾ possedute da persone fisiche, imprese individuali e società personali.

La delicata questione si pone dal momento che l'avvenuto incremento della tassazione complessiva dell'Ires al 33 per cento (dato, appunto, dalla

⁽³¹⁾ E' ovvia, del resto, la constatazione che ogni riforma fiscale, pur equa e ragionevole a livello di equilibrio sistemico, possa annotare, singolarmente, la sussistenza di soggetti beneficiari e, all'opposto, di soggetti penalizzati: a tale archetipo non sfuggono le misure tributarie attraverso cui si è operato l'ampliamento della base imponibile. Tra queste vale rammentarne due tra quelle di maggior impatto impositivo: l'eliminazione dei cosiddetti "ammortamenti anticipati e accelerati" (vale a dire la possibilità di dedurre dalla base imponibile quote di deprezzamento dei beni capitali superiori al loro deprezzamento economico normale) e l'introduzione di un tetto del 30 per cento (del risultato operativo lordo) alla deducibilità degli interessi passivi pagati dalle imprese (seppur con facoltà di riporto a nuovo delle eccedenze). Ebbene, attesa la peculiare configurazione "*capital intensive*" delle imprese non solo del comparto petrolifero, ma più in generale dell'industria energetica, è piuttosto plausibile che dal combinato azionamento della rimodulazione fiscale possa scaturire complessivamente un incremento della pressione tributaria, anziché un risparmio d'imposta (tale, peraltro, da giustificare un tempestivo e *tranchant* "giroconto").

⁽³²⁾ Ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c), Tuir, sono tali le partecipazioni che «rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni».

somma tra l'aliquota ordinaria del 27,5 per cento e quella addizionale del 5,5 per cento) rende "sparametrata" l'attuale misura del 49,72 per cento della quota imponibile di detti componenti positivi di reddito, così innalzata (dal precedente 40 per cento) ⁽³³⁾ – dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 2 aprile 2008 – nell'intento di assicurare l'invarianza del livello di tassazione complessivo in corrispondenza della citata riduzione dell'aliquota dell'Ires dal 33 al 27,5 per cento disposta dalla legge Finanziaria 2008.

Sicché, pur comportando un (ritorno al) carico fiscale totale ai fini dell'Ires pari al 33 per cento, la nuova normativa dell'addizionale non si (pre)occupava di rimodulare la predetta quota imponibile – tramite l'operazione inversa (riportando cioè la misura del 49,72 per cento a quella previgente del 40 per cento) – al fine di sollevare i contribuenti assoggettati all'Irpef dal sovraccarico che, *ceteris paribus*, sono costretti a sopportare in ordine alla imposizione cumulativa (Ires più Irpef) di tali componenti reddituali, rispetto alle altre imprese.

E' presumibile, ad ogni modo, che la *nonchalance* dimostrata sul punto da parte del legislatore sia ascrivibile alla deliberata volontà di perseguire una logica impositiva *espansiva*, postulante un aggravio fiscale "allargato" dei profitti congiunturali del settore energetico, non limitatamente cioè in sede di loro produzione (presso le singole società realizzatrici di questi), bensì anche al

⁽³³⁾ Tale misura del 40 per cento fu determinata nel 2003, in sede di introduzione dell'Ires, muovendo dall'assunto che gli utili derivanti da partecipazioni qualificate non detenute nell'esercizio d'impresa e da partecipazioni qualificate e non qualificate detenute nell'esercizio d'impresa scontassero in capo al percettore persona fisica l'aliquota marginale Irpef, in modo da garantire sugli utili in questione (e sui *capital gain*) un prelievo teorico complessivo (risultante, cioè, dalla tassazione combinata società-socio) pari a detta aliquota marginale. Conseguentemente, essendo l'aliquota marginale Irpef (massima), in vigore alla data di debutto dell'Ires (ossia il 1° gennaio 2004), pari al 45 per cento, ed ipotizzato un utile al lordo dell'Ires pari a 100, la percentuale di concorso al reddito complessivo degli utili distribuibili al socio dopo l'assolvimento dell'Ires al 33 per cento (pari a 67), doveva essere tale da garantire un prelievo aggiuntivo Irpef pari a 12 (dato da 45 - 33). Ciò posto, detta percentuale è allora ricavabile dalla formula $67 \times \% \times 45\% = 12$, da cui si ricava (con arrotondamento) $\% = 12 / (67 \times 45\%) = 40\%$. Con le riduzioni dell'Ires dal 33 al 27,5 per cento e dell'Irpef dal 45 al 43 per cento, la suddetta formula si trasforma come segue: $72,5 \times \% \times 43\% = 15,5$, da cui si ottiene (con arrotondamento) $\% = 15,5 / (72,5 \times 43\%) = 49,72\%$.

momento della relativa distribuzione o circolazione (presso i soci beneficiari ultimi degli stessi guadagni) ⁽³⁴⁾.

2.1.1.2. *Perimetro soggettivo di applicazione.*

Come dinanzi illustrato, per espressa previsione normativa, il nuovo tributo rappresenta una «addizionale» che si applica all'«imposta sul reddito delle società».

Ne deriva, pertanto, che i contribuenti destinatari della stessa sono i *soggetti passivi dell'Ires*, indicati all'art. 73 del Tuir.

Più in dettaglio, il catalogo completo degli operatori assoggettati all'aggravio fiscale comprende:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001, le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Non tutti i soggetti rientranti nella classificazione testé riportata sono, tuttavia, oberati dall'inasprimento tributario, atteso che quest'ultimo scatta al verificarsi delle seguenti condizioni:

⁽³⁴⁾ Del medesimo avviso, l'Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., sp. 10.

- 1) conseguimento «nel periodo di imposta precedente [di] un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro»;
- 2) svolgimento di un'attività d'impresa rientrante in predeterminati settori economici (di cui è cenno al paragrafo successivo).

Il primo, riferendosi alla misura dei componenti reddituali, rappresenta un parametro di natura “*quantitativa*”.

Il secondo, alludendo alla specificazione della natura delle attività espletate, integra un parametro di carattere “*qualitativo*”.

Si tratta, evidentemente, di requisiti applicativi *concorrenti*, nel senso che per l'azionamento dell'addizionale non basta la sussistenza di una sola delle predette condizioni, essendo bensì necessario la ricorrenza simultanea di entrambi i parametri.

Relativamente alla esatta individuazione dei “*ricavi*” all'uopo rilevanti, va avvertito come il dato testuale si limiti a riportare la generica indicazione di «volume di ricavi» (conseguito nell'esercizio precedente), senza fornire ulteriori specificazioni. A tal riguardo, si esprime l'avviso secondo cui vada conferito valore alla *nozione tributaria* di ricavi, di talché è da opinare che assumano rilevanza i ricavi di cui all'art. 85 del Tuir⁽³⁵⁾.

Più segnatamente, in aderenza alle finalità legislative, tra le molteplici tipologie enunciate dalla citata disposizione, devono intendersi rilevanti i componenti reddituali riferiti alla *gestione caratteristica* dell'impresa, derivanti cioè dall'espletamento delle attività tipiche d'azienda⁽³⁶⁾, indicati alle lettere a) e b) del primo comma, vale a dire, rispettivamente, «i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa» e «i corrispettivi delle cessioni di materie prime e

⁽³⁵⁾ Una convalida in tale direzione proviene dalla stessa amministrazione finanziaria (v. circ. n. 35/E, cit., par. 3.2.), la quale espressamente fa riferimento proprio all'art. 85 del Tuir per l'identificazione dei ricavi rilevanti – vale anticipare – ai fini del *test* di prevalenza – introdotto in sede di conversione – da esperire in ipotesi di operatori economici multisettoriali (del tema si darà conto *infra* in commento alla legge di conversione del d.l. n. 112).

⁽³⁶⁾ In questo senso, l'Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., sp. 8.

sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione».

In concreto, sotto il profilo strumentale, trattasi dei ricavi il cui valore va indicato nel rigo “RS110” (inserito nel quadro RS dedicato ai “Prospetti vari”) della dichiarazione dei redditi ⁽³⁷⁾.

Con riferimento alla *misura* del limite dei ricavi, fissata discrezionalmente dal decreto n. 112 in rassegna a «25 milioni di euro», non è inutile sottolineare come, nella versione originaria del provvedimento, si parlasse invece di un importo inferiore, ovverosia “10 milioni di euro” ⁽³⁸⁾. L’innalzamento della soglia alla cifra ufficiale è stato plausibilmente ispirato a motivi di equità e ragionevolezza (dipoi – si accennerà – svaporate), valendo evidentemente a scongiurare l’attrazione all’alveo applicativo dell’aggravio fiscale dei numerosi soggetti economici di piccole e medie dimensioni (specie dediti alla commercializzazione) che, per struttura ridotta e posizionamento a valle della filiera, e diversamente dai grandi operatori del settore in grado (almeno in astratto) di beneficiare delle fluttuazioni delle materie prime, possono incidere in modo estremamente marginale sulla dinamica di formazione dei prezzi al consumo.

Quanto all’ambito di *riferimento temporale* per il riscontro del parametro quantitativo, la norma lo identifica «nel periodo di imposta precedente» a quello per il quale la verifica è compiuta. In altri termini, per valutare l’applicazione dell’addizionale nel periodo d’imposta di interesse (n), occorre indagare il superamento della soglia dei ricavi nell’annualità immediatamente precedente (n-1), a prescindere dal livello di ricavi conseguito in tale periodo d’imposta di verifica (n). Altrimenti detto: il superamento del limite dei ricavi in un periodo d’imposta (n-1) implica l’applicazione dell’addizionale nell’anno successivo (n), anche laddove in tale anno l’ammontare dei ricavi dovesse

⁽³⁷⁾ Cfr. modello “UNICO 2011 – SC”.

⁽³⁸⁾ Danno puntuale contezza della cronaca politico-legislativa *in subiecta materia* P. FALASCA - C. STAGNARO, *Robin Hood, il principe degli esattori*, Briefing Paper Istituto Bruno Leoni n. 56 del 14 luglio 2008.

risultare inferiore alla soglia stabilita dalla norma. Si è, dunque, in presenza di un *controllo mobile*, che presuppone l'osservazione anno per anno circa lo sfioramento o meno del limite di legge, prendendo in considerazione i ricavi realizzati nell'esercizio precedente.

Inoltre, riferendosi la misura del menzionato parametro qualitativo ad un esercizio ordinario (ossia formato da dodici mensilità), in ipotesi di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi, la citata soglia di ricavi deve essere *ragguagliata* ad anno.

La verifica quantitativa in argomento assume una caratterizzazione particolare nella circostanza della realizzazione delle *ristrutturazioni aziendali* disciplinate dagli artt. 172 (Fusione di società) e 173 (Scissione di società) del Tuir. In questa evenienza, infatti, l'indagine parametrica in merito al volume dei ricavi circoscritta ai soli dati dei soggetti risultanti da dette operazioni straordinarie non appare sufficiente, anzi si rivela affatto incoerente se solo si pone mente alle prerogative giuridico-tributarie (valenza di successione a titolo universale e principio di neutralità fiscale) su cui si impernano tali riorganizzazioni d'impresa ⁽³⁹⁾.

In proposito, si è precisato ⁽⁴⁰⁾ che tali soggetti neocostituiti (o aventi causa) sono obbligati a verificare il superamento o meno della soglia minima di ricavi computando altresì i ricavi conseguiti dal soggetto (o dai soggetti) in essere nell'esercizio precedente all'operazione straordinaria. Peraltro, in ossequio all'articolo 176, comma 4, del Tuir, il medesimo principio è stato reputato estensibile anche alla fattispecie di conferimento di azienda effettuato in neutralità fiscale; in questo caso, il soggetto conferitario dovrà tenere conto altresì dei ricavi, riferiti all'azienda conferita, registrati dal conferente nel periodo di imposta precedente.

Un'ultima notazione merita la constatazione circa l'attitudine del parametro *de quo* quale strumento di misurazione della mera *dimensione in via*

⁽³⁹⁾ In argomento, sia consentito rinviare a N. FORTE - A. MILONE, *Manuale della fusione societaria*, Milano, 2006, sp. 151 ss.

⁽⁴⁰⁾ Agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., par. 3.1.

unitaria dell'azienda, piuttosto che congegno di indagine relativo alla sua presenza quantitativa nei settori interessati dalla sovraimposizione. A suffragare una tale lettura, d'altro canto, vale altresì il fatto che il limite dei 25 milioni di euro è da verificarsi con riferimento al periodo d'imposta precedente e non in relazione a quello oggetto del prelievo, rappresentando ciò un ulteriore spunto che lo connota quale requisito dimensionale complessivo dell'azienda, piuttosto che come parametro relativo ai ricavi dei settori gravati ⁽⁴¹⁾.

2.1.1.3. Area oggettiva di operatività.

Coerentemente con le finalità sottese all'introduzione della sovraimposizione *de qua*, (l'ultima parte de) il comma 16 in esame definisce l'ambito oggettivo di applicazione dell'addizionale, ovvero sia i settori economici passibili dell'aggravio fiscale.

Come anticipato, l'espletamento di attività d'impresa in questi settori integra una delle due condizioni – *i.e.* il parametro *qualitativo* – alla cui concorrente sussistenza è subordinata l'attivazione del sovraccarico d'imposta.

Più nel dettaglio, sono esposti al nuovo tributo «i soggetti che operano nei settori di seguito indicati:

- 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 o commercializzazione di energia elettrica».

⁽⁴¹⁾ Concorde sul punto, P. PETRANGELI, *L'addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica*, cit., 2968, secondo cui, diversamente, sarebbe stato più razionale effettuare la verifica dei ricavi considerando quelli prodotti nello stesso anno per il quale è eventualmente dovuta l'addizionale.

Dal riportato enunciato normativo, è intuibile *ictu oculi* come il prelievo supplementare riguarda l'intera filiera dei mercati energetici di riferimento, dalla fase cosiddetta di “*upstream*” a quella cosiddetta di “*downstream*”.

Come noto, per *upstream* si intende il processo di esplorazione e di produzione di idrocarburi. In particolare, il relativo processo operativo si articola generalmente in quattro fasi (ciascuna con i suoi oneri caratteristici): 1) acquisizione dei titoli minerari/diritti di sfruttamento; 2) esplorazione (ricerca geologica e sismologica, perforazioni); 3) sviluppo (allestimento dei siti estrattivi di riserve provate); 4) produzione (estrazione a fini di commercializzazione).

Il *downstream* è, invece, la specifica fase di trasformazione degli idrocarburi in prodotti richiesti dal mercato e nasce dalla necessità di raffinare le risorse energetiche estratte per produrre carburanti. Più in generale, il *downstream* suole riferirsi comunemente a tutta la parte della lavorazione delle predette risorse successiva alla loro estrazione e separazione primaria, e quindi, in sostanza, dalla raffinazione alla distribuzione finale al consumo dei prodotti derivati.

Nello specifico, la lettera *a*) si riferisce a quello che si è tecnicamente individuato come l'*upstream*, che notoriamente costituisce, al contempo, la più rischiosa ma anche la più redditizia attività legata al mondo degli idrocarburi⁽⁴²⁾.

Riferendosi allo stato fisico (nelle condizioni di pressione e di temperatura ambientali) di questi ultimi, la norma attribuisce rilevanza alle categorie di idrocarburi “liquidi” e “gassosi”. A titolo meramente esemplificativo, appartengono alla prima il petrolio (grezzo), il benzene, l'esano, l'ottano; rientrano, invece, nella seconda il metano, l'etano, il propano, il butano.

Con riferimento alla lettera *b*), che attiene alla fase di *downstream*, si osserva poi che essa contempla, con buona evidenza, i segmenti di mercato (connessi

⁽⁴²⁾ Essi sono composti organici, che contengono soltanto atomi di carbonio e di idrogeno.

alla produzione ed alla commercializzazione dei prodotti ricavati dal petrolio) maggiormente rappresentativi in termini di volumi d'affari generati.

Relativamente alla lettera *c*), vale osservare che la maggior parte delle tecniche di produzione di elettricità siano basate sull'uso di vapore in pressione, per cui dell'acqua pressurizzata viene scaldata a temperature molto elevate (talvolta anche oltre 600°) grazie all'utilizzo di una fonte di energia primaria; il vapore surriscaldato espande in una turbina a sua volta collegata ad un alternatore. Invero, solo il fotovoltaico, l'eolico, l'idroelettrico, il turbogas e poche centrali nucleari si discostano da questa modalità. In generale, per ottenere energia elettrica si usano, comunemente, le seguenti fonti di energia primaria: combustibili fossili (idrocarburi e carbon fossile), combustibili rinnovabili (biogas, biomassa, RSU o scarti di legname), nucleare, solare, eolica, idrica (idroelettrica, maree, moto ondoso, a "osmosi"), geotermica.

Ciò posto, occorre notare come, sebbene nel settore (della produzione e della commercializzazione) dell'energia elettrica sia meno evidente il rapporto fra incremento dei costi delle materie prime e prezzi di vendita dell'energia stessa, la maggior parte della produzione della risorsa energetica elettrica in Italia sia tuttavia ancora legata allo sfruttamento di fonti di energia non rinnovabile (segnatamente gas naturale e prodotti petroliferi) ⁽⁴³⁾.

Appare utile rilevare che, come nitidamente desumibile dalla lettura del dato testuale, la definizione legislativa del comparto energetico inciso dal prelievo incrementale prescinde dal ruolo esplicito e dalla natura (pubblica o privata) degli operatori economici gravati, con il conseguente inasprimento fiscale al mero verificarsi delle condizioni soggettive e qualitative di legge senza indulgere ad ulteriori approfondimenti circa l'orbitazione dei soggetti sottoposti al sovraccarico nella sfera pubblica o privata. In altri termini, non assume alcun rilievo ai fini in esame la caratterizzante peculiarità del

⁽⁴³⁾ In dettaglio, in base alle indagini statistiche elaborate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas su dati GRIN/TERNA, per il 2010, il peso delle fonti non rinnovabili è stato pari a quasi il 75 per cento sulla produzione lorda di energia elettrica. Per ulteriori dettagli, si rinvia alle informazioni pubblicate sul sito *internet* dell'Autorità www.autorità.energia.it.

configurarsi degli attori economici quali soggetti riconducibili all'ambito pubblico-istituzionale (si pensi, ad esempio, alle grandi imprese a partecipazione statale o alla moltitudine di *utility* possedute dagli enti locali).

Una ulteriore notazione, di carattere squisitamente formalistico, merita la circostanza che la descrizione normativa dei settori incisi dal nuovo tributo, pur se di formulazione chiara ed aliena dall'ingenerare criticità esegetiche, adotta una terminologia (più sintetica) non corrispondente precisamente alla tassonomia settoriale delle attività economiche contenuta nella classificazione Ateco (2007) ⁽⁴⁴⁾. Non dovrebbe, comunque, risultare particolarmente disagiata per gli operatori economici, alla luce sia della dato normativo positivo sia delle istruzioni amministrative esplicative, valutare la propria gravitazione dentro i confini oggettivi di funzionamento dell'addizionale.

Ad ogni modo, a fornire preziosi chiarimenti in proposito è intervenuta l'amministrazione finanziaria ⁽⁴⁵⁾, la quale, in primo luogo, ha ritenuto che soddisfa il presupposto oggettivo di applicazione dell'addizionale tutti i soggetti economici operanti nel commercio all'ingrosso o al dettaglio di prodotti petroliferi, con ciò confermando la soggezione al tributo in qualsiasi stadio della filiera.

Addentrando nell'esegesi della disposizione, la medesima amministrazione ha, inoltre, espresso il convincimento secondo cui con

⁽⁴⁴⁾ Ateco, acronimo che sta per Attività Economiche, è una tipologia di classificazione adottata dall'Istituto Nazionale di Statistica italiano (Istat) per le rilevazioni statistiche nazionali di carattere economico. Come si apprende sul sito *internet* ufficiale dell'Istituto, essa rappresenta la versione nazionale della Nomenclatura delle Attività Economiche (NACE Rev.2) creata dall'Eurostat e pubblicata sull'*Official Journal* il 20 dicembre 2006 (Regolamento (CE) n. 1893/2006 del PE e del Consiglio del 20/12/2006), adattata dall'Istat alle caratteristiche specifiche del sistema economico italiano. Attualmente è in uso la versione Ateco 2007, entrata in vigore dal 1° gennaio 2008 (che sostituisce la precedente ATECO 2002, adottata nel 2002 ad aggiornamento della ATECO 1991). Si tratta di una classificazione alfa-numerica con vari gradi di dettaglio: le lettere indicano il macro-settore di attività economica, mentre i numeri (che vanno da due fino a sei cifre) rappresentano, con diversi gradi di specificazione, le articolazioni e le disaggregazioni dei settori stessi. Le varie attività economiche sono raggruppate, dal generale al particolare, in sezioni (codifica: 1 lettera), divisioni (2 cifre), gruppi (3 cifre), classi (4 cifre), categorie (5 cifre) e sotto categorie (6 cifre). Tale classificazione è valida dal 2008 anche per le comunicazioni e le dichiarazioni all'Agenzia delle entrate (in sostituzione della precedente Atecofin 2004).

⁽⁴⁵⁾ V. Agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., par. 3.2.

l'espressione legislativa «produzione o commercializzazione di (...) oli lubrificanti e residuati», indicata all'anzidetta lettera b) del comma 16, il legislatore abbia inteso riferirsi agli operatori che producono o commercializzano oli lubrificanti e residui di oli lubrificanti, quali gli oli rigenerati. Si tratta di una scelta interpretativa che trova avallo nella nomenclatura adottata per tale attività in materia di Tariffa doganale d'uso integrata (Taric)⁽⁴⁶⁾.

Sempre muovendo i passi dall'analisi della formulazione letterale della norma, a fronte della potenziale incertezza circa l'astratta assoggettabilità all'aggravio di prelievo dei soggetti operanti nell'«indotto» dell'industria tassata, ancora l'amministrazione finanziaria ha, da ultimo, opportunamente precisato come non devono annoverarsi tra i soggetti economici sottoposti al nuovo tributo quelli che svolgono esclusivamente attività «ausiliarie» a quelle indicate nella citata lettera b), evocando, all'uopo, il caso delle attività di stoccaggio e trasporto, nonché dell'attività (anch'essa da reputare ausiliare) di rigassificazione del gas naturale, consistente nella trasformazione del gas naturale dallo stato liquido (utile ai fini del relativo trasporto mediante cisterne) a quello gassoso.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. nota 3 al capitolo 27 (rubricato «Combustibili minerali, oli minerali e prodotti della loro distillazione; sostanze bituminose; cere minerali») della Taric, a mente della quale: «ai sensi della voce 2710, per «residui di oli» si intendono i residui contenenti principalmente oli di petrolio e oli di minerali bituminosi (definiti nella nota 2 del presente capitolo), anche miscelati con acqua. Nella presente voce rientrano: a) gli oli inadatti al loro uso iniziale (per esempio: oli lubrificanti usati, oli idraulici usati, oli per trasformatori usati); b) i fanghi di oli provenienti dai serbatoi di oli di petrolio, contenenti principalmente oli di tale tipo e una forte concentrazione di additivi (per esempio prodotti chimici) utilizzati nella fabbricazione di prodotti primari; c) gli oli sotto forma di emulsioni acquose o di miscele acquose, come quelle risultanti dal traboccamento di cisterne e serbatoi, dal lavaggio di cisterne o serbatoi di stoccaggio o dall'utilizzazione di oli da taglio per la lavorazione meccanica». Tale spunto viene colto limpidamente da F. BONTEMPO, *L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di applicazione dell'addizionale IRES «Robin tax»*, in *Corr. trib.*, n. 32/2010, 2624, sp. note 10 e 11, il quale sottolinea la plausibilità che il riferimento alle attività indicate nella più volte menzionata lettera b) sia solo esemplificativo e non tassativo, desumendo da ciò la conferma circa l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'addizionale di tutti i soggetti che svolgono attività ausiliarie a quelle indicate al comma 16.

2.1.2. *Efficacia temporale del tributo.*

Il comma 17 si preoccupa di dettare una specifica *norma sulla efficacia nel tempo* dell'addizionale, avuto riguardo al carattere di necessità, urgenza e straordinarietà degli eventi.

In proposito, si provvede previa la statuizione di una – sempre più abusata – disposizione di *deroga* alla disciplina ordinaria: vale a dire quella contemplata all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”), rubricato «Efficacia temporale delle norme tributarie», il cui comma primo sancisce che, salvo le norme di interpretazione autentica, «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo» e che, in aggiunta, «Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono»⁽⁴⁷⁾.

Ciò premesso, la norma sulla *decorrenza degli effetti* vera e propria stabilisce che l'obbligatorietà dell'addizionale scatta «a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto [istitutivo]».

Posto che il decreto-legge n. 112 in rassegna è stato pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 152 alla Gazzetta Ufficiale n. 147 del 25 giugno 2008, e che la sua decorrenza è stata fissata nello stesso giorno di pubblicazione, ne consegue che, nelle ipotesi di soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il nuovo prelievo sia applicabile a partire dall'annualità impositiva 2008⁽⁴⁸⁾.

Ma da siffatta formulazione lessicale si desume(va) altresì una criticità operativa con riferimento ai contribuenti aventi un periodo d'imposta a cavallo

⁽⁴⁷⁾ Per un esame approfondito del testo statutario, cfr. A. FANTOZZI - A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, e, più di recente, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, II ed., Torino, 2010.

⁽⁴⁸⁾ A tal uopo, il modello di dichiarazione dei redditi relativo a detto periodo d'imposta (cfr. “Unico 2009 – SC”) è stato arricchito con la previsione di apposite colonne, segnatamente la colonna 3 e la colonna 4 del rigo RN8, da destinare alla indicazione, rispettivamente, dell'importo corrispondente al reddito da assoggettare all'incremento del 5,5 per cento e della relativa imposta addizionale.

di fine anno, e più segnatamente in corso al 31 dicembre 2007. Per costoro, invero, ipotizzato un esercizio sociale “1° settembre-31 agosto”, dalla decorrenza fissata dalla norma originaria, ossia il 25 giugno 2008, deriva(va) che il prelievo aggiuntivo trova(va) applicazione anche per il periodo d’imposta “1° settembre 2007-31 agosto 2008” ⁽⁴⁹⁾, vale a dire addirittura in relazione all’anno precedente a quello di approvazione del decreto. Si darà conto in appresso, tuttavia, come l’eventualità di una tale paradossale situazione sia stata sapientemente scongiurata dallo stesso legislatore durante l’*iter* di conversione in legge del decreto.

Giova anticipare appena, in questa sede, riservandosi di rimandare agli approfondimenti (critici) sull’argomento svolti *infra* nel testo al par. 8.2., la constatazione che trattasi evidentemente di una norma tributaria con efficacia di retroazione temporale.

2.1.3. Divieto di traslazione dell’onere del prelievo.

Tratto assolutamente speciale ed eccezionale della disciplina *de qua* è senz’altro la previsione legislativa contenuta al comma 18.

Il primo periodo di tale disposizione, invero, reca una norma espressa postulante, in capo agli operatori economici assoggettati all’aggravio fiscale, il *divieto di traslazione* dell’onere della maggiorazione d’imposta sui prezzi al consumo.

Ebbene, proprio in virtù della dichiarata finalità di introdurre una sovraimposizione a carico dei (presunti) speciali guadagni di congiuntura, il legislatore si è (pre)occupato di approntare uno strumento giuridico atto ad evitare che ad essere percossi dal sovraccarico tributario risultino, non già i beneficiari della speciale profittabilità innescata dalla (supposta) speculazione sul prezzo delle *commodity*, bensì invece i consumatori finali.

⁽⁴⁹⁾ Rileva questa incongruenza altresì Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1., sp. nota 1.

Avendolo codificato, il divieto di traslazione assume così la connotazione di elemento essenziale della fattispecie impositiva, configurandosi in guisa di “clausola salva-utenti”.

Certo, scandagliato isolatamente, si tratta di un requisito che presta il fianco ad ovvi rilievi svalutativi della sua potenzialità precettiva, dal momento che appare piuttosto visibile ed accentuato il rischio di palesarsi con un carattere di mera enunciazione di principio.

Di quest’ultimo aspetto si avvede il legislatore medesimo, tant’è che la sua successiva attenzione si focalizza sulla ricerca di un fattore di garanzia circa il rispetto dell’imposto vincolo di ribaltamento. L’*escamotage* giuridico ideato al secondo periodo del comma 16, si appunta su un sistema di “vigilanza amministrativa” in ordine alla puntuale osservanza della suddetta limitazione operativa affidato all’Autorità per l’energia elettrica e il gas.

Quest’ultima si è vista così attribuire una funzione nuova (in parte ultronea) rispetto alle prerogative istituzionali proprie. Cosicché, nell’adempiere al compito siffattamente affidatole dalla legge, l’Autorità si è trovata costretta ad affrontare talune problematiche procedurali di particolare momento ⁽⁵⁰⁾.

In via preliminare, è subito emerso come la novità della mansione assegnata e il tipo di vigilanza assunto non rientrasse nelle più tipiche attività di regolazione e controllo istituzionali.

E’ stato, poi, rilevato, in primo luogo, che la richiesta vigilanza era tale da estendere l’impegno ad un perimetro di soggetti allargato, ricomprendendo anche operatori attivi nella produzione, raffinazione e commercializzazione dei prodotti del settore petrolifero, che, pur formando oggetto di conoscenze dell’Autorità (quanto a sue dinamiche generali, influenzanti direttamente il settore dell’energia elettrica e il gas), costituiva comunque un settore per il quale l’Autorità stessa non aveva avuto fino ad allora alcuna competenza istituzionale.

⁽⁵⁰⁾ V. AEEG, *relazione* n. PAS/08 del 29 dicembre 2009.

Secondariamente, si è evidenziato il rilevante numero di operatori interessati al controllo: da un apposito censimento, è risultato che la maggiorazione d'imposta avrebbe riguardato complessivamente, per i tre settori produttivi interessati (*i.e.* petrolifero, elettrico e del gas), circa 500 società.

Da ultimo, è stata sottolineata la significativa ampiezza temporale di riferimento, dacché la espletanda vigilanza avrebbe richiesto un'azione puntuale e costante nel tempo, la quale, sin dall'avvio dell'attività, coinvolgeva, per l'analisi degli andamenti dei principali aspetti economici, l'esercizio economico-finanziario precedente l'applicazione della maggiorazione d'imposta (ossia il 2007), quello inciso dall'introduzione della nuova normativa fiscale (cioè, in generale, il 2008) e, a seguire, i periodi di imposta successivi.

Sotto il profilo operativo, un primo intervento detta Autorità l'ha posto in essere in via d'urgenza, proprio all'indomani dell'emanazione del decreto-legge n. 112, mediante l'adozione della *deliberazione* n. ARG/com 91/08 del 4 luglio 2008, allo scopo di predisporre uno strumento rispondente all'esigenza di garantire il rispetto del dettato normativo da parte degli operatori interessati. In tale delibera, si riconosce esplicitamente come i settori economici coinvolti dal prelievo supplementare, pur essendo liberalizzati, non sono ancora caratterizzati da livelli di concorrenza tali da incidere adeguatamente sulla possibilità di traslare sui prezzi al consumo l'onere della maggiore imposta. Quanto all'aspetto più squisitamente metodologico, si afferma come, per assicurare che gli operatori economici sovrimposti non traslino il relativo onere fiscale sui prezzi al consumo, sia necessario che essi non incrementino a tal fine i propri margini; in particolare, si rivela necessario che essi non aumentino i propri margini operativi lordi per unità di prodotto con riferimento ai prodotti relativi ai settori incisi, salvo ovviamente – e qui, come si vedrà, si annida il *vulnus* del sistema di vigilanza – i casi in cui tali aumenti siano giustificati da variazioni nella struttura dei costi o da situazioni particolari adeguatamente motivate.

In termini più pragmatici, con tale deliberazione, è stato segnatamente disposto:

- 1) la trasmissione da parte degli operatori interessati di dati di natura contabile (bilancio, *budget* e margini operativi) entro il 31 luglio 2008;
- 2) l'adozione, dopo la conversione in legge del decreto e in presenza di un definitivo quadro normativo, di una disciplina organica sulle informazioni, documenti e dati da trasmettere ad opera degli operatori ai fini della vigilanza;
- 3) il mandato al direttore generale di istituire un gruppo di lavoro e definire un programma di lavoro e strumenti organizzativi atti ad assicurare l'efficace esercizio della vigilanza ⁽⁵¹⁾;
- 4) l'effettuazione delle attività ispettive in collaborazione con la Guardia di Finanza ai sensi delle vigenti disposizioni in materia.

In conclusione, vale la pena di evidenziare che l'esercizio del potere di vigilanza in commento è stato oggetto di un corposo giudizio in sede amministrativa, avente ad oggetto specifico la latitudine di siffatta novella funzione di controllo, che si è concluso con la decisione del Consiglio di Stato n. 4388 del 20 luglio 2011 ⁽⁵²⁾.

Ebbene, sorvolando ora sul merito delle questioni sollevate ed affrontate nella citata sentenza (di cui è cenno *infra* al par. 7.1., sp. nota 196), conviene segnalare come tale giudice di appello percepisce chiaramente la dicotomia normativa che si configura relativamente alla disciplina *de qua*, allorché dichiara la presenza – *in subiecta materia* – di «due distinte tipologie di norme: le une determinative dell'obbligo impositivo in quanto tale; le altre regolative della funzione di vigilanza sul complessivo sistema in tal modo delineato in capo all'Autorità indipendente di settore».

Quoad effectum, decidendo in merito alla giurisdizione applicabile, il collegio soggiunge che, «mentre il primo novero di norme (attenendo al rapporto giuridico di imposta fra l'amministrazione finanziaria e singoli

⁽⁵¹⁾ A tale istituzione ha provveduto la determina direttoriale n. 47/08 del 1° agosto 2008.

⁽⁵²⁾ In banca-dati *dejure*.

soggetti obbligati) può ricadere nell'ambito della giurisdizione tributaria, al contrario il secondo (attenendo alle modalità di esercizio di tipici poteri di regolazione, vigilanza e controllo esercitati da autorità amministrative indipendenti su determinati ambiti di attività) non può che ricadere nell'ambito della giurisdizione del G.A.».

2.2. (Segue): la legge di conversione n. 133 del 2008.

Il decreto-legge istitutivo n. 112/2008 è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, pubblicata nel Supplemento ordinario n. 196 alla Gazzetta Ufficiale del 21 agosto 2008, n. 195.

Le numerose ed ovvie problematiche emerse, con riferimento alle nuove discipline recate dall'art. 81 in rassegna, già all'indomani del varo del provvedimento originario n. 112, i cui profili d'urgenza invero mal si attagliavano allo studio approfondito circa la compiutezza e l'impatto sistematico delle introducende norme, ha indotto il legislatore – principalmente su iniziativa governativa (compendiata, dal punto di vista tecnico, nella formulazione del sempre più consueto “*maxi*emendamento”) – ad apportare una serie rilevante di modificazioni ed integrazioni nel corso dei lavori parlamentari di conversione.

All'esito dell'approvazione della versione definitiva del testo legislativo, ne è risultato un ordito normativo – di interesse in questa sede ⁽⁵³⁾ – considerevolmente arricchito di contenuti, i quali si sono spiegati nelle seguenti direzioni:

- 1) ridefinizione del perimetro soggettivo di applicazione;
- 2) previsione di una disciplina specifica in costanza del regime di tassazione consolidata;

⁽⁵³⁾ Vale solo la pena ricordare che, in aggiunta, la legge di conversione ha soppresso i commi da 1 a 15 e da 26 a 28 dell'art. 81 in esame, con cui si era introdotto l'inasprimento del prelievo (c.d. “*royalty*”) sulle concessioni di coltivazione degli idrocarburi.

- 3) previsione di una disciplina specifica in costanza del regime di trasparenza fiscale;
- 4) rimodulazione della norma sulla decorrenza degli effetti;
- 5) integrazione della normativa in tema di vigilanza sul divieto di traslazione.

2.2.1. Ridefinizione del perimetro soggettivo di applicazione.

Nel corso dell'*iter* parlamentare di conversione del decreto-legge istitutivo n. 112, si è provveduto a raffinare il catalogo dei soggetti passivi del nuovo tributo contemplato al comma 16 ⁽⁵⁴⁾.

L'esigenza di ridefinire l'alveo soggettivo di applicazione dell'addizionale è sorta in considerazione dei dubbi generatisi in ordine alla riconducibilità ad esso dei soggetti economici cosiddetti "multiattività", vale dire operanti non solo nei settori sottoposti all'aggravio fiscale, bensì anche in settori differenti.

Sicché, al fine di dirimere la questione – agitata in virtù della vaghezza nella formulazione della norma primigenia – in ordine all'assoggettamento o meno al prelievo (ed a quali condizioni) delle imprese svolgenti attività di diversa natura, alla regola generale contenuta nel testo originario dell'art. 16 si è allora affiancata una particolare disciplina legislativa – a carattere *quantitativo* – per il caso di espletamento non in via esclusiva delle attività nell'industria gravata.

Con l'occasione, il legislatore ha opinato opportuno, in una logica chiaramente agevolativa, intervenire anche con una peculiare misura – a carattere *qualitativo* – intesa a discriminare all'interno delle attività potenzialmente sottoponibili all'addizionale, segnatamente adducendo una distinzione a beneficio di taluni soggetti economici attivi nel settore della produzione dell'energia elettrica.

⁽⁵⁴⁾ Cfr. emendamento governativo 81.57.

Nonostante la completa sostituzione del citato comma 16, la novella si è sostanzialmente risolta nell'inserimento di due ulteriori commi (secondo e terzo) rispetto alla versione previgente.

Più in particolare, la nuova disciplina si è articolata in due versi: da una parte, con l'introduzione di una *norma di specificazione*; dall'altra, con la previsione di una *norma di esclusione*.

A mezzo della “*norma di specificazione*”, contenuta nel nuovo periodo secondo, è stato chiarito come l'obbligatorietà del prelievo aggiuntivo si azioni al superamento di un “*test di prevalenza*” computato in relazione alla misura dei ricavi realizzati dall'operatore economico interessato.

In dettaglio, si è disposto che, nell'ipotesi di soggetti operanti anche in industrie diverse dai settori incisi dal tributo indicati nel(l'invariato) periodo iniziale del comma, «la disposizione del primo periodo si applica qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti».

In altri termini, la norma si preoccupa di esentare dall'onere tributario complementare gli operatori economici “marginali”, ovvero coloro che, in base agli esiti del *test* di prevalenza, sono reputati quali soggetti solo residualmente operanti nell'ambito dei settori suscettibili del sovraccarico tributario. Nelle intenzioni del legislatore, attesa la accessorietà operativa nelle attività sovrimposte, tali soggetti meritano di esser sottratti all'onere della maggiorazione d'imposta.

Contra tale pacifica e condivisa interpretazione si orienta, tuttavia, taluna dottrina ⁽⁵⁵⁾, che prospetta un'altra lettura del secondo periodo del comma 16 in rassegna, con un risultato opinato maggiormente coerente sia con la *littera* che con la *voluntas legis*. Secondo tale diversa lettura, il sintagma «ai predetti settori» contenuto in tale secondo periodo, si riferirebbe (non tanto ai settori indicati alle lett. a), b), c) e *c-bis*), ma) «ai settori diversi da quelli indicati alle

⁽⁵⁵⁾ Cfr. F. TUNDO, «Robin tax»: come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?, in *Corr. trib.* n. 40/2011, 3272-3273.

lettere a), b) e c)». In altri termini, il participio passato «predetti» andrebbe riferito alla locuzione «settori diversi» che è, dal punto di vista dell'analisi logica, più prossima ad esso rispetto ai settori elencati nel primo periodo. Ovviamente, ciò comporterebbe una lettura diametralmente opposta della disposizione in esame: sarebbero assoggetti al prelievo aggiuntivo anche quei soggetti che superassero le soglie dei ricavi (e del reddito imponibile), nonostante i propri ricavi derivassero prevalentemente da attività in settori diversi da quelli energetici. Peraltro, la proposta lettura rafforzerebbe anche la tesi sull'applicazione dei limiti quantitativi del primo periodo sempre del comma 16 ai ricavi conseguiti nei "soli" settori energetici. Tuttavia, una simile interpretazione troverebbe il suo limite nella pretesa applicazione dell'aliquota addizionale su tutto il reddito conseguito, compreso quello generato dalle attività differenti.

Ebbene, la interpretazione testè riportata, pur non priva di una certa linearità, non appare però convincente.

Invero, oltre al riconosciuto elemento dirimente dell'assoggettamento al tributo dell'intero reddito imponibile dei soggetti passivi, e quindi tanto dei profitti energetici (siano essi *extra* ovvero ordinari-normali) tanto di quelli non energetici, già di per sé costituente un *vulnus* difficilmente superabile, depone altresì in senso contrario il fondamentale rilievo circa la superfluità *tout court* della norma in questione che si finirebbe per accordare.

In concreto, intesa nei termini *supra* prospettati, tale norma si svuoterebbe di razionalità, significato e valore precettivo: che senso avrebbe una specifica disposizione che preveda la sottoposizione al tributo dei soggetti "marginali", quando basterebbe all'uopo la disposizione generale di cui al periodo primo del comma 16?

Per non contare, poi, il fatto che tale previsione è stata introdotta a seguito di successiva integrazione legislativa (in sede di conversione in legge del decreto originario) per dipanare proprio le rilevate precipue incertezze in merito alla specificazione della sorte dei soggetti operanti solo marginalmente

nell'industria tassata. In senso “esplicativo-autentico”, soccorrono allora le indicazioni ritraibili dalla stessa *relazione tecnica* annessa al *maxi*-emendamento governativo presentato in sede di conversione in legge del decreto n. 112, ove si stima, per l'appunto, la (perdita di gettito ascrivibile alla) *esclusione* dall'applicazione dell'addizionale in discorso dei *soggetti marginali* (nonché dei produttori di energia “verde”), relativamente ai quali si evidenzia l'utilizzo della classificazione dei codici di attività ATECO al fine di individuare l'attività prevalente svolta dall'impresa (sull'argomento, si rinvia – *amplius* – *infra* par. 3).

Ma, a ben vedere, risulta controvertibile lo stesso assunto sintattico di base su cui si fonda il ragionamento che supporta la tesi qui avversata. Infatti, il richiamato sintagma «ai predetti settori», contenuto nel secondo periodo (per il quale – *repetita iuvant* – «Nel caso di soggetti operanti anche in settori diversi da quelli indicati alle lettere a), b) e c), la disposizione del primo periodo si applica qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili *ai predetti settori* siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti»), si riferisce, e proprio sotto il profilo dell'evocata analisi logica, non già (come asserito) «ai settori *diversi* da quelli indicati alle lettere a), b) e c)», bensì ai settori sottesi al pronome dimostrativo «quelli» – *i.e.* i settori «*indicati* alle lettere a), b) e c)» – che è, appunto, più prossimo al participio passato «predetti» rispetto ai «settori diversi».

Passando all'aspetto computistico, i ricavi relativi alle attività colpite dall'addizionale devono considerarsi “prevalenti” qualora il rapporto tra il volume di ricavi (di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir) per la quota generata da tali attività (cumulativamente considerate) ed il volume complessivo dei ricavi (relativo, quindi, alla totalità delle attività svolte dall'impresa, tassate o meno) sia superiore al 50 per cento ⁽⁵⁶⁾.

In altri termini, la formulazione letterale delle disposizioni avvalora la tesi secondo cui la soglia dei ricavi da considerare ai fini dell'applicazione dell'addizionale e del calcolo del *test* di prevalenza è costituita non già dai soli

⁽⁵⁶⁾ Cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., par. 3.2.

ricavi derivanti dall'esercizio delle attività del settore energetico colpite dal nuovo tributo, bensì dall'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti ⁽⁵⁷⁾.

In pratica, ipotizzato il conseguimento di ricavi nel settore energetico di ammontare pari a 24 milioni di euro e di ricavi nel settore non energetico di importo pari a 6 milioni di euro, ne risulta che il soggetto economico è tenuto ad applicare l'addizionale, atteso che i ricavi complessivi ($24 + 6 = 30$) sono superiori a 25 milioni di euro e quelli del settore energetico (24) si configurano come prevalenti ($24/30 = 80\%$) ⁽⁵⁸⁾.

Inoltre, posto che la verifica primaria circa la soglia dei ricavi rilevanti per l'applicazione dell'addizionale va condotta – come visto *supra* al paragrafo 2.1.1.2. – con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello relativamente al quale la verifica si svolge, in assenza di una espressa indicazione normativa in merito, deve opinarsi coerente che anche il *test* di prevalenza sia parametrato ai ricavi del medesimo antecedente periodo di imposta ⁽⁵⁹⁾.

La qual cosa, quindi, a prescindere dall'assetto proporzionale del livello di ricavi registrato nel corso del periodo d'imposta di verifica. Insomma, la

⁽⁵⁷⁾ *Contra*, v. Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., secondo cui sarebbe parso più «logico riferire il limite dei 25 milioni di euro ai soli ricavi relativi alle attività del settore petrolifero ed energetico», e G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, cit., 1335 ss. e sp. par. 7., il quale, nell'esposto metodo di calcolo avvista l'emersione di «forti disuguaglianze perché una modesta prevalenza dei profitti dei settori chiamati a contribuire potrebbe comportare la tassazione degli interi profitti della stessa società al pari di un soggetto che ricavasse i propri utili *tutti* dall'esercizio delle attività beneficate dalla favorevolissima congiuntura». Sulla medesima scia critica si posiziona anche F. TUNDO, «*Robin tax*: come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?», cit., 3271, il quale sostiene che la finalità stessa della norma (ravvisata nell'inasprimento della tassazione nei settori in cui la speculazione dei prezzi sulle materie prime ha comportato un vantaggio in termini di *extraprofiti*) avvalorerebbe un'interpretazione diversa da quella lessicale, che induce a ritenere l'applicazione del primo periodo del comma 16 in esame ai ricavi derivanti dalle attività del solo «settore energetico». A tutte le dinanzi riportate e legittime censure non può tuttavia replicarsi che con la constatazione secondo cui di incoerenza interna ed ordinamentale la disciplina *de qua* ne è oltremodo contaminata, come si cercherà di mettere in dovuto risalto nel corso della trattazione, e specialmente nei paragrafi incentrati sull'indagine della *ratio* del tributo (par. 4), sugli effetti collaterali (par. 6), sulle criticità applicative (par. 7 e *subb.*) e sui profili di (il)legittimità costituzionale (par. 8 e *subb.*).

⁽⁵⁸⁾ A soluzione opposta (*i.e.* non assoggettamento all'addizionale) si addiverrebbe laddove i ricavi del settore non energetico fossero, ad esempio, di importo pari a 25 milioni di euro.

⁽⁵⁹⁾ Del medesimo avviso l'Agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., loc.ult.cit.

prevalenza dei ricavi da attività tassate in un periodo d'imposta (n-1) implica l'applicazione dell'addizionale nell'anno successivo (n), anche laddove in tale anno l'ammontare dei suddetti ricavi dovesse risultare minoritario rispetto al complesso dei ricavi conseguiti.

Certo, seguendo detta complessiva ricostruzione, postulante un'indagine retrodatata, appare quanto meno curiosa l'eventualità che possa scaturire un appesantimento fiscale a carico di un periodo d'imposta in relazione al quale non si superi né la soglia generale di applicazione dell'addizionale e neppure il *test* di prevalenza. Si darebbe, in tal modo, il caso (paradossale) di sovrapporre quei soggetti (che si vogliono proprio preservare dall'inasprimento tributario) che risultino “sottodimensionati” e “marginali” ⁽⁶⁰⁾.

La norma di esclusione, recata dal nuovo periodo terzo, conduce una specifica *clausola esimente soggettiva* in favore degli operatori che pur svolgono attività tassabili nel settore dell'energia elettrica, ma adottano sistemi di sfruttamento di fonti energetiche rinnovabili.

In particolare, è stato stabilito che la disposizione – del primo comma – recante l'applicazione dell'addizionale «non si applica ai soggetti che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica».

A chiarire la portata di tale enunciato soccorre, ancora una volta, l'amministrazione finanziaria ⁽⁶¹⁾, secondo cui, in coerenza con la *ratio* della norma, la quale intende agevolare la produzione di energia da determinate fonti

⁽⁶⁰⁾ Esprime una preoccupazione in proposito anche P. PETRANGELI, *L'addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica*, cit., 2968, il quale ritiene che, riguardo alla verifica circa lo svolgimento dell'attività nei settori interessati, in mancanza di specifiche indicazioni nel testo della norma, debba farsi riferimento allo stesso esercizio per il quale è dovuto il prelievo. Secondo l'Autore, sarebbe proprio l'effettuazione dell'attività nei settori interessati da maggiori profitti che giustificerebbe la debenza dell'addizionale sul reddito prodotto, con conseguente illogicità nel riferirsi all'attività svolta nel precedente esercizio. Ne seguirebbe il logico corollario in base al quale anche la composizione dei ricavi per le imprese multiattività andrebbe verificata con riferimento al periodo d'imposta eventualmente interessato dal prelievo e non con riferimento al periodo precedente.

⁽⁶¹⁾ Con la già citata circ. n. 35/E, par. 3.2.

rinnovabili, l'applicazione dell'addizionale deve intendersi esclusa per gli operatori che contemporaneamente:

- producono in prevalenza energia elettrica da fonti rinnovabili, mediante l'impiego di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica, rispetto al totale dell'energia elettrica prodotta;
- conseguono in prevalenza ricavi derivanti da energia elettrica.

La stessa amministrazione ha, inoltre, precisato che non rientra nella quota di energia “pulita” quella prodotta mediante l'impiego di fonti rinnovabili differenti da quelle invece espressamente indicate dalla norma (è il caso, a mò d'esempio, dell'energia idroelettrica e geotermica).

Si è, infine, specificato come, stante sempre il tenore letterale della lettera c) del comma 16, che tratta alternativamente la produzione e il commercio di energia elettrica, l'esclusione dall'addizionale sia riconoscibile unicamente a beneficio dei *produttori* di energia elettrica “pulita” e non anche in favore dei soggetti che la commercializzano. Lo speciale *favor* del legislatore non interesserebbe, in altre parole, tutta la filiera in questione, ma si limiterebbe alla fase a monte del ciclo economico.

Ebbene, va ora osservato che, nella elaborazione amministrativa del peculiare criterio di *doppia prevalenza*, si assume evidentemente che l'applicazione della norma di cui al terzo periodo del comma 16 sia riferita ai (soli) soggetti che operano in via maggioritaria nel settore dell'energia elettrica.

Ad onor di scienza, tuttavia, vale la pena notare che una siffatta supposizione non sembra trovare inequivocabile conforto nel riportato dato testuale, dalla cui formulazione – invero alquanto anodina – non parrebbe evincersi alcun (suppletivo) parametro di prevalenza di carattere generale ulteriore rispetto a quello relativo alla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili.

L'affermazione o meno della sussistenza di detto parametro, ovvero la rilevanza ai fini esimenti della prevalenza (su tutti) dei ricavi ascrivibili al settore (di produzione) dell'energia elettrica, non è di poco conto, dal momento che, a

seconda dell'opzione interpretativa prescelta, si ottengono degli effetti giuridici differenti.

Una *esemplificazione* valga a dar conto della problematica in questione. Si supponga che un soggetto svolga attività di produzione di gas naturale, di energia elettrica da fonti rinnovabili e da fonti non rinnovabili; si ipotizzi, inoltre, che i ricavi conseguiti siano, rispettivamente, pari a 15, 7 e 6 milioni euro. Orbene, l'adesione alla tesi della doppia prevalenza comporterebbe l'assoggettamento all'addizionale, dal momento che i ricavi da energia elettrica ($7+6 = 13$) sarebbero marginali rispetto ai ricavi complessivi ($13/(7+6+15) = 46\%$), non essendo sufficiente che quelli da fonti rinnovabili (7) risultino prevalenti rispetto a quelli totali da energia elettrica ($7/(7+6) = 54\%$); l'adesione alla tesi opposta implicherebbe, invece, l'ipotesi di esclusione dall'addizionale, attribuendo essa rilevanza solo a tale ultimo (positivo) *test* di prevalenza ⁽⁶²⁾.

Al riguardo, non va comunque sottaciuto che l'interpretazione favorevole alla dilatazione dell'operatività della clausola di esclusione, con il riconoscimento della stessa anche in ipotesi di produzione marginale di energia elettrica da fonti rinnovabili, potrebbe addurre una particolare vincibilità al sistema dell'imposta addizionale, in considerazione della agevole praticabilità di

⁽⁶²⁾ Sulla teorica ammissibilità, alla luce del dato letterale della norma, della fattispecie di esclusione per il caso di presenza di un'attività marginale di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, si è soffermato anche F. BONTEMPO, *L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di applicazione dell'addizionale IRES «Robin tax»*, cit., 2625. Sui dubbi circa l'ambito di operatività dell'esclusione in presenza di imprese multiattività, posti dalla formulazione letterale della norma, si era intrattenuto altresì P. PETRANGELI, *L'addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica*, cit., loc.ult.cit. (e, specularmente, G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, cit., 1335 ss. e sp. par. 7.), che aveva rilevato l'incertezza, in sede di verifica della prevalenza dei ricavi, in ordine al quesito se la produzione di energia tramite fonti rinnovabili fosse da considerare una autonoma attività non rientrante nei settori interessati dal prelievo; oppure se l'impiego prevalente di fonti rinnovabili nella produzione dell'energia comportasse che tutta l'attività di produzione di energia fosse da considerare esclusa dai settori soggetti all'addizionale. In altri termini, secondo l'Autore, ipotizzato il caso di un'impresa i cui ricavi siano composti per il 40% da raffinazione di petrolio, per il 45% da produzione di energia mediante fonti rinnovabili e per il 15% da produzione di energia mediante altre fonti, a mente della prima tesi le attività rientranti nei settori interessati sarebbero prevalenti ($40 + 15 = 55\%$), mentre in base alla seconda tesi sarebbero prevalenti le attività non soggette, posto che tutta la produzione di energia elettrica ($45 + 15 = 60\%$) sarebbe da considerare esclusa.

comportamenti elusivi diretti alla sottrazione dal prelievo mediante l'implementazione meramente strumentale di impianti di produzione di siffatta tipologia di energia elettrica aventi carattere di assoluta e trascurabile marginalità.

Con il conseguente sviluppo della problematica derivata e collaterale circa l'accertamento (diabolico) della misura di marginalità da ritenersi tollerabile ai fini esimenti (in teoria, basterebbe l'un per cento dei ricavi derivanti dalla produzione di energia da fonti rinnovabili per affrancarsi dal prelievo!).

Di talché, parrebbe preferibile, tanto a livello logico-sistematico quanto per ragioni di cautela erariale, aderire alla tesi amministrativa postulante la duplice verifica di prevalenza.

Non è altrettanto possibile, da ultimo, esimersi dal rilevare come il regime di favore per i produttori di energia da fonti rinnovabili arreca, alla discrezionalità legislativa di base nella scelta (quali-quantitativa) dei soggetti passivi del tributo, una ulteriore discriminazione, addirittura infrasettoriale, a beneficio di operatori che godono peraltro già di un vasto spettro di incentivi e agevolazioni di varia natura (tariffaria e regolatoria *in primis*).

Differenziazione che, ove giustificata dall'intento di promuovere lo sviluppo ecosostenibile delle produzioni di energia elettrica, si tramuta inesorabilmente in iniqua disparità di trattamento allorché disposta non a vantaggio della generalità dei produttori energetici "verdi", bensì a sostegno di specifiche categorie produttive (*i.e.* quelle che ottengono energia elettrica mediante l'uso di «biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica»), obliando invece tutte le altre (non si comprende perché mai chi produce energia idroelettrica o geotermica ovvero da maree, oppure investe nel solare termodinamico, non dovrebbe godere della esclusione impositiva – laddove – tesa a stimolare le fonti energetiche "salva-ambiente").

2.2.2. L'addizionale per i soggetti partecipanti al regime di tassazione consolidata (nazionale).

Ad una maggiore e più pacata riflessione tecnica – pur sempre come consentita dalla impellenza degli stringenti termini legislativi di conversione – è dovuta l'integrazione con cui si è introdotta la previsione in merito alla interrelazione della disciplina del nuovo tributo con il regime di tassazione consolidata (nazionale) di cui all'art. 117 del Tuir, il quale – come noto – consente la compensazione dei redditi e delle perdite delle società che partecipano al gruppo d'impresa, nonché la determinazione unitaria della base imponibile Ires in capo alla *fiscal unit* ⁽⁶³⁾.

Tale novella scaturisce, con buona evidenza, dall'analisi dell'impatto sistematico che le norme sull'addizionale erano idonee a riverberare sull'ordinamento tributario in essere, ed è finalizzata a scongiurare eventuali e deleteri effetti di stortura illogici ed indesiderati.

Più segnatamente, in assenza di una normativa *ad hoc*, dalla asserita natura di mera maggiorazione d'aliquota e dalla conseguente rilevanza della medesima base imponibile del tributo base, avrebbe razionalmente dovuto ricavarsi per l'addizionale, in linea di principio, la sua applicazione sulla stessa base imponibile unitaria di gruppo.

Ebbene, una siffatta soluzione avrebbe provocato una considerevole distorsione, generando cioè significative difficoltà attuative allorché al regime del consolidato avessero aderito sia soggetti operanti nei settori suscettibili dell'aggravio tributario, sia operatori alieni al relativo ambito soggettivo. Invero, l'introduzione dell'addizionale, comportando un diverso livello di prelievo tra le società partecipanti alla tassazione di gruppo, avrebbe potuto integrare una fattispecie di conflitto con l'art. 126 del Tuir, a mente del quale

⁽⁶³⁾ Ai sensi dell'art. 118, comma 1, primo periodo, del Tuir, «L'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo (...) comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante».

«Non possono esercitare l'opzione di cui all'articolo 117 le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società», e, in ultima istanza, una ipotesi di decadenza dall'opzione ⁽⁶⁴⁾.

In aggiunta, non può tacersi, come da più parti segnalato, che uno dei principali effetti perseguiti dalla disposizione in rassegna sia, in realtà, quello di non permettere, in corso d'anno, la compensazione intersoggettiva delle perdite nell'ambito della *fiscal unit* ai fini dell'addizionale.

Il legislatore avrebbe così stabilito che i redditi in parola debbano essere assoggettati a tassazione *autonomamente* – oltre che per non incrinare il principio previsto dal citato art. 126 del Tuir – al fine precipuo di preservare, comunque, l'assolvimento dell'addizionale in corso d'anno da parte delle società sovrimeposte. Insomma, l'intento ispiratore sarebbe quello di evitare commistione nella gestione delle perdite fiscali, ostacolando l'utilizzo di quelle maturate da un soggetto che non opera in uno degli ambiti oggetto di attenzione dell'addizionale a scapito di un reddito prodotto da una consolidata operante invece nei settori sovrimeposti e dunque soggetta all'addizionale ⁽⁶⁵⁾.

Cosicché, molto opportunamente, in sede di conversione in legge del decreto istitutivo n. 112, si è provveduto ad adottare un'apposita disciplina intesa a risolvere la sollevata questione di coordinamento normativo tra l'addizionale e l'istituto tributario del consolidato fiscale.

⁽⁶⁴⁾ In questo senso, cfr. Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., sp. 11. Sulla difficile convivenza, nell'ambito di un consolidato fiscale, di società soggette e società non sottoposte all'addizionale, si era espresso anche B. IZZO, *L'addizionale IRES per i soggetti aderenti al consolidato fiscale*, in *Corr. trib.* n. 41/2008, 3352, secondo cui avrebbe ostato a ciò l'art. 13 del D.M. 9 giugno 2004, in virtù del quale è stabilito che il diritto alla fruizione di un'aliquota d'imposta ridotta sorto in un momento successivo all'esercizio dell'opzione è causa di interruzione anticipata del regime, uniformemente a quanto indicato dall'art. 126 del Tuir. In buona sostanza, posto che – ai sensi del combinato disposto degli artt. 126 del Tuir e 13 del DM – è inibito l'accesso al consolidato (tanto per la controllante che per la controllata, secondo le istruzioni dettate dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53/E del 2004), da tale ordito normativo dovrebbe ricavarsi un più generale principio di divieto della sussistenza di aliquote differenziate all'interno del gruppo consolidato, e non quindi il semplice e circoscritto limite all'applicazione di aliquote più basse rispetto a quella ordinaria.

⁽⁶⁵⁾ Cfr. A. MASTROBERTI, *Manovra d'estate (D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito) - Addizionale Ires per le imprese in regime di consolidato ed extra-deduzione degli interessi passivi*, in *Fisco* n. 4/2009, 527.

La soluzione tecnica adottata, all'insegna dell'attribuzione al nuovo tributo di un certo grado di *autonomia* rispetto al tributo base, ha risposto all'intento di rendere "fiscalmente neutrale", ai fini dell'addizionale, l'opzione per il regime di tassazione di gruppo, mantenendo quindi immutati gli effetti sul carico fiscale dei soggetti partecipanti, e ha consentito di soddisfare l'esigenza di esorcizzare il rischio di dissuasione dall'adozione dell'opzione consolidata.

Più in dettaglio, a seguito dell'approvazione di apposita proposta governativa di modifica ⁽⁶⁶⁾, dopo il comma 16, è stato inserito il nuovo comma 16-*bis*, in base al quale gli operatori economici sottoposti all'addizionale, «che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 [del Tuir] assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal medesimo comma 16 e provvedono al relativo versamento».

Il richiamo generico fatto dalla disposizione ai soggetti «che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo» avvalorata, con ogni evidenza, la tesi secondo cui la norma trova applicazione sia nell'ipotesi in cui il soggetto interessato al prelievo aggiuntivo abbia esercitato la predetta opzione in qualità di soggetto controllante (c.d. "consolidante") sia nel caso in cui questi assumi la configurazione di società controllata (c.d. "consolidata").

Orbene, anche riguardo alla normativa in esame, l'amministrazione finanziaria ha fornito utili linee di indirizzo interpretativo ⁽⁶⁷⁾.

In primo luogo, viene osservato come, dal tenore letterale della citata disposizione, a mente del quale gli operatori economici interessati devono assoggettare «autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale», derivi il paradigma secondo cui la tassazione incrementale deve avvenire separatamente dall'applicazione dell'aliquota Ires ordinaria al reddito complessivo globale della *fiscal unit*.

⁽⁶⁶⁾ Si tratta, in particolare, dell'emendamento 81.57.

⁽⁶⁷⁾ Cfr. agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., par. 5.

In altri termini, il reddito imponibile delle singole società partecipanti al consolidato (siano esse la consolidante ovvero le consolidate), costituenti soggetti passivi dell'addizionale, deve essere sottoposto, su base individuale, all'aliquota incrementale, con conseguente liquidazione e versamento dell'imposta corrispondente al nuovo tributo in via autonoma a cura di ciascuna di esse.

D'altro canto, vale rilevare, il medesimo reddito imponibile assoggettato autonomamente all'aggravio di prelievo, concorrerà altresì alla determinazione del «reddito complessivo globale» del gruppo fiscale, secondo le regole previste dagli articoli 117 e seguenti del Tuir.

Insomma, mentre sul fronte “addizionale” non è consentito trasferire alla *fiscal unit* i redditi imponibili dei soggetti passivi, sul fronte “ordinario” invece i medesimi redditi confluiscono, unitamente a quelli delle altre società partecipanti al consolidato (non soggette al prelievo aggiuntivo), nel risultato fiscale di gruppo.

Pur apprezzando la *ratio* di assicurare parità di trattamento tra le imprese, indipendentemente dal regime di tassazione prescelto (individuale o di gruppo), si è nondimeno sottolineato, al contrario, la riduzione della convenienza del ricorso al regime di consolidato fiscale che siffattamente si registra data la sua inidoneità ad estendere i suoi effetti all'applicazione dell'addizionale ⁽⁶⁸⁾.

In secondo luogo, circa gli effetti del delineato “autonomo assoggettamento” del reddito individuale all'addizionale da parte dei soggetti passivi, viene chiarito, sempre da parte dell'amministrazione finanziaria, che ciò comporta la gestione autonoma delle *perdite pregresse* ⁽⁶⁹⁾ rispetto ai singoli imponibili, descrivendosi, in dettaglio, il seguente modello operativo:

⁽⁶⁸⁾ V. Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., sp. 12-13.

⁽⁶⁹⁾ Giova, in proposito, ricordare che – come sostenuto in dottrina (v. Assonime, circ. n. 50, cit.) e dipoi riconosciuto dalla stessa amministrazione finanziaria (v. circ. n. 35/E in commento, nonché istruz. al modello “Unico 2011 – SC”) – assumono rilevanza, in coerenza con la valenza generale delle perdite pregresse, anche le perdite fiscali (maturate nel corso del consolidato) prodotte in periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore dell'addizionale (per maggiori dettagli, si rinvia alle notazioni svolte *supra* al par. 2.1.1.1., nota 26).

a) quanto alle perdite relative a periodi d'imposta anteriori all'opzione per il regime consolidato, esse restano nella disponibilità di ciascun soggetto partecipante, il quale è facoltizzato ad utilizzarle, secondo le regole generali dettate dall'art. 84 del Tuir, a scomputo del proprio reddito imponibile sia ai fini dell'Ires ordinaria che dell'addizionale ⁽⁷⁰⁾;

b) quanto alle perdite subite nei periodi d'imposta di validità dell'opzione, si ha un duplice trattamento:

1) sono trasferite alla *fiscal unit* ai fini della determinazione del «reddito complessivo globale» di gruppo da assoggettare all'aliquota ordinaria Ires ⁽⁷¹⁾;

2) sono utilizzate autonomamente da ciascun soggetto titolare per abbattere i propri imponibili da assoggettare all'addizionale.

Alla già menzionata circolare n. 35/E del 2010 (sp. par. 5.) merita, altresì, rimandare per la ricca casistica esemplificativa *in subiecta materia*.

In particolare, risulta d'interesse solo accennare come dall'esempio n. 2 del paragrafo 5, in tema di riporto delle perdite pregresse, ove è ipotizzato un consolidato (con opzione espressa nell'anno n-1) precedente all'entrata in vigore dell'addizionale (avvenuta nell'anno n) e l'esistenza di perdite fiscali di una consolidata (relative all'anno n-1) anch'esse pregresse a tale vigenza, si evinca la rilevante precisazione secondo cui l'uso da parte della consolidante di dette perdite (nel periodo d'imposta n-1) ai fini dello scomputo dalla base imponibile Ires della *fiscal unit* non preclude la successiva utilizzabilità delle stesse (nel periodo d'imposta n), da parte della società che le ha prodotte, ai fini del deconto dalla base imponibile dell'addizionale.

Parimenti, devono ritenersi rilevanti ai fini dello scomputo dalla base imponibile dell'addizionale solo le perdite non già utilizzate ed ancora nella disponibilità residua delle società interessate.

⁽⁷⁰⁾ In ossequio al disposto dell'art. 118, comma 2, primo periodo, del Tuir, che recita: «Le perdite fiscali relative ad esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo (...) possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono».

⁽⁷¹⁾ Invero, ai sensi dell'art. 118, comma 1, secondo periodo, «Al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo».

Sistematizzando la predetta esemplificazione, può asserirsi che le perdite pregresse trasferite al consolidato, e non più quindi nella disponibilità della società titolare, assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile dell'addizionale gravante su quest'ultima indipendentemente dalla circostanza che siano state o meno già utilizzate dalla *fiscal unit* ⁽⁷²⁾.

(72) Su questa scia, si era posizionato B. IZZO, *L'addizionale IRES per i soggetti aderenti al consolidato fiscale*, cit., 3353-3354, il quale – in aderenza al c.d. “criterio dello *stand alone*” (che postula un comportamento dei soggetti all'interno del consolidato conforme a quello dei soggetti al di fuori di esso) – aveva rilevato l'ulteriore condizione che, nell'arco temporale intercorrente tra il periodo d'imposta di inizio di efficacia del consolidato e quello precedente la vigenza dell'addizionale, la società riportante le perdite in questione non avesse prodotto redditi imponibili virtualmente compensabili con le perdite stesse. Invero, come l'utilizzo delle perdite prima della vigenza dell'addizionale da parte di società estranea al consolidato esaurisce il suo effetto, allo stesso modo la compensabilità virtuale delle stesse perdite con successivi redditi prodotti in costanza di consolidato ne consuma la sua rilevanza. L'Autore, in altri termini, sottolinea l'opportunità di ricostruire – avvalendosi di un apposito prospetto – la posizione della singola società atta a tener conto dei risultati di esercizio individualmente ad essa attribuibili a prescindere dalle vicende degli stessi nell'ambito del gruppo. Un simile orientamento, teso a riconoscere la possibilità di utilizzo delle perdite a prescindere dal trasferimento ed uso già operati in capo alla *fiscal unit*, sembrerebbe preferito anche da Assonime, nella citata circ. n. 50, par. 1.1., sp. 14, che peraltro evidenzia «come le perdite fiscali rilevate da una società che partecipi ad un consolidato possano seguire una tempistica diversa nel loro utilizzo: mentre ai fini dell'IRES ordinaria valgono le regole della tassazione di gruppo, ai fini dell'addizionale le perdite dovrebbero essere soggette alle stesse regole applicabili alle società estranee al consolidato».

Contra si era, invece, espresso P. PETRANGELI, *L'addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica*, cit., 2973, il quale aveva titubato sulla possibilità di scomputare le perdite trasferite al consolidato in esercizi precedenti a quelli di entrata in vigore dell'addizionale, ritenendo che «non sia possibile recuperare le perdite che siano state utilizzate dalla consolidante antecedentemente al 2008, sia perché sono state già consumate e sia perché argomentando diversamente – stante anche la precedente aliquota IRES al 33% – si avrebbe un doppio beneficio, ingiustificato rispetto a coloro che hanno invece utilizzato le perdite al di fuori del consolidato. Per quanto attiene, invece, le perdite che la consolidante non abbia ancora compensato (...) vi è anche l'esigenza di provvedere alla loro eventuale individuazione. In particolare per accertare le perdite pregresse residue che potrebbero essere attribuite alle singole consolidate ai fini dell'addizionale, bisognerebbe presumibilmente fare riferimento agli accordi di consolidamento, così come previsto nell'ipotesi di interruzione del regime di consolidato». Del medesimo avviso dubitativo A. MASTROBERTI, *Manovra d'estate (D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito) - Addizionale Ires per le imprese in regime di consolidato ed extra-deduzione degli interessi passivi*, op.loc.cit., a parere del quale «risulta abbastanza impervia la strada attraverso cui si giunge a fornire il via libera ad un *recapture* di tali perdite ai soli fini dell'addizionale Ires da assolvere in via autonoma a partire dal 2008, anche ove si guardi alle indubbie difficoltà di ordine pratico e concettuale sottese all'implementazione di tale impostazione. In definitiva, queste perdite hanno già esaurito la propria funzione in corso d'anno, in un momento in cui non poteva essere prevista una rilevanza anche ai fini dell'addizionale in parola, trovando una piena corrispondenza nell'abbattimento del reddito del gruppo, e non si nasconde che, al riguardo, verrebbe ad essere eccessivamente sviluppato un assioma, quello della doppia valenza delle perdite attribuite alla *fiscal unit*, che, sebbene improntato ad una condivisibile impostazione logica e sistematica, resta comunque privo di un chiaro supporto normativo».

Anche con riferimento al *versamento* dell'addizionale, la norma prevede testualmente che le società aderenti al consolidato debbano provvedervi *autonomamente*.

Al riguardo, parrebbe coerente far da ciò discendere, in guisa di ulteriore corollario, la conseguenza secondo cui l'applicazione del nuovo tributo suppletivo sia estranea alle regole concernenti la responsabilità solidale delle società partecipanti al consolidato fiscale prevista in ipotesi di violazione dell'obbligo di versamento, in quanto obbligazione propria della singola società operante nei settori sovrainposti ⁽⁷³⁾.

Va da sè, inoltre, che l'applicazione autonoma e separata dell'addizionale implichi l'effettuazione di versamenti altrettanto autonomi e separati altresì ai fini dell'*acconto*, da parte di ciascuna società interessata dall'aggravio fiscale.

Mette conto, da ultimo, segnalare che nelle disposizioni in rassegna non v'è menzione alcuna della disciplina applicabile alla diversa fattispecie del *consolidato mondiale* di cui agli art. 130 e seguenti del Tuir.

A tal proposito, ragioni di coerenza sistematica avrebbero dovuto suggerire l'adozione di una soluzione legislativa uniforme a quella espressamente prevista ⁽⁷⁴⁾, pena l'insorgenza di una deleteria smagliatura nella trama normativa.

In assenza del dato positivo, invero, andrebbe stimata la possibilità di rendere applicabile alla fattispecie negletta – *mutatis mutandis* – la normativa disposta in tema di consolidato nazionale, al fine di colmare la perniciosa lacuna emergente.

⁽⁷³⁾ Conformemente, v. Assonime, circ. n. 50, cit. par. 1.1., sp. 15-16.

⁽⁷⁴⁾ In senso concorde, cfr. Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., sp. 15., e G. ANDREANI - I. AVANZINI, *Permangono le perplessità sulla Robin Tax dopo le modifiche della Manovra-bis*, in *Corr. trib.* n. 34/2011, 2814.

2.2.3. *L'addizionale per i soggetti partecipanti al regime della trasparenza fiscale.*

I medesimi principi enucleati relativamente al regime di tassazione consolidata sottendono la filosofia di fondo che ha ispirato l'intervento legislativo integrativo inteso a coordinare la normativa del nuovo tributo con la disciplina in materia di trasparenza fiscale contemplata all'art. 115 del Tuir, la quale – come noto – rappresenta l'istituto giuridico-tributario che permette la confluenza nell'imponibile di ciascuna società partecipante della parte di reddito (o perdita) della società partecipata di relativa competenza in ragione della quota di partecipazione detenuta ⁽⁷⁵⁾.

In questa prospettiva, a seguito di apposita proposta governativa di modificazione del convertendo decreto istitutivo n. 112 ⁽⁷⁶⁾, è stato introdotto il nuovo comma 16-*ter*, il quale, per ovvi motivi connessi alla tecnicità del regime di trasparenza, distingue la posizione dei soggetti partecipati da quella dei partecipanti.

Più in particolare, a mente del primo periodo, i soggetti passivi dell'imposta suppletiva «che abbiano esercitato, in qualità di partecipati, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 [Tuir] assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal medesimo comma 16 e provvedono al relativo versamento».

Parallelamente, il secondo periodo stabilisce che, nel caso dei partecipanti, questi «assoggettano il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal medesimo comma 16 senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata».

In via preliminare, occorre avvertire come, in relazione a quest'ultima disposizione, per quanto l'enunciato si riferisca testualmente al(la irrilevanza

⁽⁷⁵⁾ Ai sensi dell'art. 115, comma 1, primo periodo, del Tuir, «Esercitando l'opzione (...), il reddito imponibile [delle società di capitali] al cui capitale partecipano esclusivamente [altre società di capitali, ciascuna] con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale (...) e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento, è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili».

⁽⁷⁶⁾ Si tratta, segnatamente, dell'emendamento governativo 81.60.

del) «reddito» attribuito dal soggetto partecipante, appare razionale stimare tale riferimento valevole non solo per il risultato fiscale positivo (per l'appunto: il “reddito”), bensì anche per l'eventuale risultato negativo (*i.e.* la “perdita”) suscettibile di imputazione per trasparenza.

Attesa la novità della materia, anche il relazionamento tra l'addizionale e il regime *de quo* è stato oggetto di opportuni interventi chiarificatori da parte dell'amministrazione finanziaria ⁽⁷⁷⁾.

In primis, dal tenore letterale della disposizione di cui al comma 16-*ter*, si è ricavato l'indirizzo secondo cui l'applicazione dell'addizionale debba avvenire indipendentemente (*rectius*, separatamente) dall'imputazione proporzionale del reddito della partecipata ai propri soci.

In altri termini, il reddito imponibile delle società che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale (sia quale società partecipata che si è resa “trasparente” sia in qualità di socio di quest'ultima), risultanti ovviamente soggetti passivi dell'addizionale, sconta, a regime, la prevista aliquota incrementale senza essere influenzato dal meccanismo di funzionamento di tale regime tributario.

Si renderebbe, pertanto, applicabile, similmente alla disciplina delineatasi per il consolidato fiscale, il criterio (sorta di “*stand alone*”) di assoggettamento all'addizionale del medesimo imponibile Ires che sarebbe emerso in assenza del regime opzionale ⁽⁷⁸⁾.

⁽⁷⁷⁾ Con la citata circ. n. 35/E, par. 6.

⁽⁷⁸⁾ Secondo A. MASTROBERTI, *Manovra d'estate (D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito): addizionale Ires per le imprese del settore energetico in regime di trasparenza*, in *Fisco* n. 35/2008, 6284, l'intento della disposizione in commento sarebbe evidentemente quello di separare la posizione reddituale della società che opera nei settori sovrainposti rispetto a quella di altri soggetti che nulla avrebbe a che vedere con l'applicazione dell'addizionale in assenza dell'opzione per la trasparenza fiscale, evitando commistioni di alcuna sorta tra il reddito relativo ad uno di tali settori e le perdite imputate da altra società, a questi estranea, e viceversa. L'Autore, d'altronde, al quesito in ordine alla ammissibilità del ricorso al regime di trasparenza fiscale, e quindi sulla plausibilità di una commistione tra risultati fiscali di segno opposto, in ipotesi di due operatori entrambi soggetti passivi del nuovo tributo, fornisce una risposta negativa sulla scorta della formulazione letterale della norma, che non lascerebbe margini di manovra per siffatto tipo di comportamento.

Più precisamente, l'importo corrispondente al prelievo aggiuntivo è determinato e versato “autonomamente” da ciascuno dei soggetti partecipanti al regime, secondo il seguente paradigma:

- 1) la società trasparente assoggetta all'addizionale il proprio imponibile, dovendo assolvere in via autonoma il relativo carico impositivo; laddove, ai fini dell'Ires ordinaria, stante l'imputazione del suo intero reddito ai soci, la stessa notoriamente non rileva alcun debito d'imposta;
- 2) le società partecipanti, nel determinare autonomamente l'imponibile su cui applicare l'addizionale, non possono utilizzare in compensazione gli utili o le perdite eventualmente imputabili dalla partecipata trasparente.

Ora, non va celato che l'obbligo da parte dei partecipanti di applicare l'addizionale sul proprio imponibile, sterilizzando a tali fini i redditi della partecipata, reca seco il non trascurabile effetto di ostacolare la compiuta interscambiabilità dei risultati fiscali tra le società interessate al regime opzionale (in particolare, delle perdite imputate dalla società trasparente con i redditi prodotti in proprio dalla società partecipante). A ben vedere, si tratta di mettere parzialmente fuori uso una delle funzionalità che denota l'appetibilità dell'istituto della trasparenza fiscale.

In secundis, viene rilevato come analogo criterio di autonomia operi, specularmente a quanto avviene per il regime del consolidato fiscale nazionale, con riferimento alla gestione del riporto delle *perdite pregresse* ai fini dell'applicazione dell'addizionale in commento.

Anche in questo caso, difatti, le modalità (ed i limiti) di utilizzo in compensazione delle anzidette perdite fiscali, da parte di ciascun soggetto partecipante al regime di trasparenza (sia in qualità di società partecipata che di socio della stessa), non riverberano alcun effetto con riguardo agli imponibili (positivi o negativi) trasferiti *pro-quota* dalla partecipata trasparente ⁽⁷⁹⁾.

⁽⁷⁹⁾ Come osservato da F. BONTEMPO, *L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di applicazione dell'addizionale IRES «Robin tax»*, cit., 2627, viene così meno il trattamento differenziato per i soggetti che optano per il regime in questione (nonché per quello consolidato) rispetto alla generalità dei soggetti – per i quali, ai fini dell'addizionale, rilevano le perdite pregresse ancora

Più in dettaglio, si ottiene che:

- 1) la società trasparente utilizza in proprio le perdite fiscali prodotte ai fini della determinazione della base imponibile dell'addizionale, nonostante il trasferimento proporzionale delle stesse perdite ai soci agli effetti dell'Ires ordinaria ⁽⁸⁰⁾;
- 2) le società partecipanti utilizzano anch'esse in via autonoma le perdite fiscali prodotte ai fini della determinazione della base imponibile dell'addizionale, in compensazione dei propri redditi imponibili nettati di quelli imputati dalla partecipata trasparente ⁽⁸¹⁾.

Al riguardo, merita solo annotare che dalla più volte citata circolare n. 35/E del 2010, e segnatamente dall'ultimo esempio (n. 5) del paragrafo 6, in tema di riporto delle perdite pregresse, ove si suppone il caso di un regime di trasparenza (con opzione espressa prima dell'anno n-1) precedente all'entrata in vigore dell'addizionale (avvenuta nell'anno n) e l'esistenza di perdite fiscali di una società partecipante (relative all'anno n-1) anch'esse pregresse a tale vigenza, si desume la significativa indicazione in base alla quale l'uso da parte della partecipante stessa di dette perdite (nel periodo d'imposta n-1) per la compensazione ai fini dell'Ires con i redditi imputati dalla partecipata "trasparente" non ostacola la successiva fruibilità delle medesime perdite (nel

residue in misura integrale – ipotizzato da alcuni Autori (citando all'uopo B. IZZO, *L'addizionale IRES nel Modello UNICO SC 2009*, in *Corr.trib.* n. 18/2009, 1425, e ID., *I Modelli UNICO 2009 e CNM per i soggetti aderenti al consolidato nazionale*», *ivi* n. 20/2009, 1603) sulla base delle istruzioni ai precedenti modelli di dichiarazione.

⁽⁸⁰⁾ A tal riguardo, vale sottolineare che mentre, ai sensi dell'art. 115, comma 3, terzo periodo, del Tuir, «Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata», a mente dell'art. 7, comma 2, secondo periodo, del D.M. 23 aprile 2004, «Le perdite fiscali (...) relative ai periodi d'imposta antecedenti all'opzione si computano in diminuzione del reddito della società partecipata nei limiti previsti dall'articolo 84 del testo unico».

⁽⁸¹⁾ In proposito, giova evidenziare che il limite specifico all'utilizzo delle perdite delle società partecipanti, introdotto dall'art. 36, comma 9, del d.l. n. 223/2006 (conv., con modif., dalla l. n. 248/2006), secondo cui le perdite formatesi in esercizi antecedenti all'esercizio dell'opzione non sono compensabili con i redditi imputati per trasparenza dalle società partecipate, non opera ai fini dell'addizionale dacché la relativa base imponibile è determinata escludendo proprio i redditi delle partecipate imputati per trasparenza. Limite, pertanto, che continua invece a valere agli effetti della determinazione dell'imponibile soggetto all'Ires ordinaria.

periodo d'imposta n), da parte della società che le ha prodotte e già utilizzate, ai fini dello scomputo dalla base imponibile dell'addizionale.

Orbene, mettendo a sistema siffatta esemplificazione, può affermarsi che le perdite pregresse delle società partecipanti al regime di tassazione per trasparenza assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile dell'addizionale gravante sulle stesse a prescindere dalla circostanza che siano state o meno già utilizzate ai fini dell'Ires ordinaria.

Come già anticipato, poi, anche gli adempimenti relativi alla liquidazione e al *versamento* dell'addizionale sono effettuati separatamente ed autonomamente da ciascun soggetto interessato dal prelievo. La soluzione favorevole all'obbligo di autonomo versamento a carico di "tutti" i soggetti partecipanti al regime, accolta anche dall'amministrazione finanziaria, appare quella più razionale, sebbene, ad onor di scienza, il dato letterale del comma 16-ter in rassegna individui espressamente – al primo periodo: i soggetti partecipati «assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale (...) e provvedono al relativo versamento» – un tale adempimento unicamente in capo alla società partecipata trasparente, prescrivendo invece – al secondo periodo: i soggetti partecipanti «assoggettano il proprio reddito imponibile all'addizionale (...) senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata» – alla società partecipante solo l'obbligo di assoggettare il proprio reddito imponibile all'addizionale sterilizzando le quote di reddito imputate dalla partecipata trasparente.

In aggiunta, da quanto testé esposto, per ragioni di coerenza e di simmetria con il regime di tassazione consolidata, dovrebbe conseguire il logico corollario secondo cui l'applicazione del nuovo tributo suppletivo sia aliena alle regole concernenti la *responsabilità solidale* delle società partecipanti al regime di trasparenza fiscale prevista in ipotesi di violazione dell'obbligo di versamento, in quanto obbligazione propria della singola società operante nei settori sovrainposti⁽⁸²⁾.

⁽⁸²⁾ Conformemente, v. Assonime, circ. n. 50, cit. par. 1.1., sp. 15-16.

Appare, inoltre, di limpida evidenza che l'applicazione autonoma e separata dell'addizionale importi l'espletamento di versamenti d'imposta altrettanto autonomi e separati anche agli effetti dell'*acconto*, da parte di ciascuna società suscettibile dell'aggravio fiscale.

Vale la pena, infine, di segnalare l'assenza di qualsivoglia specificazione legislativa in ordine alla disciplina applicabile alla diversa fattispecie codificata della trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria di cui all'art. 116 del Tuir.

Tale lacuna trova evidentemente giustificazione nella considerazione del presupposto soggettivo di applicazione dell'addizionale, e precipuamente nel limite quantitativo connesso al volume dei ricavi rilevanti, stabilito in un importo superiore a 25 milioni di euro (la successiva riduzione del limite quantitativo non altera i termini della questione), di talché il regime di trasparenza *ex art. 116 del Tuir* è implicitamente messo fuori gioco in correlazione con la disciplina dell'addizionale, essendo infatti l'accesso a tale istituto precluso per le società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi superi le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore (vale a dire: i contribuenti che dichiarano ricavi di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), del Tuir, di ammontare superiore a 5.164.569 euro).

Ad ogni modo, ove mai i predetti parametri quantitativi dovessero in futuro conciliarsi (come si vedrà, il *trend* decrescente seguito dal valore dei ricavi rilevanti ai fini dell'addizionale non lo escluderebbe), il vuoto nel dato positivo non parrebbe porre particolari e irrisolvibili problematiche applicative. Invero, in considerazione del semplificato quadro normativo di riferimento dettato dal citato art. 116 del Tuir, che vede la presenza in qualità di soci-partecipanti esclusivamente delle persone fisiche, l'indagine sarebbe limitabile unicamente alla disamina della posizione della società partecipata "trasparente", la sola in grado di assumere la qualità di soggetto passivo dell'addizionale. In questa prospettiva, allora, la relativa operatività potrebbe agevolmente desumersi dalle delineate indicazioni di carattere generale fornite dalla legge e

dalle illustrate istruzioni amministrative esplicative, circoscrivendo il *focus* sugli adempimenti riguardanti specificamente detto soggetto. Più segnatamente, rilevando l'obbligo, da parte della partecipata trasparente, dell'assolvimento in via autonoma del nuovo tributo, con il separato versamento del prelievo aggiuntivo (a fronte dell'imputazione proporzionale del suo intero reddito ai soci-persone fisiche, ai fini delle imposte sul reddito personali).

Si è rimarcato, da ultimo, come, per coerenza sistematica, una soluzione uniforme alle regole generali dovrebbe adottarsi anche riguardo alla ulteriore obliata ipotesi di trasparenza *ex art. 5 del Tuir* (segnatamente, in caso di partecipazione di un soggetto passivo dell'addizionale in una società di persone), laddove andrebbe riconosciuta la esclusione dal concorso alla formazione della base imponibile del tributo aggiuntivo dei redditi e delle perdite imputati per trasparenza alla società obbligata ad assolverlo ⁽⁸³⁾.

2.2.4. La nuova decorrenza del tributo.

In sede di conversione, sempre su apposita proposta di modifica normativa avanzata dal governo ⁽⁸⁴⁾, il legislatore si è premurato di apportare una variazione alla *norma sulla efficacia nel tempo* dell'addizionale contenuta nell'art. 17 del decreto originario.

Più in dettaglio, alla norma sulla decorrenza degli effetti, nella versione in tale sede novellata, si è demandato il compito di risolvere due questioni problematiche sollevate già all'indomani del varo della formulazione primigenia.

La prima attiene alla criticità operativa emergente riguardo ai contribuenti con periodo d'imposta a cavallo di fine anno (segnatamente, in corso al 31 dicembre 2007), per i quali poteva accadere, stante la precedente indicazione

⁽⁸³⁾ V. Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., sp. 15.

⁽⁸⁴⁾ Con l'emendamento governativo 81.61.

testuale, che l'addizionale si applicasse anche nell'anno antecedente a quello di approvazione del decreto istitutivo n. 112 ⁽⁸⁵⁾.

La seconda concerne la criticità ravvisabile nel (mancato) coordinamento normativo tra l'introduzione dell'addizionale e il decorso della vigenza della riduzione dell'aliquota ordinaria dell'Ires (dal 33) al 27, 5 per cento, attuata dall'art. 1, comma 33, lett. e), della legge n. 244/2007 (c.d. "legge Finanziaria per l'anno 2008"), la cui decorrenza è stata disposta ai sensi del successivo comma 34, primo periodo ⁽⁸⁶⁾.

Ciò posto, la modificazione in commento ha fugato opportunamente l'eventualità della realizzazione dei suesposti irrazionali ed indesiderati effetti, decretando che l'obbligatorietà dell'addizionale operi «a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007».

In questo modo, per un verso, è stato evitato che influisca sulla decorrenza della norma la coincidenza o meno del periodo d'imposta con l'anno solare e, per altro verso, si è sincronizzata perfettamente l'entrata in vigore dell'addizionale con quella della riduzione dell'aliquota ordinaria dell'Ires.

Pertanto, nella generalità dei casi (per i contribuenti con annualità impositiva coincidente, appunto, con l'anno solare), il nuovo tributo trova applicazione dal periodo d'imposta 2008 (*rectius*, che inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre 2008).

Orbene, a tal riguardo, conviene rammentare come, in ragione del fatto che l'entrata in vigore della normativa istitutiva *de qua* si è realizzata – per il decreto-legge in data 25 giugno 2008 ⁽⁸⁷⁾ e per la legge di conversione in data

⁽⁸⁵⁾ Invero, come accennato *supra* al par. 2.1.2., se si ipotizza un esercizio sociale "1° settembre-31 agosto", dalla decorrenza fissata dalla norma originaria, cioè il 25 giugno 2008, conseguiva che il prelievo aggiuntivo trovasse applicazione anche per il periodo d'imposta "1° settembre 2007-31 agosto 2008", ovvero sia – *prorata temporis* – in relazione all'anno precedente a quello di vigenza del decreto n. 112.

⁽⁸⁶⁾ Specificatamente: «a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007».

⁽⁸⁷⁾ Vale a dire, ai sensi dell'art. 85, «il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana», avvenuta nel Supplemento Ordinario n. 152/L dell'edizione n. 147 del 25 giugno 2008.

22 agosto 2008 ⁽⁸⁸⁾ – nel corso dell'anno 2008, una siffatta decorrenza integri una ipotesi di retroazione della norma tributaria.

Appare, cioè, chiaro che si è in presenza di una fattispecie impositiva che fa retroagire la propria doverosità all'inizio stesso del periodo d'imposta interessato dall'intervento legislativo, la cui liceità soffre di alcuni fondati motivi di doglianza, non stimandosi invero sufficientemente legittimante la norma di deroga espressa – al principio di irretroattività sancito all'art. 3 dello Statuto del contribuente – che pure il legislatore si è peritato di prevedere.

Ma di tali rilievi si esporrà *infra* al par. 8.2., cui si rinvia per economia e sistematica della trattazione.

In questa sede, vale, tuttavia, in conclusione, osservare come, nella riformulazione della norma di cui all'art. 17 in esame, non si sia tenuto conto delle innovazioni coevamente apportate con l'introduzione dei nuovi commi 17-*bis* e 17-*ter* inerenti all'applicazione del tributo per i soggetti aderenti, rispettivamente, ai regimi di tassazione consolidata e di trasparenza fiscale.

In altri termini, il comma 17 novellato continua a far riferimento unicamente alla disciplina generale dell'addizionale (di cui al comma 16), senza richiamare espressamente le nuove ipotesi impositive (di cui ai menzionati articoli aggiuntivi) connesse all'esercizio dell'opzione per i citati istituti tributari. Ciononostante, non pare affatto peregrino, una volta stabilito che l'addizionale si applica – in generale – a decorrere dal periodo d'imposta 2008, opinare detta decorrenza valevole anche con riferimento alle fattispecie del consolidato e della trasparenza ⁽⁸⁹⁾. A tale soluzione si addiviene, si badi, non tanto per praticità di attuazione del tributo, quanto piuttosto in ossequio ai canoni della coerenza sistematica e della ragionevolezza.

⁽⁸⁸⁾ Vale a dire, ai sensi del comma quarto dell'articolo unico, «il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale», avvenuta nel Supplemento Ordinario n. 196 dell'edizione n. 195 del 21 agosto 2008.

⁽⁸⁹⁾ In senso adesivo, cfr. A. MASTROBERTI, *Manovra d'estate (D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito): addizionale Ires per le imprese del settore energetico in regime di trasparenza*, op.loc.cit.

2.2.5. Implementazione della vigilanza sul divieto di traslazione del tributo.

Nel corso dell'*iter* di conversione, è stata approvata altresì una modificazione ⁽⁹⁰⁾ concernente la tutela della clausola di salvaguardia pro-utenti recata al comma 18, primo periodo, del decreto istitutivo.

All'evidente scopo di assicurare all'organo legislativo l'acquisizione delle informazioni sull'applicazione della normativa concernente il nuovo tributo, nonché in ordine all'attuazione dell'essenziale clausola di garanzia salva-utenti e al funzionamento dello strumentale sistema di vigilanza (oltre che – si ritiene – per ottenere un *feed-back* utile ai fini della successiva indagine circa il connesso andamento del gettito erariale) ⁽⁹¹⁾, al comma 18 si aggiunge un ulteriore periodo, il terzo, comportante la previsione dell'obbligo per l'Autorità per l'energia elettrica e il gas di presentare, entro il 31 dicembre 2008 (*rectius*, di ciascun anno), una «relazione al Parlamento» relativa agli effetti delle disposizioni – di cui al comma 16 – in questione.

Orbene, va segnalato che, dopo la conversione in legge del decreto, l'Autorità ha provveduto alla definizione del quadro regolamentare e metodologico di riferimento, sulla base del quale attivare le necessarie analisi e verifiche.

Attraverso una consultazione degli operatori economici interessati (la n. DCO 31/08) e il contributo del gruppo di lavoro istituito *ad hoc*, l'Autorità è pervenuta all'emanazione della *deliberazione* n. VIS 109/08 dell'11 dicembre 2008 che ha dettato i criteri e le modalità di verifica ⁽⁹²⁾.

L'articolato della stessa prevede, in sintesi, quanto segue:

- la necessità che gli operatori adottino misure gestionali preventive volte ad escludere la possibilità di traslazione sui prezzi al consumo dell'addizionale;

⁽⁹⁰⁾ Emendamento 81.31 a firma dell'on. Fluvi (PD).

⁽⁹¹⁾ Agli operatori economici sottoposti a vigilanza è infatti richiesto di fornire all'Autorità l'indicazione dell'importo corrispondente all'addizionale applicata.

⁽⁹²⁾ Come di accennerà *infra* (par. 7.1., nota 200), tale deliberazione è stata impugnata in sede giurisdizionale amministrativa dagli operatori sottoposti a vigilanza, i quali hanno lamentato diversi profili di illegittimità circa le prescrizioni dettate dall'Autorità di controllo anti-traslazione.

- l'obbligo per ciascun operatore di inviare una dichiarazione del rappresentante legale in cui si attesti di aver adottato ed attuato decisioni e disposizioni gestionali dirette ad escludere la possibilità di traslazione sui prezzi al consumo dell'addizionale, che le stesse sono state portate a conoscenza del personale funzionalmente interessato e che non sono stati accertati casi di violazioni delle medesime da parte del suddetto personale; tale dichiarazione deve essere sottoscritta anche, ove presenti, dagli organi di controllo interno (presidente del collegio sindacale, del comitato per il controllo sulla gestione, del consiglio di sorveglianza, eccetera);
- la necessità di considerare i due ambiti, quello relativo alle dinamiche dei prezzi di vendita e quello relativo alle dinamiche del maggior onere fiscale, tra loro interconnessi e quindi di disporre anche di dati contabili per l'analisi di primo livello;
- la necessità di disporre di dati utili all'analisi di primo livello procedendo, anche in considerazione delle osservazioni pervenute dagli operatori, a una sostanziale semplificazione della modalità di raccolta dei dati contabili attraverso tabelle di semplice compilazione che agevolino la produzione dei medesimi e minimizzino gli oneri per gli operatori;
- l'opportunità di prefigurare per gli operatori interessati una vigilanza basata sull'andamento dei prezzi, laddove siano già presenti, presso altre amministrazioni, anche dati per il monitoraggio degli stessi ⁽⁹³⁾;
- la necessità di esentare dai suddetti adempimenti gli operatori che commercializzano energia elettrica e/o gas, il cui volume di vendita ai clienti in regime di maggior tutela e salvaguardia rappresenti almeno l'80% del totale, posto che le condizioni di erogazione, economiche e commerciali, di detti servizi sono già sottoposte a uno speciale regime di prezzi definito dall'Autorità a tutela degli utenti finali;

⁽⁹³⁾ È il caso, ad esempio, delle compagnie petrolifere e delle società commerciali rientranti nel campione statistico "Prezzo Italia", rilevato dal Ministero dello Sviluppo Economico (MSE), alle quali è data facoltà di trasmettere, in alternativa all'invio dei dati contabili, gli stessi dati forniti per detta rilevazione. La verifica nei loro confronti verrà effettuata sulla base dello "stacco" di ogni singola impresa rispetto allo "stacco UE".

- l'opportunità di rilevare i prezzi praticati da ogni operatore per la vendita dei propri prodotti in coerenza con le componenti economiche esposte nei bilanci e che confluiscono nelle dichiarazioni fiscali, nonché, ai fini dell'interpretazione delle dinamiche che emergeranno dalla rilevazione dei prezzi di vendita, monitorare i prezzi di acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci praticati dai fornitori degli operatori vigilati.

Con provvedimento n. PAS 9/08, datato 29 dicembre 2008, l'Autorità ha ottemperato all'adempimento richiesto, presentando la prevista "Relazione al Parlamento per l'anno 2008".

2.3. La modifica legislativa del 2009: la legge n. 99.

Dopo un *iter* di approvazione definitiva segnato da corpose integrazioni emendative in sede di conversione del provvedimento originario del 2008, la normativa dell'addizionale è stata interessata da una successiva modificazione legislativa nel luglio dell'anno 2009.

Più in particolare, si è intervenuto, *in subiecta materia*, nel contesto del provvedimento orientato a prescrivere nuove «Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia» (c.d. "Collegato Energia"), ovvero la legge 23 luglio 2009, n. 99, pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 136 alla Gazzetta Ufficiale n. 176 del 31 luglio 2009 ed entrata in vigore – in assenza di specificazione, secondo le regole generali ⁽⁹⁴⁾ – in data 15 agosto 2009.

La legge n. 99 ha importato specifiche modificazioni concernenti:

- 1) la misura del prelievo;
- 2) il divieto di traslazione dell'onere dell'addizionale.

⁽⁹⁴⁾ Ai sensi dell'art. 10 (rubricato «Inizio della obbligatorietà delle leggi e dei regolamenti») delle disposizioni preliminari al codice civile, «Le leggi e i regolamenti divengono obbligatori nel decimoquinto giorno successivo a quello della loro pubblicazione, salvo che sia altrimenti disposto».

Delle due, la prima, di carattere sostanziale, risulta senz'altro di significativa rilevanza e di impatto generalizzato; mentre la seconda, di carattere formale, si rivela di valenza delimitata e di importanza secondaria.

2.3.1. Incremento del prelievo.

Nel *corpus* dell'art. 56, rubricato «Editoria», la legge n. 99 ha inserito un comma, il terzo, attraverso cui ha disposto una rimodulazione della grandezza del prelievo, innalzando strutturalmente l'aliquota d'imposta (dai previgenti 5,5) ai «6,5 punti percentuali».

Dalla lettura del secondo comma di tale disposizione, a mente del quale «All'onere derivante dal comma 1 ⁽⁹⁵⁾, pari a euro 70 milioni di euro per ciascuno degli anni 2009 e 2010, si provvede mediante quota parte delle maggiori entrate derivanti dalle disposizioni di cui ai commi 3 e 4», si indovina limpidamente la finalità contingente sottesa all'inasprimento d'aliquota, vale a dire il reperire risorse da destinare alla copertura finanziaria di talune misure in tema di contributi all'editoria.

L'inasprimento dell'addizionale alla misura complessiva del 6,5 per cento porta il prelievo complessivo ai fini dell'Ires (ordinaria più addizionale) in capo agli operatori dei settori energetici interessati dal nuovo tributo all'aliquota totale pari al «34 per cento» (derivante dalla somma tra la percentuale ordinaria del 27,5% e quella addizionale, incrementata, del 6,5%).

Tale aumento complessivo e strutturale del prelievo agli effetti dell'imposta societaria, come si è già avuto modo di segnalare in sede di commento della norma di istituzione medesima dell'addizionale del 2008, oltre

⁽⁹⁵⁾ Il quale recita: «Il regolamento di delegificazione previsto dal comma 1 dell'articolo 44 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, entra in vigore, relativamente ai contributi previsti dalla legge 7 agosto 1990, n. 250, a decorrere dal bilancio di esercizio delle imprese beneficiarie successivo a quello in corso alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del regolamento stesso». Per completezza, si tratta del regolamento approvato con d.p.r. 25 novembre 2010, n. 223, recante «Semplificazione e riordino dell'erogazione dei contributi all'editoria».

al problematica tecnico-legislativa circa l'opportunità di innestare la previsione di tale incremento d'aliquota dell'Ires nella *sedes materiae* propria, ossia l'art. 77 del Tuir, rilancia l'ulteriore questione del mancato coordinamento normativo con le disposizioni sul trattamento tributario, nell'ambito dell'Irpef, dei *dividendi* e delle *plusvalenze* relativi alle partecipazioni "qualificate" (possedute da persone fisiche, imprese individuali e società personali) proprio nelle società oggetto di sovrainposizione. Invero, l'avvenuto incremento della tassazione complessiva dell'Ires al 34 per cento rende anacronistica – nuovamente – la quantificazione dell'attuale misura del 49,72 per cento della quota imponibile di detti componenti positivi di reddito, con conseguente aggravio di onere fiscale in capo ai contribuenti assoggettati all'Irpef derivante dal maggior prelievo sofferto cumulativamente (per Ires e per Irpef) su tali componenti reddituali, rispetto alle altre imprese.

Nondimeno, come già precedentemente rilevato, non appare affatto peregrino immaginare che l'indifferenza normativa sul punto sia sintomo del prefissato proposito di mirare ad una logica impositiva *espansiva*, che sottende una tassazione addizionale omnicomprensiva dei profitti congiunturali del settore energetico, non limitatamente in sede di loro produzione (presso le singole società realizzatrici di questi), bensì anche al momento della relativa distribuzione o circolazione (presso i soci beneficiari ultimi degli stessi guadagni).

Una notazione particolare merita la *decorrenza temporale* di tale incremento impositivo. Al riguardo, va osservato che, mentre la disciplina originaria del nuovo tributo – con aliquota al 5,5 per cento – prevedeva, in deroga espressa al principio di irretroattività *ex* art. 3 dello Statuto del contribuente ⁽⁹⁶⁾, l'applicazione dell'addizionale a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (e, cioè, per i soggetti con periodo

⁽⁹⁶⁾ In virtù del quale, si rammenta, salvo per le norme di interpretazione autentica, «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono».

d'imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2008), diversamente, la disposizione di cui al comma 3 in questione non ha previsto né alcuna deroga alla citata norma statutaria né altra statuizione specifica in merito alla decorrenza stessa degli effetti dell'innalzamento della misura dell'aliquota.

Da tale trama normativa, la medesima amministrazione finanziaria ha ricavato la tesi secondo cui, «anche in linea con valutazioni di gettito effettuate in occasione dell'emanazione delle citate disposizioni, [debba ritenersi] che la nuova aliquota del 6,5 per cento trovi applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 15 agosto 2009 (cioè, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2010). In altri termini, la deroga all'art. 3, comma 1, dello statuto del contribuente prevista dall'art. 81, comma 17, del decreto legge n. 112 del 2008, esplica efficacia solo in relazione al contenuto della norma originaria da esso richiamato – che prevedeva un'aliquota del 5,5 per cento – e non può estendersi automaticamente anche alle modifiche intervenute successivamente»⁽⁹⁷⁾.

Con tale soluzione interpretativa si celebra il *revirement* sul punto da parte dell'amministrazione finanziaria, attesa la smentita che con essa si consuma delle opposte indicazioni fornite in sede di modello di dichiarazione “UNICO 2010 – SC” e relative istruzioni compilative, che postulavano, invece, l'applicazione della nuova aliquota del 6,5 per cento già in relazione al periodo d'imposta 2009⁽⁹⁸⁾.

⁽⁹⁷⁾ Così la circ. n. 35/E, cit., par. 2.

⁽⁹⁸⁾ Tali istruzioni chiariscono, infatti, che nella colonna 9 del rigo RQ50 va indicata «l'imposta dovuta ai sensi del comma 16 dell'art. 81 del decreto legge n. 112 del 2008, come modificato dall'art. 56, comma 3, della legge 23 luglio 2009, n. 99, pari al 6,5 per cento dell'importo della colonna 8». Tuttavia, secondo quanto si legge nel *Report “Analisi dei dati Ires (Anno d'imposta 2009)”*, pubblicato dal Dipartimento delle Finanze, nella sezione Statistiche fiscali - Analisi statistiche del sito *internet* istituzionale (www.finanze.gov.it), «Nel caso di un avvenuto versamento all'aliquota del 6,5 % da parte di un soggetto con periodo d'imposta in corso al 15 agosto 2009, questo potrà evidenziare nel modello Unico 2010 un'eccedenza di versamento da utilizzare in compensazione o a riduzione del versamento dell'acconto. Dall'analisi dei dati emerge che solo pochi soggetti si sono trovati nella condizione di dovere utilizzare l'aliquota del 6,5%».

Non è inutile sottolineare che l'esposto orientamento amministrativo sembra recepire l'opinione in merito dell'Assonime ⁽⁹⁹⁾, che ha peraltro aggiunto la constatazione in base alla quale, nel caso di specie, proprio la circostanza che la predetta deroga al principio di irretroattività della norma tributaria non sia stata replicata in occasione dell'aumento dell'aliquota, dovrebbe rendere evidente che il legislatore non abbia inteso attribuire a tale incremento efficacia di retroazione.

D'altro canto, la stessa Associazione esclude che possa deporre in senso contrario la modalità mediante cui è stato introdotto l'aumento dell'aliquota in esame, e cioè attraverso la modifica della norma che ha istituito l'addizionale (con l'aliquota del 5,5 per cento), la quale – come visto – prevedeva già al suo interno la deroga al predetto principio di irretroattività. Ciò in quanto dallo Statuto del contribuente si evincerebbe che, tanto nella predetta ipotesi – in cui la modifica viene inserita nel testo della norma preesistente – quanto nel caso in cui la modifica ad una norma già esistente venga introdotta attraverso una previsione autonoma ed esterna, la deroga alla previsione statutaria deve risultare espressamente dalla fonte legislativa che introduce la modifica, la qual cosa a tutela della certezza del rapporto tributario e della buona fede.

Del resto, tale Associazione nega che possa assumere rilevanza dirimente la condizione che il gettito derivante dall'innalzamento d'aliquota sia destinato ad assicurare la copertura finanziaria delle coeve misure di sostegno in favore del settore dell'editoria, introdotte con il medesimo provvedimento, che spiegano efficacia a decorrere dal 2009. In questa prospettiva, potrebbe semmai porsi un eventuale problema di copertura finanziaria del predetto intervento di sostegno ⁽¹⁰⁰⁾, ma non può da ciò dedursi che la disposizione tributaria tesa ad

⁽⁹⁹⁾ Espressa – *in nuce* – prima nella circolare n. 47 del 23 novembre 2009, e poi ribadita – più dettagliatamente – nella circolare n. 20 del 15 giugno 2010, par. 2.2.1, 22-23.

⁽¹⁰⁰⁾ Che, d'altronde, ai sensi del comma 2 dell'art. 56 in commento, è garantita altresì con ulteriori entrate erariali ascrivibili ad altra disposizione – *ex* comma 4, in materia di agevolazioni postali per la spedizione di prodotti editoriali (in base a cui il costo unitario delle spedizioni, al quale si rapporta il rimborso in favore della società Poste italiane S.p.A., è pari alla tariffa più conveniente praticata alla propria clientela dalla suddetta società) – recata nel medesimo articolo.

assicurare la copertura finanziaria abbia automaticamente, per questo solo fatto, efficacia di retroazione pur in assenza di un'espressa previsione in tal senso.

Sebbene appaiano condivisibili gli esiti finali delle illustrate argomentazioni, non possono tuttavia sottacersi alcune osservazioni.

In primo luogo, si è dell'avviso che l'intento di non attribuire efficacia di retroazione non traspaia tanto dall'assenza di replica nella disposizione del 2009 della deroga espressa all'art. 3 dello Statuto del contribuente, quanto piuttosto dalla mancanza *tout court* di una previsione in merito alla decorrenza temporale della medesima disposizione, sintomo della volontà di ossequio delle regole generali.

D'altra parte, la volontà di imporre un effetto retroagente ad una norma tributaria non sarebbe necessariamente subordinata alla previsione di una siffatta deroga espressa, bastando all'uopo l'indicazione della decorrenza (retrodatata) ricercata: invero, posto che la norma statutaria assume – nell'attuale configurazione tecnico-legislativa – il medesimo rango, nella gerarchia delle fonti del diritto, della legge ordinaria, con quest'ultima ben può derogarsi alla prima anche in via implicita (*i.e.* non espressa) per effetto del criterio cronologico di soluzione delle antinomie legislative (espresso dal brocardo "*lex posterior derogat legi priori*"). In altre parole, delle due l'una: o il testo statutario ha una posizione di supremazia rispetto alla legge ordinaria, e quindi nessuna deroga, né espressa né implicita, può operarsi con quest'ultima essendo subalterna (in aderenza al criterio gerarchico compendiato nell'adagio "*lex superior derogat legi inferiori*"); oppure lo stesso Statuto ha valenza di legge ordinaria, e allora quest'ultima, se successiva, può derogarlo anche senza necessità di dichiararlo espressamente.

Sicché, nel caso di specie, varrebbe ad escludere l'effetto di retroagente, non già l'omissione di una norma di deroga espressa alla summenzionata disposizione statutaria, bensì la mancata indicazione di una specifica (e

differente rispetto ai principi validi in via generale) decorrenza temporale dell'introducenda norma di aumento dell'aliquota.

In secondo luogo, va considerato come perlomeno contraddittorio, oltre che curioso, si riveli il fatto che, da un canto, si puntelli il convincimento amministrativo – in ordine alla decorrenza dell'aumento dal 2010 – sulle intenzioni del legislatore desumibili dalle stime di gettito dell'addizionale e, dall'altro canto, si disconosca l'efficacia esplicativo-autentica, circa le medesime intenzioni legislative, della norma positiva – presupponente invece la stessa decorrenza già dal 2009 – sulla destinazione finanziaria del relativo gettito erariale.

Ad onor di scienza, non è inutile rimarcare come desti qualche perplessità la genericità dello stesso richiamo amministrativo al presunto allineamento della affermata soluzione interpretativa «con valutazioni di gettito effettuate in occasione dell'emanazione delle citate disposizioni» (e non solo perché si asserisce una riferibilità di tali stime a periodi d'imposta diversi da quelli individuati dalla disposizione sulla copertura finanziaria).

Infatti, va avvisato, in proposito, che – come lamentato in sede di lavori parlamentari ⁽¹⁰¹⁾ – la norma recante l'incremento *de quo*, introdotta nel corso dell'esame al Senato, non era corredata di alcuna relazione tecnica, di talché si erano formulati rilievi circa:

- a) la necessità di fornire adeguati «elementi di quantificazione (...) in ordine agli effetti derivanti dall'aumento di un punto percentuale dell'aliquota dell'addizionale all'imposta sul reddito delle società (IRES) a carico delle imprese petrolifere, alla luce degli ultimi dati disponibili in merito alla redditività delle imprese interessate»;
- b) l'opportunità «che il Governo fornisca una stima delle maggiori entrate conseguenti alle modifiche apportate all'articolo 81, comma 16, del decreto-legge n. 112 del 2008», «al fine di verificare l'idoneità della copertura finanziaria indicata».

⁽¹⁰¹⁾ Cfr. Servizio Bilancio dello Stato della Camera, *Nota di verifica* n. 81 del 17 giugno 2009.

Le deficienze censurate sono state successivamente colmate.

Del resto, una eco di tale integrazione è ravvisabile, *aliunde*, in altri testi e documenti parlamentari disponibili alla pubblica consultazione. Si allude, in particolare, alla documentazione di corredo al Documento di Economia e Finanza 2011 ⁽¹⁰²⁾.

Ebbene, da questa documentazione – che richiama pedissequamente la relazione tecnica alla disposizione in commento – si ricava una indicazione in senso antitetico alle conclusioni cui giunge l'amministrazione finanziaria. Invero, ai fini della ricostruzione – per gli anni 2011 e seguenti – del gettito ascrivibile alla misura *de qua* in base ai dati desumibili dai modelli di versamento F24 aggiornati, nella citata documentazione finanziaria si sottolinea che la relazione tecnica originaria in sede di incremento dell'addizionale dal 5,5 al 6,5 per cento, ipotizzando l'invarianza della base imponibile, aveva stimato un maggior gettito di *competenza per l'anno di imposta 2009* (e successivi) pari a 122 milioni di euro; conseguentemente, posto che – in assenza di acconto nel 2009 – il versamento avviene tutto nell'anno successivo, l'andamento di *cassa per l'anno 2010* (e seguenti) era quantificato nella stessa relazione in 244 milioni di euro (che comprende il versamento dell'intero saldo di competenza del 2009 e degli acconti dello stesso 2010) ⁽¹⁰³⁾.

⁽¹⁰²⁾ Cfr. Senato, Doc. LVII n. 4, Allegati I e II, del 13 aprile 2011, 91.

⁽¹⁰³⁾ Più compiutamente, il menzionato Doc. LVII n. 4 del Senato così si esprime: «La relazione tecnica originaria in sede di incremento dell'addizionale IRES dal 5,5% al 6,5% aveva stimato l'effetto in base ai dati F24 aggiornati a metà settembre 2009. Il gettito relativo al saldo 2008, versato secondo le stesse scadenze previste per il saldo IRES ordinario (giugno/luglio 2009, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare) era stato pari a circa 671 milioni di euro. Tale importo costituiva l'intera imposta di competenza annua 2008, non essendo stato previsto, per tale esercizio, alcun versamento a titolo di acconto. Ipotizzando anche per l'anno di imposta 2009 e successivi una base imponibile analoga (così come operato in sede di RT originaria alla introduzione dell'addizionale del settore energetico) il maggior gettito annuo conseguente all'incremento di un punto percentuale (dal 5,5% al 6,5%) era stimato in circa $671/5,5\% = 122$ milioni di euro di competenza. L'andamento di cassa indicato nella relazione tecnica originaria era pari a 244 milioni di euro. In base ai dati F24 aggiornati è possibile ricostruire la competenza 2009 che risulta pari a 678 milioni di euro; l'incremento di un punto percentuale dell'addizionale energetica ha prodotto un incremento di gettito pari a 104 milioni di euro ($678/6,5$). Utilizzando la stessa metodologia indicata in sede di relazione tecnica si può stimare un effetto di cassa per l'anno 2010 di 208 milioni di euro con una differenza negativa di cassa pari a -36 milioni di euro».

Appare, quindi, nitida la constatazione che il legislatore, d'altronde in fedele accordanza con la norma sulla copertura finanziaria di cui al comma 2 dell'art. 56 in rassegna, nel formulare le valutazioni sul gettito di competenza relative all'anno 2009, abbia inteso considerare quest'ultimo il periodo d'imposta di prima applicazione dell'aliquota dell'addizionale nella incrementata misura del 6,5 per cento ⁽¹⁰⁴⁾.

Ad ogni modo, come si metterà in evidenza in prosieguo (v. *infra*, par. 8.2.), per altre e più generali scie può approdarsi ad invalidare la retroazione, non (solo) della disposizione del 2009, ma addirittura della norma primigenia istitutiva del 2008.

2.3.2. Ancora sul divieto di traslazione dell'addizionale.

La legge n. 99 contiene anche una disposizione mediante cui il legislatore interviene nuovamente sulla disciplina dettata in materia di divieto di traslazione dell'onere dell'addizionale.

Si allude all'art. 27, rubricato «Misure per la sicurezza e il potenziamento del settore energetico», il cui comma 15 reca una integrazione all'articolo 81, comma 18, secondo periodo, del decreto-legge istitutivo n. 112, effettuata mediante l'aggiunta della previsione in base alla quale l'Autorità per l'energia e il gas «dispone per l'adozione di meccanismi volti a semplificare sostanzialmente gli adempimenti cui sono chiamate le imprese con fatturato inferiore a quello previsto dall'articolo 16, comma 1, prima ipotesi, della legge 10 ottobre 1990, n. 287» (in tema di normativa *antitrust*) ⁽¹⁰⁵⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ Concordemente, si posiziona anche il Servizio del Bilancio Senato, *Nota di lettura* n. 110 di agosto 2011.

⁽¹⁰⁵⁾ Tale comma primo recita: «Le operazioni di concentrazione di cui all'articolo 5 devono essere preventivamente comunicate all'Autorità qualora il fatturato totale realizzato a livello nazionale dall'insieme delle imprese interessate sia superiore a cinquecento miliardi di lire, ovvero qualora il fatturato totale realizzato a livello nazionale dall'impresa di cui è prevista l'acquisizione sia superiore a cinquanta miliardi di lire. Tali valori sono incrementati ogni anno

Il legislatore riconosce, in tal modo, un particolar *favor* amministrativo-burocratico a vantaggio delle imprese di dimensione più contenuta, costituite – per espressa norma di legge – da quelle che realizzano un fatturato inferiore a 472 milioni di euro ⁽¹⁰⁶⁾.

In conformità a quanto richiesto dalla legge n. 99, l’Autorità incaricata si è attivata per dar luogo alle modifiche necessarie per ridurre (ulteriormente) gli oneri amministrativi a carico delle società di più ridotte dimensioni, repute meritevoli di una speciale tutela “anti-burocrazia”.

Più in particolare, all’esito della consultazione avviata con la pubblicazione del documento n. DCO 18/09 (finalizzato all’acquisizione di osservazioni e suggerimenti da parte dei soggetti interessati), l’Autorità ha emanato la *deliberazione* 25 novembre 2009, n. *VIS 133/09*, con la quale ha introdotto meccanismi di semplificazione degli adempimenti richiesti agli operatori e adottato le linee guida per la vigilanza di secondo livello.

Quanto alla prima questione, sono stati semplificati gli adempimenti prevedendo la trasmissione dei dati semestrali in un unico invio annuale e senza la ripartizione relativa alle transazioni con società *infra* o *extra*-gruppo, nazionali ed estere.

Relativamente alla seconda problematica, la menzionata deliberazione ha stabilito che il secondo livello:

- riguarderà gli operatori che si sono sottratti in tutto o in parte agli adempimenti richiesti dalla ricordata deliberazione VIS 109/08 e gli operatori che non hanno fornito adeguate motivazioni a fronte di variazioni positive riscontrate negli indicatori di primo livello;
- sarà effettuato nell’ambito di un procedimento individuale finalizzato ad accertare l’eventuale violazione del divieto di traslazione dell’addizionale;

di un ammontare equivalente all’aumento dell’indice del deflatore dei prezzi del prodotto interno lordo».

⁽¹⁰⁶⁾ La soglia di fatturato è stata rivalutata a detto importo dal provvedimento dell’Autorità garante della concorrenza e del mercato n. 21123 del 26 maggio 2010.

- verrà svolto procedendo secondo criteri di priorità basati sulla rilevanza economica, in termini assoluti e relativi, della presunta traslazione dell'addizionale.

2.4. La “Manovra finanziaria di ferragosto” 2011: il decreto-legge n. 138.

Nell'agosto del 2011, ad appena un mese dalla conversione-lampo (ad opera della legge 15 luglio 2011, n. 111) del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, con cui si era attuata, in via d'urgenza, una (ennesima) manovra correttiva di finanza pubblica, il governo è stato costretto, a causa dell'acuirsi della emergenza economica e finanziaria, ad intervenire nuovamente per assicurare la tenuta della finanza pubblica.

Lo ha fatto con l'emanazione del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188 del 13 agosto), dipoi convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 216 del 16 settembre 2011). Tale decreto finanziario integrativo, denominato “Manovra-*bis*” o “di ferragosto”, ha recato «Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo».

Con la Manovra-*bis* sono stati previsti interventi aggiuntivi finalizzati a raggiungere l'obiettivo di *pareggio di bilancio* nel 2013, con un anno di anticipo rispetto a quanto previsto dal “Documento di Economia e Finanza (DEF) 2011”⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Il DEF è stato introdotto dalla legge 7 aprile 2011, n. 39, che ha apportato alcune modifiche alla normativa di contabilità e finanza pubblica (di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196) conseguenti alla recente introduzione, a livello comunitario, di moduli decisionali ed operativi tesi a favorire, nell'ambito del cosiddetto “semestre europeo”, un più intenso coordinamento *ex ante* delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri della UE ed una più stretta sorveglianza in campo fiscale e macro-economico.

I contenuti specifici del DEF sono articolati in tre sezioni. La *prima sezione* reca lo schema del “Programma di stabilità” (*Italy's Stability Programme*), nell'ambito del quale sono illustrate, tra l'altro, le previsioni di finanza pubblica di lungo periodo e gli interventi che s'intende adottare per garantirne la sostenibilità, con un'indicazione di massima anche delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere gli obiettivi; la *seconda sezione*, contenente “Analisi e tendenze della Finanza pubblica” e l'allegata “Nota metodologica sui criteri di formulazione delle

In particolare, le nuove misure hanno integrato e – in parte – modificato, anticipandone gli effetti, quelle contenute nella precedente manovra di cui al succitato decreto n. 98 ⁽¹⁰⁸⁾.

Invero, una siffatta necessità è scaturita dall'eccezionale situazione di crisi internazionale e di instabilità dei mercati, che ha ineludibilmente indotto il governo ad assumere interventi suppletivi per la stabilizzazione finanziaria e per il contenimento della spesa pubblica, i quali, integrandosi – per l'appunto – con quanto già previsto da detto decreto n. 98, hanno puntato ad anticipare di un anno il raggiungimento dei prefissati obiettivi finanziari di bilancio ⁽¹⁰⁹⁾.

E' appena il caso, per completezza informativa, di soggiungere che per la salvaguardia di tali obiettivi si è dipoi reso necessario un ulteriore intervento finanziario di consolidamento dei conti pubblici, messo in atto con il decreto-

previsioni tendenziali”, reca, invece, una serie di dati e informazioni in ordine agli andamenti macroeconomici che in larga parte il Governo era in passato tenuto a fornire nell'ambito della “Relazione sull'economia e la finanza pubblica” e nella “Decisione di finanza pubblica”; la *terza sezione* reca, infine, lo schema del “Programma Nazionale di Riforma” (*National Reform Programme*), che costituisce il documento strategico che, in coerenza con il Programma di Stabilità, definisce gli interventi da adottare per il raggiungimento degli obiettivi nazionali di crescita, produttività, occupazione e sostenibilità delineati dalla nuova Strategia “Europa 2020”. In particolare, il “DEF 2011” è stato deliberato dal Consiglio dei ministri il 13 aprile 2011 ed approvato in via definitiva dal parlamento in data 5 maggio 2011.

⁽¹⁰⁸⁾ Come dettagliatamente evidenziato dal Servizio del Bilancio del Senato e Servizio Bilancio dello Stato della Camera, *dossier* n. 12 di agosto 2011, il quadro programmatico delineato nel DEF 2011 (e segnatamente nel relativo Programma di Stabilità), oggetto della raccomandazione del 7 giugno 2011 della Commissione europea, indicava un percorso di riduzione dell'indebitamento netto tale da consentire di raggiungere nel 2014 l'obiettivo (di convergenza verso il “*close to balance*”) di quasi pareggio del saldo (-0,2 per cento). Nel 2011 e 2012 gli obiettivi programmatici coincidevano con i saldi tendenziali (-3,9 per cento e -2,7 per cento), che scontavano gli effetti delle manovre di consolidamento adottate negli esercizi precedenti. Nel biennio successivo il raggiungimento degli obiettivi implicava, secondo il DEF, una manovra correttiva di 1,2 punti di PIL nel 2013 e di circa 2,3 punti cumulati nel 2014. Al raggiungimento di tali obiettivi era diretto il decreto-legge n. 98/2011 che, nel testo modificato dalla legge di conversione (legge n. 111/2011), determinava un effetto di riduzione dell'indebitamento netto pari all'1,4 per cento del PIL nel 2013 e al 2,7 per cento nel 2014, a fronte di un effetto più limitato (0,1 per cento e 0,3 per cento) nel biennio 2011-2012.

⁽¹⁰⁹⁾ Infatti, la manovra integrativa oggetto del decreto n. 138 in esame determina un ulteriore contenimento dell'indebitamento netto pari all'1,1 per cento del PIL nel 2012, all'1,5 per cento nel 2013 e allo 0,4 per cento nel 2014. L'effetto cumulato delle due manovre consentirebbe di raggiungere il pareggio di bilancio nel 2013 e di rafforzare gli effetti sul 2014. L'indebitamento netto evidenzerebbe un significativo miglioramento, scendendo al -1,3 per cento del PIL nel 2012; nel biennio successivo, il saldo diventerebbe positivo e si posizionerebbe allo 0,2 nel 2013 e allo 0,5 per cento nel 2014 (cfr. Servizio del Bilancio del Senato e Servizio Bilancio dello Stato della Camera, *dossier* n. 12, cit.).

legge 6 dicembre 2011, n. 201 ⁽¹¹⁰⁾, ribattezzato dallo stesso promotore “decreto salva-Italia” ⁽¹¹¹⁾.

⁽¹¹⁰⁾ Come evidenziato dal Servizio del Bilancio del Senato e Servizio Bilancio dello Stato della Camera, nel *dossier* n. 15 di dicembre 2011, con la presentazione della Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza 2011, il 22 settembre 2011, il governo delineava i saldi di finanza pubblica relativi al quadriennio 2011-14 sulla scorta delle correzioni disposte attraverso i citati decreti-legge di luglio e agosto (*i.e.* d.l. n. 98/2011 e d.l. n. 138/2011) e in un contesto di peggioramento della situazione economica e delle prospettive dei mercati finanziari. A partire da allora, sia il quadro di economia reale che i mercati finanziari hanno registrato un ulteriore significativo peggioramento. Per quanto riguarda il primo aspetto, l'ultimo trimestre 2011 non ha offerto segnali rassicuranti ed ha, anzi, marcato un notevole peggioramento. I dati via via elaborati hanno segnalato andamenti negativi sul fronte tanto della produzione (revisioni del PIL per il secondo trimestre, dati sulla produzione industriale, etc.), quanto della fiducia (indicatori di inchieste congiunturali su imprese e famiglie). In tale contesto, sui mercati monetari e finanziari l'incertezza è fortemente cresciuta e si sono ulteriormente allargati gli *spread* tra i rendimenti degli strumenti finanziari dei Paesi più periferici, tra cui l'Italia, e quelli della Germania. Il principale indicatore di tensione, cioè il differenziale tra Btp italiani e *Bund* decennali tedeschi, che nei valori medi mensili era stato, ancora a giugno 2011, pari a 173 punti base ed era poi salito sui 366 punti nei valori medi del mese di settembre, aumentava ulteriormente ad ottobre e novembre fino a superare i 570 punti e collocarsi poi, agli inizi di dicembre, sui 451 punti. Nello stesso periodo veniva parimenti crescendo il rischio del mercato bancario, su cui influivano anche le decisioni circa la ricapitalizzazione previste dalle nuove disposizioni regolamentari (cosiddetta Basilea 3; cfr. raccomandazioni della *European banking authority* – *EBA* – del 26 ottobre e dell'8 dicembre 2011). Tale rischio si rifletteva sulle quotazioni azionarie di comparto, le quali cadevano a livello globale, ma, in misura più significativa, in Italia, soprattutto a causa della notevole quantità di titoli di Stato detenuti nei portafogli delle banche del nostro Paese. Le interconnessioni tra mercati sovrani e mercati bancari portavano ad una situazione di incertezza, di elevata quotazione del rischio di controparte e, di conseguenza, alla rarefazione degli scambi sui mercati interbancari e all'ingrosso con un prosciugamento della liquidità, difficoltà di *funding* da parte delle banche europee e correlati rischi di riduzione dell'offerta di credito. Si configurava, in tal modo, il pavento di un avvitamento: i rischi connessi alla finanza pubblica generano problemi di tenuta del sistema bancario, quindi scarsa offerta di credito e processo di *deleveraging*, e dunque minore crescita dell'economia ed ulteriore peggioramento dei *deficit* pubblici. Per far fronte alla difficoltà di finanziamento delle banche e allentare le tensioni sui mercati finanziari, mitigando gli effetti sull'offerta di credito alle famiglie e alle imprese, la BCE interveniva, in questi mesi, da un lato, riducendo i tassi sulle operazioni di rifinanziamento principali, e, dall'altro, promuovendo l'accordo (il 30 novembre 2011, con la *Federal Reserve* e le banche centrali di Canada, Inghilterra, Giappone e Svizzera) diretto a fornire liquidità in dollari a basso costo alle banche centrali europee. La stessa Banca centrale proseguiva, inoltre, con operazioni di acquisto di titoli di Stato sul mercato secondario: dal maggio 2010 al dicembre 2011 l'acquisto complessivo ascende a circa 208 miliardi di titoli. Nonostante tali interventi, il costo di collocamento dei titoli di Stato italiani registrava le forti tensioni presenti sui mercati secondari e sugli altri segmenti del mercato finanziario. Pur non registrando problemi in termini di partecipazione, le aste scontavano un aumento di prezzo, mentre si osservava, al contempo, una rapida risalita dei tassi a breve (il rendimento dei Bot a 6 mesi passava dal 3,07 dell'asta di settembre 2011 al 6,50 per cento dell'asta del successivo novembre).

Ebbene, l'emanazione del decreto-legge n. 201/2011 nasce proprio alla luce ed a causa della descritta evoluzione peggiorativa del quadro macroeconomico e finanziario; gli interventi adottati, che comportano una correzione dell'indebitamento netto delle Pubbliche amministrazioni per 20,2 miliardi nel 2012, 21,3 miliardi nel 2013 e 21,4 miliardi nel 2014, sono

Orbene, nel contesto del decreto n. 138 in commento, ha trovato posto una disposizione, l'art. 7, rubricata «Attuazione della disciplina di riduzione delle tariffe elettriche e misure di perequazione nei settori petrolifero, dell'energia elettrica e del gas»⁽¹¹²⁾, con la quale si è provveduto ad apportare talune significative modificazioni alla normativa inerente all'addizionale *de qua*.

Con essa si è inciso profondamente sulla disciplina sostanziale del tributo, sia ampliandone l'area soggettiva e il perimetro oggettivo di applicazione, sia innalzandone – ancora una volta – il tasso d'imposta.

2.4.1. *L'ampliamento dell'area soggettiva di applicazione.*

Alla lettera a) del comma 1 è assegnato il compito, sostanzialmente, di dilatare l'alveo soggettivo di applicazione dell'addizionale.

Tale estensione operativa è effettuata seguendo due direzioni.

In primo luogo, si interviene sul parametro quantitativo relativo al volume di ricavi rilevanti, individuato al comma 16 dell'art. 81 del decreto n. 112 istitutivo del tributo, abbassando la soglia (dai pregressi 25 milioni di euro) a «10 milioni di euro», di talché risultino assoggettati al maggior prelievo tutti

diretti, come indicato dal governo nella *Relazione* al Parlamento, presentata dall'esecutivo contestualmente a detto ulteriore decreto finanziario (cfr. DOC LVII, n. 4-ter, redatto in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 10-bis, comma 6, della legge di contabilità e finanza pubblica n. 196/2009), per l'appunto, a consolidare e mettere in sicurezza gli obiettivi in precedenza fissati e concordati in sede europea.

⁽¹¹¹⁾ Così lo ha denominato il neo-Presidente del Consiglio dei ministri (a composizione "tecnica") Mario Monti in sede di conferenza stampa di presentazione tenutasi domenica 4 dicembre 2011. Per la verità, tale provvedimento, per il suo incisivo impatto socio-economico, si è meritato la comune e meno nobile definizione di "decreto lacrime e sangue".

⁽¹¹²⁾ La rubrica della disposizione risente, evidentemente, della primigenia formulazione dell'art. 7, atteso che – come si evince chiaramente dalla *relazione governativa* al disegno di legge di conversione del decreto n. 138 (cfr. *atto* Senato n. 2887, 25) – il riferimento alla «disciplina di riduzione delle tariffe elettriche» era coordinato con un comma, il primo, dipoi stralciato, inteso ad apportare una correzione all'impatto in bolletta delle tariffe elettriche, sotto forma di modifiche al decreto-legge 25 novembre 2008, n. 185 (Recante «Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale», convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2).

gli operatori economici che abbiano conseguito nel periodo d'imposta precedente un volume di ricavi superiore al nuovo limite di 10 milioni di euro.

In secondo luogo, al fine di procurare una sorta di clausola di garanzia in favore dei contribuenti, si inserisce un ulteriore requisito quantitativo di applicazione, concernente la condizione che il soggetto interessato abbia realizzato, sempre in tale pregressa annualità impositiva, «un reddito imponibile superiore a 1 milione di euro». Cosicché, per divenire soggetti passivi dell'aggravio fiscale, oltre a sconfinare la predeterminata soglia di ricavi, occorre altresì aver superato almeno il prestabilito margine minimo di ricavi.

Si tratta, con nitida evidenza, di due condizioni di tipo concorrente, nel senso che è necessaria la compresenza di entrambe per integrare il presupposto soggettivo-quantitativo della fattispecie d'imposta.

Con il rafforzamento dell'assetto quantitativo, si è opinato opportuno e più equo ancorare l'applicazione dell'addizionale a due parametri numerici, uno collegato alla profittabilità (lorda) dell'attività esercitata (*i.e.* volume di ricavi), uno connesso alla redditività (netta) della gestione d'impresa (*i.e.* reddito imponibile).

Se, da un lato, con l'abbassamento della soglia dei ricavi, si estende l'area potenziale di attrazione al prelievo, dall'altro, con la previsione di un limite minimo di reddito tassabile, si limita tale spinta gravitazionale: il combinato agire delle due forze, di segno opposto, tende così, in definitiva, a temperare l'esigenza erariale di incremento della base imponibile complessiva dell'addizionale.

Tuttavia, nonostante la guarentigia offerta, non può mancarsi di rilevare come la diminuzione del parametro del volume di ricavi sussume all'alveo applicativo del sovraccarico tributario la moltitudine di soggetti economici di piccole e medie dimensioni (specie dediti alla commercializzazione) che, per struttura ridotta e posizionamento a valle della filiera, e diversamente dai grandi operatori del settore in grado (almeno in astratto) di beneficiare delle fluttuazioni delle materie prime, possono incidere in modo estremamente

marginale sulla dinamica di formazione dei prezzi al consumo. Siffattamente, svilendo quelle stesse ragioni di equità e ragionevolezza che avevano ispirato proprio la fissazione della soglia di ricavi a 25 milioni di euro, contro l'ipotesi – appunto di 10 milioni di euro – prospetta nella bozza originaria del decreto istitutivo n. 112.

2.4.2. *La dilatazione del perimetro oggettivo di operatività.*

Le disposizioni recate dalle lettere b) e c) del comma 1 in esame intervengono sul parametro *qualitativo* di applicazione del nuovo tributo contemplato anch'esso al comma 16 dell'art. 81 istitutivo, ovvero sia la ricognizione dei settori di attività al cui espletamento è subordinato l'assoggettamento all'aggravio impositivo.

In particolare, dopo la ridefinizione del catalogo degli operatori economici suscettibili dell'inasprimento tributario, operata in sede di conversione in legge del decreto primigenio n. 112 per lumeggiare i molteplici coni d'ombra circa la sussumibilità al prelievo dei soggetti "multiattività" nonché per agevolare (*rectius*, escludere) taluni settori economici dell'industria dell'energia elettrica "verde", tali lettere b) e c) si occupano nuovamente dei confini oggettivi di operatività, riformulando l'inventario dei soggetti passivi dell'addizionale.

A fronte della logica di *favor* perseguita nella predetta originaria sede, le misure previste nelle disposizioni in rassegna assumono, invece, carattere preminentemente peggiorativo, attesa la loro azione di ampliamento del novero delle attività economiche rilevanti ai fini dell'attuazione dell'addizionale. Ne risulta, così, *quoad effectum*, un'attitudine estensiva della platea dei soggetti sovraimponibili.

Più in dettaglio, con la lettera b), si attuano due interventi: per un verso, si modifica la lettera c) del citato comma 16 dell'art. 81; per altro verso, si

introduce – di seguito alla c) – una nuova lettera recante un ulteriore ambito oggettivo di operatività del prelievo.

Quanto al primo punto (la modifica), sebbene si sostituisca interamente la testé menzionata lettera c), nella sostanza se ne integra semplicemente l'enunciato con la previsione di altre tre attività connesse all'*industria dell'energia elettrica*, di talché il nuovo elenco dei settori incisi dall'aliquota aggiuntiva si rivela così composto: «produzione, *trasmissione e dispacciamento, distribuzione o commercializzazione dell'energia elettrica*» (corsivo aggiunto).

In proposito, si segnala che il *sistema elettrico nazionale* si articola in tre fasi: produzione, trasmissione e distribuzione di energia elettrica.

Della produzione di energia elettrica si è già fatto cenno *supra*, al par. 2.1.1.3. In questa sede, vale la pena soffermarsi sinteticamente sulle ultime due fasi.

La “trasmissione” di energia elettrica è il passaggio intermedio tra la produzione e la distribuzione agli utilizzatori dell'energia elettrica. Essa viene attuata con l'appoggio ad una infrastruttura di rete qual è la rete di trasmissione elettrica. Tale rete di trasmissione comprende, oltre agli elettrodotti operanti a tensioni di centinaia di migliaia di *volt* in corrente alternata o continua, interruttori, trasformatori e strumenti di misura per operazioni di controllo e gestione ⁽¹¹³⁾.

In ingegneria elettrica, inoltre, la “distribuzione” elettrica rappresenta l'ultima fase nel processo di consegna dell'elettricità all'utente finale, dopo la produzione e la trasmissione, e si realizza attraverso un'infrastruttura di rete tipica qual è la rete di distribuzione elettrica. Generalmente, detta rete comprende linee elettriche ad *alta tensione* (tra i 60 e 400 kV), linee a *media*

⁽¹¹³⁾ In Italia, la trasmissione di energia elettrica ad alta tensione (380 kV - 220 kV - 150 kV) è la funzione che svolge Terna s.p.a., utilizzando linee, stazioni elettriche e di trasformazione, cioè gli elementi che compongono la Rete di trasmissione, un insieme di oltre 63.000 km di linee possedute e gestite da tale società. Tra i principali azionisti della società figurano: Cassa Depositi e Prestiti al 29,85%, Enel al 5,1%, Romano Minozzi al 4,9%, *BlackRock Inc.* al 2,1%, Assicurazioni Generali al 2,0%, *Pictet Funds (Europe) SA* al 2,0%; il restante 54,1% circa è ripartito tra altri investitori istituzionali e *retail* (dati al 12 ottobre 2011; fonte: sito *internet www.terna.it*).

tensione (tra i 10 e i 20 kV) e linee a *bassa tensione* (inferiore a 1000 V, normalmente 400 V), impianti di trasformazione AT/MT (cabine primarie), trasformatori su pali o cabine elettriche a media tensione (cabine secondarie), sezionatori ed interruttori, strumenti di misura.

Infine, l'ulteriore settore previsto dalla novella legislativa, ossia il "dispacciamento", si riferisce all'attività diretta ad impartire disposizioni per l'utilizzazione e l'esercizio coordinato degli impianti di produzione, della rete di trasmissione e dei servizi ausiliari. In altre parole, non potendosi l'energia elettrica immagazzinarsi, è necessario produrre, istante per istante, la quantità di energia richiesta dall'insieme dei consumatori (famiglie e aziende) e gestirne la trasmissione in modo che l'offerta e la domanda siano sempre in equilibrio, garantendo così la continuità e la sicurezza della fornitura del servizio. La gestione di questi flussi di energia sulla rete si chiama, per l'appunto, dispacciamento ⁽¹⁴⁾.

Quanto al secondo punto (l'introduzione), successivamente all'anzidetta lettera c), si inserisce la nuova lettera c-bis) riguardante l'*industria del gas*, a mente della quale risultano assoggettati al sovraccarico fiscale altresì i seguenti settori: «trasporto o distribuzione del gas naturale».

Il "trasporto" del gas naturale consiste nella conduzione del gas naturale dal luogo di produzione o dai campi di stoccaggio fino alla rete di distribuzione locale, attraverso la rete di gasdotti (rete di trasporto).

Esso rappresenta una fase molto importante della filiera, sia per gli ingenti costi previsti per i *player* del settore, sia per i cambiamenti cui si sta assistendo negli ultimi tempi. Il trasporto tradizionale del gas naturale avviene tramite una rete di gasdotti ad alta e media pressione e a largo diametro, le cosiddette pipeline, che varcano il territorio di diversi Paesi o le tratte di mare

⁽¹⁴⁾ Tale attività è svolta, in Italia, sempre da Terna s.p.a. La gestione in tempo reale del sistema elettrico italiano, interconnesso con quello europeo, viene svolta attraverso un sistema di controllo altamente tecnologico, che fa capo al Centro nazionale di controllo, il cuore del sistema elettrico italiano, dove, in un "*bunker*" dell'energia con oltre 100 schermi di controllo e un *wallscreen* di 40 metri quadrati, monitora 293 linee, tra cui 9 interconnessioni con l'estero, 3 cavi sottomarini e 281 linee nazionali a 380 kV (ulteriori informazioni di dettaglio, sono visibili sul sito *internet www.terna.it*.

che li separano. Ma questa forma di trasporto ha incontrato spesso forti difficoltà a causa sia dei conflitti geopolitici dei territori attraversati dai gasdotti sia della limitata portata delle pipeline tradizionali soprattutto nei periodi di forte aumento della domanda. In Italia, circa il 97% della rete di gasdotti ad alta pressione è posseduta da una sola società ⁽¹¹⁵⁾. Si tratta di un monopolio “di fatto” a cui hanno contribuito, da un lato, la specifica storia del settore nel nostro Paese e, dall’altro, i costi notevoli che sarebbero necessari per costruire altre pipeline ed entrare nel mercato in maniera competitiva. Per questi motivi, sempre più di frequente, si è deciso di fare ricorso al trasporto via nave del gas naturale liquefatto, o GLN. In questo caso, il gas naturale è liquefatto a basse temperature in apposite cisterne, per essere trasportato nel Paese di destinazione tramite navi. Qui si procede alla “rigassificazione” della sostanza, tramite appositi impianti. In questo modo, è stata favorita una maggiore concorrenza dal lato dell’offerta attraverso l’accesso al mercato di nuovi *competitor*.

La “distribuzione” del gas naturale, da ultimo, consiste nel servizio di vettoriamento del gas attraverso le reti di gasdotti locali, a partire dai punti di consegna presso i c.d. “*city-gates*”, cabine per il prelievo gas, fino ai punti di riconsegna presso i clienti finali, famiglie o imprese ⁽¹¹⁶⁾.

L’estensione dello spettro oggettivo di azione del prelievo aggiuntivo ai richiamati ulteriori settori dell’industria del gas sembra, quindi, denotare il chiaro proposito di ricondurre all’addizionale le attività “ausiliarie” (alla produzione e commercializzazione) in precedenza escluse, già individuate

⁽¹¹⁵⁾ Vale a dire Snam Rete Gas s.p.a.

⁽¹¹⁶⁾ Attraverso la società controllata Italgas s.p.a., Snam Rete Gas s.p.a. risulta altresì *leader* in Italia nel settore della distribuzione del gas metano su reti urbane (talmente *leader* da apparire, secondo l’Autorità garante della concorrenza, in sentore di – abuso di – “posizione dominante”; cfr. l’intervento a firma F. Re., *Italgas, dall’Antitrust multa da 4,6 milioni*, in *Il Sole 24 Ore* del 21 dicembre 2011). Come si legge sul sito *internet www.snamretegas.it*, quest’ultima, svolge tale attività avvalendosi di un sistema integrato di infrastrutture, in larga parte di proprietà, composto dalle cabine per il prelievo del gas dalla Rete di Trasporto, dagli impianti di riduzione della pressione, dai 49.973 km di reti di trasporto locale e di distribuzione e dai punti di riconsegna (apparecchiature tecniche su cui sono posti i misuratori presso i clienti finali - famiglie, imprese commerciali e del terziario o piccole imprese industriali).

esemplificativamente dall'amministrazione finanziaria ⁽¹¹⁷⁾, (oltre che nello stesso trasporto, altresì) nello stoccaggio e nella rigassificazione del gas naturale.

In aggiunta, è appena il caso di evidenziare che il legislatore della novella non si è peritato di inserire il riferimento alla nuova lettera c-bis) anche nel secondo comma dell'art. 16 in commento, recante la norma di esclusione dal prelievo aggiuntivo in favore dei soggetti "marginali". Ciononostante, tale lacuna non sembra idonea a produrre effetti sostanziali, dovendo invero riconoscersi in essa un mero e veniale *deficit* di coordinamento normativo.

Proseguendo nella disamina del comma 1 dell'art. 7 in rassegna, si avverte che esso 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»).

Invero, la lettera c) di detto comma 1 sopprime *tout court* la disposizione di esclusione dall'addizionale – inerente all'ambito oggettivo appena dinanzi ricordato – prevista al terzo periodo del comma 16 dell'art. 85.

Orbene, con riferimento alla dilatazione oggettiva realizzata – dalla lettera b) del comma 1 in questione – relativamente ai settori dell'*energia elettrica e del gas*, giova segnalare come, secondo la *relazione tecnica* al disegno di legge di conversione del decreto n. 138 *de quo* ⁽¹¹⁸⁾, l'estensione dell'applicazione del prelievo supplementare anche alle imprese che "trasportano" e "dispacciano" l'energia interessa – come già si è messo in luce – «in pratica *TERNA*, che ha avuto ricavi nel 2010 di 1,5 miliardi di euro, con un utile netto di 434 milioni di euro e *SNAMRETEGAS*, che ha avuto nel primo semestre 2011 ricavi per 1.744 milioni di euro, con un utile operativo di 986 milioni di euro e un utile netto di 576 milioni».

⁽¹¹⁷⁾ Cfr. circ. n. 35/E, cit. par. 3.2.

⁽¹¹⁸⁾ Cfr. *atto* Senato n. 2887, 67.

Per ciò che, invece, concerne l'elisione della norma di esclusione in favore dei *produttori di energia verde* (biomasse e di fonte solare fotovoltaica o eolica), nella *relazione governativa* al summenzionato disegno di legge di conversione, dopo aver ricordato che «lo sviluppo delle fonti rinnovabili elettriche potrebbe superare nel 2011 una spesa complessiva per oltre 6 miliardi di euro, di cui circa 4,5 miliardi per il solo fotovoltaico», si è, più in generale, lamentata «la distorsione territoriale delle allocazioni attualmente presente nel paese, che vede la maggior parte delle installazioni di impianti da fonti rinnovabili (oltre il 70%) installate nel centro sud del paese, mentre il costo complessivo viene socializzato a livello nazionale sulla base dei consumi».

In altri termini, l'abolizione del beneficio dell'esclusione mirerebbe, in via di fatto (e non in via di diritto, come pure una parte della relazione governativa parrebbe adombrare), a conseguire quello sgravio del sistema industriale nelle aree del Paese diverse dal centro-sud, cui avrebbe dovuto tendere la suddivisione in macrozone prevista nell'art. 3 del decreto-legge n. 185/2008 (conv., con modific., dalla legge n. 2/2009) ⁽¹¹⁹⁾.

L'espunzione *de qua* ha ingenerato motivate perplessità in quanti ravvisano nella sconfessione del *favor* legislativo per le produzioni energetiche “verdi” una miopia politico-industriale ed una insensibilità eco-ambientale, a fronte invece del sostegno e dell'impulso che andrebbero conferiti a tali attività in ragione di fondamentali esigenze di tutela e salvaguardia dell'ambiente ⁽¹²⁰⁾.

In proposito, si è tuttavia, più maliziosamente e criticamente, annotato come, in realtà, l'abolizione della disposizione agevolativa in questione sia rivelatrice delle contorsioni della normativa generale dell'addizionale: avendo le produzioni energetiche virtuose ottenuto in passato elevati sussidi, rivelatisi dipoi eccessivamente generosi, l'applicazione ad esse del prelievo

⁽¹¹⁹⁾ Vedasi Servizio studi del Senato, *scheda di lettura* n. 305/I di agosto 2011.

⁽¹²⁰⁾ G. ANDREANI - I. AVANZINI, *Permangono le perplessità sulla Robin Tax dopo le modifiche della Manovra-bis*, cit., 2817.

supplementare sarebbe un modo indiretto ed improprio per riprendersi i fondi degli incauti sussidi a suo tempo elargiti ⁽¹²¹⁾.

Da ultimo, va rilevato che il successivo comma 2 dell'art. 7 in rassegna, in aderenza all'esigenza di incrementare la base imponibile del tributo al fine di assicurare un gettito erariale eccezionale in tempo di crisi finanziaria, fissa l'*efficacia temporale* della complessiva espansione dei soggetti passivi dell'addizionale dinanzi delineata, in deroga all'art. 3 dello Statuto del contribuente, «a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010».

Pertanto, in linea generale (ovverosia per i contribuenti aventi un periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), tale estensione soggettiva-oggettiva opera a decorre dall'annualità impositiva 2011 (*rectius*, che inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre 2011).

A tal riguardo, conviene marcare come, posto che l'entrata in vigore della predetta estensione si è realizzata – per il decreto-legge n. 138 in data 13 agosto 2011 ⁽¹²²⁾ e per la legge di conversione in data 17 settembre 2011 ⁽¹²³⁾ – nel corso dell'anno 2011, una siffatta decorrenza integri una (ennesima) ipotesi di retroazione della norma tributaria.

La valenza retroagente della citata norma, suffragata dalla previsione della menzionata norma derogatoria espressa al principio di irretroattività *ex* art. 3 dello Statuto, peraltro, sembrerebbe ricavarsi anche sulla scorta delle indicazioni formulate dalla stessa amministrazione finanziaria ⁽¹²⁴⁾ con riferimento al primo intervento espansivo riguardante l'addizionale, cioè l'aumento della misura dell'aliquota al 6,5 per cento operato dalla legge n. 99 del 2009 (di cui è cenno *supra* al par. 2.3.1.).

⁽¹²¹⁾ Di questo avviso, F. GALIMBERTI, *La «Robin tax» non centra il bersaglio*, in *Il Sole 24 Ore* del 30 agosto 2011.

⁽¹²²⁾ Ossia, ai sensi dell'art. 20, «il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana», avvenuta nell'edizione n. 188 del 13 agosto 2011.

⁽¹²³⁾ Ossia, ai sensi del comma sesto dell'articolo unico, «il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale», avvenuta nell'edizione n. 216 del 16 settembre 2011.

⁽¹²⁴⁾ Cfr. circ. n. 35/E, cit., par. 2.

Ebbene, nonostante il legislatore si sia preoccupato di corredare la disposizione di una norma di deroga espressa al principio statutario di irretroattività, non può esimersi dall'agitare comunque taluni motivati elementi di lagnanza circa la liceità della decorrenza fissata. Ma di tali rilievi si tratterà *infra* al par. 8.2.

2.4.3. Il nuovo aumento dell'aliquota d'imposta.

Sempre in conformità alla filosofia di fondo ispiratrice dell'adozione del provvedimento –oggetto di indagine – recante la *Manovra-bis*, ravvisabile evidentemente nel reperimento straordinario di ulteriori risorse finanziarie atte a mettere in sicurezza i conti pubblici statali, il comma 3 dell'art. 7 in analisi dispone un incremento della misura del nuovo tributo.

Sotto il profilo quantitativo, si tratta di un inasprimento del sovraccarico fiscale molto significativo, dal momento che l'aliquota dell'addizionale – già innalzata nel 2009, da un anno all'altro, dall'originario 5,5 al 6,5 per cento – «è aumentata di 4 punti percentuali», raggiungendo, quindi, la misura complessiva pari al *10,5 per cento*.

Con questo ulteriore rialzo, il prelievo complessivo ai fini dell'Ires (a titolo ordinario e addizionale) in capo agli operatori dei settori energetici tassati raggiunge l'aliquota totale pari al “38 per cento” (dato dalla somma tra la percentuale ordinaria del 27,5% e quella addizionale, appunto, del 10,5%).

In ordine all'illustrato aumento complessivo del prelievo ai fini dell'imposta societaria, come già avvertito con riferimento all'istituzione stessa dell'addizionale nel 2008 e al primo incremento d'aliquota del 2009, si ripropone la questione del difetto di coordinamento normativo correlato al trattamento tributario, nell'ambito dell'Irpef, dei *dividendi* e delle *plusvalenze* relativi alle partecipazioni “qualificate” (possedute da persone fisiche, imprese individuali e società personali) proprio nelle società interessate dalla

sovraimposizione. Difatti, l'avvenuta lievitazione della tassazione complessiva dell'Ires al 38 per cento vulnera – ancora una volta – la parametrizzazione dell'attuale misura del 49,72 per cento della quota imponibile di detti componenti positivi di reddito, con conseguente penalizzazione a discapito dei contribuenti assoggettati all'Irpef derivante dal maggior onere fiscale patito cumulativamente (Ires più Irpef) su tali componenti reddituali, rispetto alle altre imprese.

Tuttavia, come si è in precedenza già accennato, è supponibile che la negligenza legislativa sul punto sia ascrivibile al ricercato intento di perseguire una logica impositiva *espansiva*, implicante un aggravio fiscale esteso dei profitti congiunturali del settore energetico, non limitatamente in sede di loro produzione (presso le singole società realizzatrici di questi), bensì anche al momento della relativa distribuzione o circolazione (presso i soci beneficiari ultimi degli stessi guadagni).

Computisticamente, tale elevazione (del 4 per cento), rispetto alla pregressa aliquota (pari a 6,5 per cento), costituisce un appesantimento del prelievo aggiuntivo superiore al 60 per cento ($4/6,5 = 62\%$).

E' chiaro che un siffatto peggioramento tributario è avvertito in maniera parossistica dagli operatori economici sino a quel momento esclusi dall'ambito soggettivo di attuazione del tributo (tra, cui, a mò d'esempio, i produttori di energia "verde"), i quali si trovano in tal modo ad essere novellamente assoggettati ad una intensificazione impositiva pari, *tout court*, alla espansa misura definitiva del 10,5 per cento.

Sotto il profilo cronologico, inoltre, si è in presenza di un intervento accrescitivo di natura "*temporanea*", atteso che se ne impone la obbligatorietà solo «Per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010». Non si tratta, dunque, di una innovazione di carattere strutturale destinata ad incardinarsi stabilmente nell'ordinamento tributario ed esplicitare effetti duraturi nel tempo, bensì di un irrigidimento impositivo ad efficacia temporale limitata.

Sicché, per la generalità dei contribuenti, il periodo impositivo interessato dall'incremento dell'aliquota dell'addizionale è rappresentato dal triennio "2011-2013".

Orbene, in considerazione dell'entrata in vigore – nel corso dell'anno 2011 – della testé riportata disposizione sugli effetti temporali dell'aumento del tasso d'imposta, se ne deduce limpidamente che per il primo periodo d'imposta – il 2011 – del prestabilito triennio, si produrrà un (ennesimo) effetto di retroagente.

Retroazione impositiva, peraltro, che, diversamente da quanto previsto – al precedente comma 2 – con riferimento all'estensione dei soggetti passivi, non risulta assistita dall'apposita norma di deroga espressa al principio statutario di irretroattività.

Tale deficienza legislativa, in coerenza con l'orientamento espresso dalla medesima amministrazione finanziaria ⁽¹²⁵⁾, appena ricordato al paragrafo precedente, dovrebbe, in questo caso, comportare il disconoscimento dell'efficacia retroagente.

In buona sostanza, seguendo il percorso argomentativo – *a contrariis* – svolto dall'amministrazione, dovrebbe attribuirsi alla disposizione statutaria una sorta di primato "parziale o relativo", nel senso che essa prevarrebbe sulle altre norme di pari grado fintantoché queste ultime non ne enuncino esplicitamente una deroga.

Pur condividendo le risultanze cui si perviene accordandosi con la tesi ricavabile dal pronunciamento amministrativo, non possono sottacersi alcune perplessità su tale ricostruzione.

Invero, non può, in proposito, che replicarsi la considerazione già fatta in precedenza (v. *supra*, par. 2.3.1.) secondo cui, come l'intento di evitare l'efficacia retroagente non traspaia tanto dall'assenza della deroga espressa alla irretroattività quanto piuttosto dalla mancanza di una previsione circa la decorrenza temporale, così razionalmente e coerentemente proprio una tale

⁽¹²⁵⁾ V. circ. n. 35/E, cit., par. 2.

previsione dovrebbe essere, all'opposto, un chiaro sintomo della volontà di derogare alle regole generali sulla decorrenza.

D'altro canto, sì come già evidenziato, detta volontà di imporre un effetto di retroazione alla norma tributaria non sarebbe necessariamente subordinata alla previsione di una siffatta deroga espressa, bastando all'uopo la dichiarazione della decorrenza (retroagente) ricercata. Ciò in virtù della posizione (ordinaria) delle norme statutarie nella gerarchia delle fonti del diritto. Per cui vale il paradigma: o il testo statutario ha una posizione di supremazia rispetto alla legge ordinaria, e quindi nessuna deroga, né espressa né implica, può operarsi con quest'ultima essendo subalterna; oppure lo stesso Statuto ha valenza di legge ordinaria, e allora quest'ultima, se successiva, può derogarlo anche senza necessità di dichiararlo espressamente.

Cosicché, nel caso di specie, avvalorerebbe la liceità dell'effetto retroagente, nonostante l'omissione di una norma di deroga espressa, proprio l'esplicita indicazione di una specifica (e differente rispetto ai principi validi in via generale) decorrenza temporale dell'introducenda norma di aumento dell'aliquota.

Tuttavia, come si rivendicherà in seguito (v. *infra*, par. 8.2.), è esplorando altri e più generali ragionamenti che sarà possibile pervenire al sindacato di illegittimità della retroazione della disposizione incrementativa *de qua*.

2.4.4. *La disciplina dell'acconto per il 2011.*

L'estensione soggettiva-oggettiva del sovraccarico fiscale e l'incremento dell'aliquota dell'addizionale al 10,5 per cento, disposto dall'art. 7 in commento, avrebbero comportato, in capo ai soggetti passivi, vecchi e nuovi, un impatto diretto, secondo le regole ordinarie in materia, altresì sulla misura dei versamenti inerenti agli acconti d'imposta.

Senonché, il legislatore ha inteso dettare una disciplina specifica applicabile agli acconti d'imposta dovuti (*rectius*, posti i termini di entrata in vigore della novella, all'acconto di novembre) per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010, ovverosia, nella generalità dei casi, per l'annualità impositiva 2011.

Più segnatamente, viene stabilito che la disposizione recante l'espansione soggettiva-oggettiva (di cui al comma 1) e quella contemplante l'aumento della misura del tributo (di cui al comma 3) non rilevino ai fini della determinazione del menzionato acconto di imposta.

Pertanto, ai fini dell'acconto 2011, sia i nuovi contribuenti assoggettati al tributo sia quelli già soggetti ma interessati dall'inasprimento della misura del prelievo continuano per tale anno ad operare considerando la novella *tamquam non esset*.

Di talchè, si ottiene il seguente scenario operativo:

- a) i nuovi soggetti passivi non verseranno nel 2011 alcun acconto d'imposta a titolo di addizionale, provvedendo al pagamento dell'intera imposta (con aliquota piena del 10,5 per cento), relativa all'annualità di (prevista) prima applicazione, a saldo nel 2012;
- b) gli operatori già sottoposti al tributo continueranno a versare l'acconto 2011 computando l'aliquota nella previgente misura del 6,5 per cento, versando l'intero incremento di imposta (del 4,5 per cento) anch'essi a saldo nel 2012.

2.4.5. Estensione della clausola salva-utenti.

Il comma 5 dell'art. 7 si interessa di estendere alle nuove fattispecie impositive la normativa di garanzia in favore dei consumatori contenuta al comma 18 dell'art. 81 del decreto-legge n. 112 istitutivo del tributo, vale a dire la clausola di salvaguardia *pro-utenti* contro il rischio di ribaltamento sui prezzi al consumo dell'onere dell'addizionale.

In particolare, si prevede espressamente che, anche in relazione all'ampliamento della platea dei soggetti ai quali si applica l'addizionale e all'aumento temporaneo della stessa, valga l'anzidetto divieto di traslazione al consumo dell'onere del tributo.

Al riguardo, è appena il caso di segnalare come la *relazione tecnica* al disegno di legge di conversione del decreto n. 138 di che trattasi ⁽¹²⁶⁾, oltre a riscontrare che la dilatazione oggettiva inerente alle imprese del settore dell'energia elettrica e del gas naturale (che svolgono servizi di trasporto e dispacciamento) interessi preminentemente le società Terna e Snam Rete Gas, metta in risalto, in un'ottica garantista, la peculiarità operativa dei nuovi settori tassati, rilevando la circostanza secondo cui in tali contesti le società, «operando in regime regolato sotto il controllo dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas, non potrebbero traslare la maggiore imposta sui consumatori».

2.4.6. *La norma sulla destinazione del gettito erariale ascrivibile alla novella.*

L'art. 7 rassegnato conclude inserendo una norma di salvaguardia degli effetti finanziari derivanti dalla novella legislativa.

In dettaglio, secondo l'ultimo comma della disposizione in esame, cioè il sesto, dall'attuazione di questa «derivano maggiori entrate stimate non inferiori a 1.800 milioni di euro per l'anno 2012 e 900 milioni di euro per gli anni 2013 e 2014».

Per completezza, va notato che il gettito erariale ritraibile da tale novella, siccome sopra quantificato, è destinato, ai sensi dell'art. 1, comma 12, del medesimo decreto n. 138, ad approntare un opportuno sollievo all'austerità finanziaria a carico degli enti locali operata tramite l'inasprimento delle regole vincolistiche del “Patto di stabilità interno”.

⁽¹²⁶⁾ Cfr. *atto* Senato n. 2887, 67.

In particolare, poi, l'art. 30, comma 1, lettera b), della legge 12 novembre 2011, n. 183 (Legge di stabilità per l'anno 2012, *ex* Legge finanziaria), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 14 novembre 2011, n. 265, nel sostituire il periodo secondo del citato comma 12, che prevedeva la riduzione al concorso alla manovra di finanza pubblica degli enti locali, sulla base di una redistribuzione dei 1.800 milioni di euro di maggiori entrate previste per il 2012 da attuare con apposito decreto ministeriale, provvede a quantificare già esattamente gli importi dello sgravio per lo stesso anno 2012, specificando che «La riduzione è distribuita tra i comparti interessati nella seguente misura: 760 milioni di euro alle regioni a statuto ordinario, 370 milioni di euro alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano, 150 milioni di euro alle province e 520 milioni di euro ai comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti».

2.5. Le istruzioni amministrative: per il versamento del tributo.

Con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 149/E del 9 giugno 2009, sono state fornite le istruzioni per il versamento, tramite il modello F24, dell'addizionale in commento.

Al fine di consentire il pagamento del tributo da parte dei soggetti passivi del nuovo tributo, secondo le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si sono istituiti i seguenti codici tributo:

- “2010” denominato “Addizionale IRES settore petrolifero e gas – Art. 81, c. 16 – 18, D.L. n. 112/2008 - Acconto prima rata”;
- “2011” denominato “Addizionale IRES settore petrolifero e gas – Art. 81, c. 16 – 18, D.L. n. 112/2008 - Acconto seconda rata o in unica soluzione”;
- “2012” denominato “Addizionale IRES settore petrolifero e gas – Art. 81, c. 16 – 18, D.L. n. 112/2008 – Saldo”.

Le istruzioni amministrative hanno altresì precisato che, in sede di

compilazione del modello F24, il codice tributo è esposto nella sezione “Erario”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “Importi a debito versati”, con indicazione, quale “Anno di riferimento” dell’anno d’imposta cui si riferisce il versamento, nel formato “AAAA”.

Nella risoluzione si precisa, inoltre, che, esclusivamente per i suestipiti codici tributo “2010” e “2012”, in caso di versamento rateale, nel campo “rateazione/regione/prov./mese rif.”, è riportato il numero della rata nel formato “NNRR”, dove “NN” rappresenta il numero della rata in pagamento e “RR” indica il numero complessivo delle rate.

L’amministrazione finanziaria puntualizza, infine, che, in ipotesi di pagamento in unica soluzione il suddetto campo è valorizzato con “0101”.

Da ultimo, si segnala che, ai fini dell’assolvimento dell’addizionale, è possibile avvalersi del meccanismo di compensazione con altre eccedenze a credito ai sensi del summenzionato art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 ⁽¹²⁷⁾.

2.6. (Segue): per la dichiarazione dei redditi tassati e la liquidazione dell’addizionale.

Al fine di assolvere all’addizionale *de qua*, i soggetti passivi d’imposta devono compilare l’apposita Sezione prevista nell’ambito della dichiarazione dei redditi.

In particolare, si tratta, con riferimento al modello dichiarativo “Unico 2011 – SC” ⁽¹²⁸⁾, della «Sezione XI-A», rubricata «Addizionale per il settore petrolifero e dell’energia elettrica», collocata nel Quadro (RQ) riservato alla

⁽¹²⁷⁾ In questo senso, si era espressa Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., sp. 16; possibilità ammessa ora anche dal modello “Unico 2011 – SC”, nel cui Quadro RQ43, colonne 13 e 14, è prevista l’indicazione, rispettivamente, dell’ammontare delle eccedenze dell’imposta, delle quali il contribuente ha chiesto, nella precedente dichiarazione, l’utilizzo in compensazione e dell’importo dell’eccedenza di cui alla colonna 10 utilizzato entro la data di presentazione della dichiarazione per compensare tributi e contributi mediante il modello di pagamento F24, ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

⁽¹²⁸⁾ Esso è stato approvato con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 14806/2011 del 31 gennaio 2011 e modificato con successivo provvedimento prot. n. 62017/2011 del 22 aprile 2011.

liquidazione delle «imposte sostitutive e addizionali», che consta del solo Rigo «RQ43»⁽¹²⁹⁾.

Quest'ultimo si compone di 17 colonne, numerate progressivamente, in cui trova posto, tra l'altro, l'indicazione:

- del reddito complessivo da assoggettare all'addizionale (colonna 1);
- delle perdite dei periodi d'imposta precedenti per l'intero importo che trova capienza nell'importo del reddito assoggettabile all'addizionale (colonna 7);
- dell'imponibile (colonna 8);
- dell'imposta lorda (in misura pari – *ratione temporis* – al 6,5 per cento dell'imponibile) (colonna 9);
- delle detrazioni d'imposta (colonna 10);
- tra gli altri, dei crediti per le imposte pagate all'estero e delle ritenute subite (colonna 11);
- degli altri crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse all'impresa (colonna 12);
- dell'imposta dovuta (colonna 16); ovvero
- dell'imposta a credito (colonna 17).

Per maggiori dettagli illustrativi, conviene, per economicità di esposizione, rinviare alla consultazione delle istruzioni al modello “Unico 2011 – SC”, par. 15.11.

Merita appena soffermare l'attenzione sul fatto che, con le modifiche

⁽¹²⁹⁾ Per completezza d'informazione, si sottolinea che l'amministrazione finanziaria ha implementato, fin dalla campagna dichiarativa 2009 (periodo d'imposta 2008), il modello di dichiarazione dei redditi (vedasi “Unico 2009 – SC”) con la previsione di apposite colonne, segnatamente la colonna 3 e la colonna 4 del rigo RN8, destinate ad accogliere, rispettivamente, l'indicazione dell'importo corrispondente al reddito da assoggettare all'incremento del 5,5 per cento e della relativa imposta addizionale (sull'esame di tale modello dichiarativo, cfr. B. IZZO, *L'addizionale IRES nel modello UNICO SC 2009*, cit., 1425 ss.). Per l'inserimento della nuova Sezione dedicata agli adempimenti connessi all'addizionale *de qua*, invece, si dovrà attendere il modello dichiarativo dell'anno successivo (v. modello “Unico 2010 – SC”, Sezione XIII-A, rubricata «Addizionale per il settore petrolifero e dell'energia elettrica» e composta dal Rigo «RQ50»). Peraltro, tale inserimento integrativo ha fornito la propizia occasione per superare alcune criticità emerse in sede di compilazione del modello Unico 2009, mutandone radicalmente l'impostazione ed adottando un nuovo criterio tendente a prevedere “a regime” una gestione dell'addizionale uniforme per tutti i soggetti passivi, indipendentemente dalla partecipazione o meno a regimi fiscali speciali (*i.e.* consolidato o trasparenza).

apportate in sede di implementazione del testé rassegnato Rigo «RQ43» (rispetto all'omologo Rigo «RQ50» del modello “Unico SC – 2010”), e segnatamente con la previsione delle nuove colonne 10, 11 e 12, si è provveduto a risolvere una significativa criticità in ordine alla rilevanza ai fini dell'addizionale delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti al soggetto passivo ⁽¹³⁰⁾.

Da ultimo, vale la pena accennare che riferimenti alla disciplina dell'addizionale in commento si riscontrano altresì in sede di istruzioni – vedasi par. 20.3 – al prospetto relativo alle «Perdite di impresa non compensate» (inserito nel Quadro RS), composto dai Righi che vanno da RS44 a RS50, la cui colonna 2 è dedicata, appunto, a tale addizionale, al fine di evidenziare le perdite utilizzabili nei successivi periodi d'imposta in diminuzione dell'imponibile soggetto alla stessa ⁽¹³¹⁾.

Più segnatamente, si chiarisce che l'eventuale perdita relativa al periodo

⁽¹³⁰⁾ Tale questione, agitata da Assonime (prima nella circ. n. 25/2009, cit., par. 1.4., sp. 21 ss., e poi nella circ. n. 20/2010, cit., par. 2.2.2, e sp. 24 ss.), prendeva le mosse dalla constata incertezza, in costanza del regime di tassazione consolidata, in merito alla possibilità che i crediti d'imposta e le detrazioni eccedenti l'imposta (in particolare, del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'art. 165 del Tuir) dovuta dalla *fiscal unit* potessero essere utilizzati dalla società consolidata per il versamento autonomo dell'addizionale. In proposito, rilevava l'Associazione come «dall'analisi del modello di dichiarazione UNICO 2010-SC, in particolare, sembrerebbe evincersi che le regole di determinazione dell'addizionale IRES previste per le società che hanno aderito all'opzione per il consolidato nazionale (o al regime di trasparenza fiscale) siano state estese anche alle società che non hanno optato per i predetti regimi di tassazione, nel senso che attualmente non è riconosciuta più nemmeno a quest'ultime società la facoltà di effettuare alcuna riduzione dell'addizionale lorda per i crediti e le detrazioni spettanti. (...) Al riguardo, non possiamo che ribadire quanto già osservato nelle nostre precedenti circolari e, cioè, che sul piano teorico l'addizionale IRES in esame si configura come un incremento settoriale dell'aliquota IRES, condividendone la disciplina sia in ordine alla determinazione della base imponibile e dell'imposta lorda, sia in ordine allo scomputo di crediti e delle detrazioni ed al versamento del saldo e degli acconti. Per questo motivo, in assenza di un'espressa previsione normativa, desta notevoli perplessità la scelta di non consentire ai soggetti passivi di scomputare, dall'addizionale lorda, i crediti e le detrazioni spettanti».

⁽¹³¹⁾ Peraltro, le istruzioni precisano che la colonna 2 (e colonna 5, in caso di perdite illimitatamente riportabili) devono continuare ad essere compilate anche se successivamente al predetto periodo il contribuente non risulti più soggetto passivo dell'addizionale. Per completezza informativa, si segnala che la citata colonna destinata al monitoraggio delle perdite ai fini dell'addizionale *de qua* era già stata inserita nel modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta precedente, ossia “Unico 2010 - SC” (per la cui analisi si rinvia ai contributi di L. MIELE - V. RUSSO, *La gestione delle perdite ai fini dell'addizionale IRES in UNICO 2010*, in *Corr. trib.* n. 18/2010, 1401 ss., e A. MASTROBERTI, *Addizionale IRES: gestione autonoma per le perdite pregresse*, in *Prat. fisc.*, n. 29/2010, 18 ss.).

d'imposta cui si riferisce la presentanda dichiarazione (già evidenziata nella colonna 5 del rigo RQ43) va indicata nella colonna 2 del rigo RS44 oppure nelle colonne 2 e 5 del rigo RS50 se riportabile senza limiti di tempo.

Nella colonna 2 dei rigi da RS45 a RS49, poi, vanno indicate le perdite non utilizzate determinate nei periodi d'imposta precedenti (anche se generate in periodi d'imposta in cui non si rendeva applicabile l'addizionale), al netto dell'ammontare evidenziato nella richiamata colonna 7 del rigo RQ43, utilizzato a scomputo dell'imponibile determinato nel presente periodo d'imposta.

Le istruzioni chiariscono, inoltre, testualmente che «qualora il contribuente abbia indicato una perdita *nei rigi RN8, col. 3 o RQ50, col. 1 o RQ50, col. 1 del modello UNICO SC 2010*, nella colonna 2 del corrispondente rigo del presente prospetto va indicata detta perdita, al netto dell'ammontare evidenziato nella colonna 7 del richiamato rigo RQ43, utilizzato a scomputo dell'imponibile determinato nel presente periodo d'imposta».

Orbene, il predetto richiamo al rigo «RN8, col. 3» (inesistente) nonché la duplicazione del riferimento al rigo «RQ50, col. 1» del modello “Unico 2010 – SC” sono evidentemente frutto di mero errore materiale delle istruzioni, scaturiti dalla riproposizione delle medesime indicazioni in materia fornite proprio da tale precedente modello dichiarativo (che, per l'appunto, conteneva il rinvio all'esistente invece rigo «RN8, col. 3» del modello “Unico 2009 – SC”).

Ciò lamentato in linea formale, deve nondimeno rilevarsi che dalle riportate precisazioni amministrative parrebbe dedursi un rilevante effetto di natura, questa volta, sostanziale.

Ed invero, come pure già denunciato ⁽¹³²⁾ in relazione al modello “Unico 2010 – SC”, le succitate istruzioni al modello “Unico 2011 – SC” potrebbero, in realtà, non apparire del tutto univoche con riferimento ad un particolare aspetto della tematica che riguarda la facoltà delle imprese di scegliere le perdite da utilizzare, in base alla loro anzianità o alla riportabilità delle stesse senza

⁽¹³²⁾ Cfr. Assonime, circ. n. 20, cit., par. 2.2.2, nota 26.

limiti di tempo. Infatti, ad una prima lettura dell'anzidetta precisazione, il contribuente potrebbe essere indotto a ritenere, in presenza di perdite residue maturate sia nel 2009 sia in esercizi precedenti, di essere obbligato ad utilizzare quelle più recenti, che difatti sono state riportate nei citati righi (*rectius*, nel solo rigo utilmente richiamato, cioè l'«RQ50, col. 1») del modello “Unico 2010 – SC”.

Tuttavia, una siffatta soluzione si rivelerebbe porsi in conflitto con i principi generali del nostro ordinamento, i quali tradizionalmente ammettono la libertà del contribuente di scegliere sempre le perdite da utilizzare per ridurre il proprio imponibile.

Dovrebbe, di conseguenza, ricavarsene che la menzionata precisazione compilativa assuma un ruolo meramente esemplificativo in ordine alle modalità di rappresentazione dell'utilizzo delle perdite pregresse a scomputo della base imponibile dell'addizionale, senza con ciò postulare alcuna obbligatoria utilizzazione delle perdite maturate nel periodo d'imposta 2009.

3. Le (non sempre prudenti e corrette) stime di gettito.

Le quantificazioni circa le stime di gettito erariale ascrivibile all'addizionale hanno, nel tempo, subito, ovviamente, opportuni adattamenti, in parallelo con l'evolversi della normativa del tributo in ordine ai presupposti soggettivi ed oggettivi di applicazione, nonché alla misura dell'aliquota d'imposta.

Cosicché, valutazioni di gettito sono state formulate in sede di:

- a) istituzione dell'addizionale nel 2008 (ad opera del decreto-legge n. 112);
- b) modificazione legislativa nel 2009 (ad opera della legge n. 99);
- c) ulteriore modificazione normativa nel 2011 (ad opera del decreto-legge n. 138).

Le prime stime sono riscontrabili nella *relazione tecnica* al disegno di legge di conversione del decreto-legge istitutivo n. 112 ⁽¹³³⁾.

In tale relazione, utilizzando il modello previsionale Ires, dati Unico 2005 (anno d'imposta 2004) ⁽¹³⁴⁾ aggiornato alla normativa della Legge Finanziaria 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244), si è stimato un recupero di gettito annuo *di competenza* pari a circa 849 milioni di euro.

Il relativo gettito *di cassa* è quantificato come segue:

CASSA	2008	2009	2010	2011
<i>addizionale Ires</i>	0	1.698	849	849

dati in milioni di euro

Dette stime assumono l'assenza di versamento a titolo di acconto nel 2008 e il versamento, nell'anno successivo del complessivo ammontare di 1.698, dato dalla somma dell'intera imposta di competenza del 2008 (849) e dell'acconto dello stesso anno 2009 (del pari importo di 849).

Al riguardo, in sede di lavori parlamentari ⁽¹³⁵⁾, si sono lamentati dubbi sul grado di prudenzialità dell'adozione di un percentuale di acconto effettivo coincidente con quella legale ⁽¹³⁶⁾.

Altre stime sono contenute nella *relazione tecnica* annessa al *maxi-emendamento* governativo presentato in sede di conversione in legge del decreto n. 112. In questa sede, si stima l'esclusione dall'applicazione dell'addizionale in discorso dei soggetti marginali, nonché dei produttori di

⁽¹³³⁾ Cfr. *atto* Camera n. 1386, 81.

⁽¹³⁴⁾ Più segnatamente: a) per i contribuenti non facenti parte di un consolidato nazionale è stata applicata una aliquota Ires del 33%; b) per i contribuenti facenti, invece, parte di un consolidato nazionale, si è proceduto: 1) individuando i redditi positivi apportati al consolidato, 2) valutando il peso relativo dei redditi positivi apportati da tali soggetti rispetto al totale dei redditi positivi apportati allo stesso gruppo fiscale, 3) in caso di reddito imponibile positivo del gruppo, applicando l'addizionale Ires del 5,5% sulla quota parte del reddito imponibile positivo del gruppo riconducibile alle attività tassate.

⁽¹³⁵⁾ Cfr. Servizio Bilancio dello Stato della Camera, *dossier* n. 7 del 1° luglio 2008.

⁽¹³⁶⁾ Si ricorda che, ai sensi dell'art. 1, comma 301, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005), «A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, la misura (...) dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società è fissata al 100 per cento».

energia “verde”, utilizzando, analogamente alla relazione tecnica originaria, il medesimo modello previsionale.

Per quanto attiene ai soggetti marginali, la relazione evidenzia l'utilizzo della classificazione dei codici di attività ATECO al fine di individuare l'attività prevalente svolta dall'impresa. Tuttavia, non fornisce alcuna quantificazione in termini di minor gettito riferibile ai soggetti stessi.

Per quanto concerne, invece, i contribuenti che producono energia rinnovabile, non disponendo di dati puntuali in capo a ognuno di essi, la relazione presume che questi costituiscano circa il 3% del settore ⁽¹³⁷⁾.

Da ciò consegue che l'esclusione di tali soggetti produce un minor gettito nell'ordine di 14 milioni di euro; tuttavia, considerando che una parte di tali produttori rientrano nell'esclusione generale determinata dalla soglia dei 25 milioni di ricavi conseguiti, la perdita viene ridotta prudenzialmente del 30%. Pertanto, si provvede a determinare una perdita rispetto alla stima originaria di circa 10 milioni di euro a decorrere dal 2009. In termini *di cassa*, il maggior gettito si riduce di 20 milioni per l'anno 2009 e di 10 milioni a decorrere dal 2010.

Per quanto attiene agli effetti di gettito dovuti all'introduzione del comma 16-*bis* (adesione al regime di consolidato fiscale), la relazione aggiuntiva evidenzia che da dati aggiornati, comunicati da un importante operatore nazionale del settore, il passaggio alla tassazione del singolo reddito apportato determina un incremento di base imponibile in capo allo stesso operatore tale da generare, rispetto alla stima contenuta nella relazione originaria, un incremento di gettito pari a circa 70 milioni di euro. Orbene, poiché tale operatore ha un peso sul totale del gettito pari a circa il 30%, la relazione stima un recupero di gettito complessivamente attribuibile alla modifica delle modalità di determinazione della base imponibile da parte dei soggetti facenti parte del consolidato, ai fini dell'addizionale in questione, pari a circa 240

⁽¹³⁷⁾ Stima effettuata mediante elaborazione della Autorità per l'energia elettrica e il gas su dati GRTN-TERNA.

milioni di competenza a partire dal 2008. Gli effetti di cassa dell'emendamento sono, pertanto, pari a maggior gettito per 480 milioni nel 2009 ed a 240 milioni a decorrere dal 2010.

Infine, nulla viene detto in merito agli eventuali effetti di gettito ascrivibili al comma 16-ter (adesione al regime di trasparenza fiscale).

Gli effetti netti stimati, in conseguenza delle modifiche in sede di conversione, risulterebbero i seguenti:

CASSA	2008	2009	2010	2011
<i>stima originaria</i>	0	1.698	849	849
<i>esclusione produttori verdi</i>		-20	-10	-10
<i>recupero per consolidato</i>		480	240	240
totale	0	2.158	1.079	1.079

dati in milioni di euro

In sede di lavori parlamentari ⁽¹³⁸⁾, si è innanzitutto rilevata la difficoltà di verifica delle predette quantificazioni, così come pure nell'analisi del minor gettito derivante dall'emendamento, visto l'utilizzo del modello previsionale IRES ⁽¹³⁹⁾ (basato su dati di Unico 2005, anno d'imposta 2004), non risultante accessibile. Inoltre, non è apparso chiaro per quali motivazioni la stima sia stata effettuata su dati relativi al 2004, attesa la disponibilità dei dati aggiornati all'anno d'imposta 2005 (Unico 2006) forniti dalla Sogei ⁽¹⁴⁰⁾. In ogni caso, è stato sottolineato che la stima di maggior gettito, considerato permanente nel tempo, sembrerebbe valutare come "invariabili" i livelli di reddito dei soggetti interessati dalla norma, senza ipotizzare alcun mutamento degli andamenti di mercato, che verosimilmente potrebbero aversi sia con riferimento alle oscillazioni di prezzo e di valuta, sia con riferimento a possibili fonti di energia alternative, sia per effetto delle stesse disposizioni contenute nella disciplina in

⁽¹³⁸⁾ Cfr. Servizio del Bilancio Senato, *Nota di lettura* n. 10 del luglio 2008.

⁽¹³⁹⁾ La stima non espliciterebbe, ad esempio, il numero di soggetti interessati dalla norma ed il loro valore medio di reddito, che potrebbero quanto meno orientare nella verifica della quantificazione proposta.

⁽¹⁴⁰⁾ Consultabili sulla banca dati Sintesi.

esame. Di conseguenza, quanto alla stima di cassa, si è opinato non prudentiale acquisire per l'anno 2009 un effetto di acconto pari al 100% dell'imposta dovuta ⁽¹⁴¹⁾, atteso che la instabilità delle citate variabili, l'incertezza economica, nonché le prassi usuali di quantificazione suggeriscono l'opportunità della definizione dell'acconto per l'anno 2009 quale *quota* del maggior gettito introitato a saldo. In aggiunta, si è osservato come, a causa di una possibile traslazione dell'onere dell'addizionale, potrebbero prodursi riflessi non trascurabili in termini di produttività e competitività per le aziende energivore, nonché di aggravio a carico dei consumatori finali, con eventuali effetti di retroazione anche sulla finanza pubblica. In questa prospettiva, si è rimarcata la possibilità che l'inasprimento fiscale per le aziende del settore petrolifero e del gas possa comportare la liquidazione di minori dividendi per gli azionisti, con effetti sia in termini di minor gettito per imposta sui redditi da capitale sia in termini di minori dividendi liquidati direttamente allo Stato da parte di società sottoposte all'addizionale (come, ad esempio, l'Eni).

Ulteriori quantificazioni di gettito sono state effettuate in sede di *relazione tecnica* all'art. 56, comma 3, della legge n. 99/2009 ⁽¹⁴²⁾, ove è stato stimato l'effetto dell'incremento dell'addizionale dal 5,5% al 6,5% in base ai dati di versamento riscontrabili dai modelli F24 aggiornati a metà settembre 2009.

In tale sede, si era osservato che il gettito relativo al saldo 2008, versato secondo le stesse scadenze previste per il saldo Ires ordinario (giugno/luglio 2009, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare) era stato pari a circa 671 milioni di euro. Tale importo costituiva l'intera imposta di competenza annua 2008, non essendo stato previsto, per tale esercizio, alcun versamento a titolo di acconto. Ipotizzato anche per l'anno di imposta 2009 e successivi una base imponibile analoga (conformemente a quanto supposto dalla relazione tecnica originaria alla introduzione dell'addizionale), il maggior gettito annuo conseguente all'incremento di un punto percentuale è stato

⁽¹⁴¹⁾ A fronte del calcolo nella prassi di una quota di acconto Ires pari a circa il 75% del dovuto.

⁽¹⁴²⁾ La si veda riassunta in Senato, Doc. LVII n. 4, Allegati I e II, del 13 aprile 2011, 91.

stimato in circa 122 milioni di euro *di competenza* (scaturente dal rapporto: 671/5,5%) a partire dal 2009, con relativo andamento del gettito *di cassa* – in assenza di acconto nel 2009 – pari schematicamente a:

CASSA	2009	2010	2011	2012
<i>aumento 1%</i>	0	244	122	122

dati in milioni di euro

Le anzidette stime sono state rimodulate in sede di Documento di Economia e Finanza 2011 ⁽¹⁴³⁾, sulla base dei dati F24 aggiornati.

Mercé questi ultimi, si è reso possibile ricostruire la competenza 2009 nell'importo pari a 678 milioni di euro, da cui si è ricavato un incremento di gettito *di competenza*, ascrivibile all'aumento dell'1%, pari a 104 milioni di euro (derivante dal rapporto: 678/6,5) a partire dallo stesso anno.

Conseguentemente, il relativo effetto *di cassa* è stato stimato, con una differenza negativa pari a 36 milioni di euro, come di seguito indicato:

CASSA	2009	2010	2011	2012
<i>aumento 1% aggiornato</i>	0	208	104	104

dati in milioni di euro

Le ultime stime di gettito sono state operate in sede di correzione dei conti pubblici del 2011 con la *Manovra-bis* di cui al decreto-legge n. 138.

Più in dettaglio, nella *relazione tecnica* al disegno di legge di conversione del citato decreto ⁽¹⁴⁴⁾, una volta rievocati i testé tratteggiati aggiornamenti alle quantificazioni di gettito ascrivibile all'addizionale (*rectius*, all'incremento dell'1% del 2009) realizzati nel contesto del Documento di Economia e Finanza 2011, si stima che, con l'aumento di 4 punti percentuali decorrente dal periodo d'imposta 2011, il gettito *di competenza* sarebbe pari a 416 (4x104)

⁽¹⁴³⁾ V. Senato, Doc. LVII n. 4, Allegati I e II, loc. cit.

⁽¹⁴⁴⁾ Cfr. *atto* Senato n. 2887, 66-67.

milioni euro nel triennio 2011-2013, mentre il gettito *di cassa* – in assenza di acconto nel 2011 – sarebbe di 832 milioni di euro per il 2012 e di 416 milioni di euro nel 2013.

Il maggior gettito *di competenza* derivante dall'abrogazione della norma di favore per le attività connesse all'energia "verde" (la cui produzione elettrica è nel complesso di circa 23 TWh, di cui 11 da biomasse, 4 da fotovoltaico e 8 da eolico), ove si considerino i soggetti con ricavi superiori a 10 milioni euro, è stimato pari a 70 milioni di euro annui (40 milioni di euro con la precedente soglia di 25 milioni di euro). Ne consegue un incremento di gettito *di cassa* – in assenza di acconto nel 2011 – pari a 140 milioni euro nel 2012 e 70 milioni di euro dal 2013.

Con l'estensione dell'applicazione del prelievo supplementare anche alle imprese che trasportano e dispacciano l'energia, che interesserebbe, in pratica, Terna s.p.a., che ha avuto ricavi nel 2010 di 1,5 miliardi di euro, con un utile netto di 434 milioni di euro, e Snam Rete Gas s.p.a., che ha avuto nel primo semestre 2011 ricavi per 1.744 milioni di euro, con un utile operativo di 986 milioni di euro e un utile netto di 576 milioni), in base ai dati semestrali del 2011 di entrambe le società, il gettito *di competenza* è quantificato in complessivi 310 milioni di euro circa annui (di cui 90 milioni di euro per Terna ⁽¹⁴⁵⁾ e 220 milioni di euro per Snam Rete Gas ⁽¹⁴⁶⁾). Il relativo gettito *di cassa* – in assenza di acconto nel 2011 – è stimato pari a 620 milioni di euro nel 2012 e 310 milioni di euro dal 2013.

Infine, considerando l'applicazione dell'addizionale anche alle imprese di distribuzione di gas ed elettricità e l'ampliamento della platea dei soggetti

⁽¹⁴⁵⁾ Con comunicato stampa del 15 settembre 2011, Terna ha informato che, sulla base delle informazioni a detta data disponibili, l'addizionale *de qua* comporta un maggiore onere in termini di imposte correnti 2011 stimabile in circa 80 milioni di euro, a quadro regolatorio corrente. L'impatto per gli esercizi successivi è rinviato a valle della definizione del quadro regolatorio per il periodo 2012-2015.

⁽¹⁴⁶⁾ Con comunicato stampa del 16 agosto 2011, Snam Rete Gas ha informato che, sulla base delle informazioni a detta data disponibili, in relazione all'addizionale *de qua*, l'impatto in termini di maggiori oneri fiscali annui pagabili per ciascuno degli esercizi 2011, 2012 e 2013 è stimabile in via cautelativa in circa 150 milioni di euro.

passivi ad opera dell'abbassamento della soglia dei ricavi rilevanti a 10 milioni di euro, si stimano i seguenti effetti finanziari aggregati:

CASSA	2011	2012	2013	2014	2015	dal 2016
<i>maggior gettito</i>	0	1.800	900	900	-302	299

dati in milioni di euro

La relazione conclude precisando che gli effetti finanziari relativi all'anno 2012 non sono stati contabilizzati ai fini del miglioramento dei saldi di finanza pubblica, atteso che le maggiori entrate di tale annualità sono destinate alla riduzione degli interventi inerenti agli obiettivi di contenimento della spesa degli enti territoriali (ai fini del Patto di stabilità interno).

In sede di verifica parlamentare delle quantificazioni ⁽¹⁴⁷⁾, sono state espresse perplessità sulla misura degli acconti supposti pari alla misura legale (piuttosto che ad una più prudente misura ridotta).

Inoltre, poiché gli effetti complessivi derivano da disposizioni con carattere sia temporaneo – più precisamente triennale – che permanente, si è lamentata la necessità di un chiarimento rispetto a quanta parte del maggior gettito stimato non verrà più introitata a titolo di incremento di 4 punti percentuali dell'addizionale nei periodi successivi al triennio.

A tale specifico riguardo, non può sottacersi – a parere di chi scrive – che proprio la stima di gettito di cassa relativa all'aumento dei 4 punti percentuali riportata nella tabella della relazione sembrerebbe affetta da un errore di calcolo, posto che viene stimato un maggior introito pari a 832 milioni euro nel 2012 e 416 milioni di euro per ciascuno degli anni 2013 e 2014. Ebbene, tenuto conto del meccanismo acconto/saldo e del fatto che l'aumento percentuale è limitato al triennio 2011-2013: *i)* corrette si rivelerebbero la stima per il 2012 (computata nell'importo di 832, dato dalla somma tra il versamento a saldo dell'intera sovrimposta dovuta per il 2011 e il versamento in acconto di quella

⁽¹⁴⁷⁾ Cfr. Servizio del Bilancio del Senato, *Nota di lettura* n. 110, cit.

dovuta per lo stesso 2012) e la stima per il 2013 (corrispondente al versamento in acconto dell'addizionale dovuta per il 2013 medesimo, supponendo infatti un saldo per il 2012 pari a zero, data la misura dell'acconto versato nello stesso 2012 pari al 100% dell'imposta dovuta); *ii*) inesatta risulterebbe, invece, la valutazione per il 2014, giacché nulla dovrebbe essere più dovuto in tale annualità, né a titolo di saldo per il 2013, in quanto l'intera imposta dovuta per tale anno è stata già versata/computata a titolo di acconto nel 2013 medesimo, né a titolo di acconto per il 2014, in quanto l'incremento dell'addizionale in tale anno cessa di aver effetto.

Sempre in sede di verifica quantitativa, si è censurato poi che la stima di maggior gettito di competenza presenta un andamento costante nel triennio, lasciando quindi supporre che non si sia tenuto conto di possibili variazioni nei livelli di reddito dei soggetti interessati dalla norma, né in riferimento all'andamento dei mercati, né in conseguenza di possibili strategie aziendali a carattere elusivo, che potrebbero essere attivate dai soggetti in questione, suscettibili di una imposizione fiscale sensibilmente più gravosa rispetto alla legislazione previgente.

Nella stessa sede valutativa, si è addebitato alla relazione tecnica l'omessa specificazione nel dettaglio dell'effetto di gettito attribuibile all'estensione dell'addizionale alle imprese di distribuzione di gas ed elettricità, nonché dell'effetto della riduzione della soglia di reddito a partire dalla quale l'addizionale stessa viene applicata.

Sempre nella predetta sede, si è segnalato, infine, il calo dei titoli azionari energetici delle società controllate dallo Stato (Enel, Terna, Snam, Eni), che si è registrato successivamente all'introduzione delle disposizioni in esame; ciò evidenzerebbe possibili ricadute sia in termini di contrazione dei dividendi direttamente liquidati a favore dello Stato stesso, che minori dividendi per gli azionisti, suscettibili di dar luogo a minori entrate con riferimento alle imposte sui redditi da capitale.

Alla luce dell'appena delineato complesso quadro ricognitivo delle stime di gettito ascrivibile alla più volte rimaneggiata disciplina dell'addizionale, può asserirsi la sussistenza di un rischio di *sovrastima* degli effetti di maggior gettito attribuibile.

Del resto, non è inutile sottolineare come l'indagine *ex post* sulla bontà delle ipotizzate stime di gettito e delle correlate previsioni di entrata sia resa alquanto ardua, dal momento che – diversamente da quanto compiuto per le addizionali di cui al Capitolo Secondo della presente trattazione – non si è provveduto ad istituire un apposito capitolo nello stato di previsione delle entrate del bilancio dello Stato, confluenndo quindi le entrate a titolo di addizionale *de qua*, in maniera indistinta, nel capitolo di entrata dedicato all'Ires ordinaria.

Secondo quanto pubblicato sugli organi di informazione ⁽¹⁴⁸⁾, dai dati forniti dall'Agenzia delle entrate, dichiarati dal sottosegretario al ministero dell'economia e delle finanze Sonia Viale in risposta ad una interrogazione dell'on. Alberto Fluvi in occasione della riunione della Commissione Finanze della Camera dei Deputati del 27 ottobre 2010, emergerebbe un (più contenuto) gettito *di cassa* dell'addizionale per gli anni 2009 (anno d'imposta 2008 e acconto 2009) e 2010 (relativo al solo periodo gennaio-settembre: saldo 2009 e acconto 2010) ascendente, rispettivamente, a 1,235 milioni di euro e 313 milioni di euro.

Tale *gap* negativo parrebbe confermato dal dato ufficiale definitivo più aggiornato – al momento in cui si scrive – sul gettito del tributo, ossia quello relativo alle Dichiarazioni 2010 (periodo d'imposta 2009): secondo quanto si legge nel *Report* "Analisi dei dati Ires (Anno d'imposta 2009)", pubblicato dal Dipartimento delle Finanze, nella sezione "Dati e Statistiche fiscali - Analisi statistiche" del sito *internet* istituzionale (www.finanze.gov.it), «Nel suo secondo anno di applicazione l'addizionale è stata dichiarata da 506 soggetti per

⁽¹⁴⁸⁾ Si consulti l'articolo di D. MOROSINI, *Robin Tax, gettito da 1,5 mld*, in *ItaliaOggi* del 28 ottobre 2010.

un'imposta di 509 milioni di euro (- 29,13 % rispetto al 2008). Va sottolineato che il 2009 è stato caratterizzato da un abbassamento dei prezzi delle materie prime e del greggio, in particolare il prezzo di riferimento del Brent è diminuito del 36,6% rispetto al 2008».

4. *La ratio del tributo: tra annunci ed implicazioni empiriche.*

Si è osservato, in *Premessa*, come l'ideazione del tributo supplementare sia stata esplicitamente vocata alla «imposizione aggiuntiva e perequativa sui c.d. “guadagni di congiuntura”» (d'ispirazione einaudiana) ⁽¹⁴⁹⁾. Introiti eccezionali, occorsi in tempi straordinari, che – nelle parole dello stesso ideatore – giustificano «forme di prelievo straordinarie» ⁽¹⁵⁰⁾.

Parallelamente, mediante l'attivazione a favore delle classi più disagiate di un “fondo sociale” *ad hoc*, si è cercato di declinare specificamente la logica di «perequazione tributaria», tanto da meritare al prelievo il pittoresco epiteto di “*Robin Hood tax*”.

In particolare, l'inasprimento tributario *de quo*, unitamente alle altre coeve misure fiscali, acclamato nel nome dell'equità impositiva, ha risposto alla filosofia di fondo di sottrarre agli operatori energetici i margini di guadagno eccessivi o *extra* che si erano assunti iniquamente incassati in virtù di comportamenti economici di mercato utilitaristici e speculativi, consistenti segnatamente nel riprovevole avvantaggiarsi delle oscillazioni al rialzo delle quotazioni delle *commodity* (*in primis*, il petrolio) per innalzare i prezzi dei

⁽¹⁴⁹⁾ Si esprime così il DPEF per gli anni 2009-2011, cit., XII.

⁽¹⁵⁰⁾ Cfr. Tremonti: «*La Robin Hood tax sui petrolieri? Forse già a luglio*», cit. Secondo il Ministro dell'economia e delle finanze, l'ottica della perseguita perequazione tributaria, effettuata incrementando elementi di base imponibile e di aliquota sui soggetti operanti, tra l'altro, nel settore petrolifero, nascerebbe dal proprio rifiuto della dottrina scientifica, di recente elaborazione, in base alla quale: tutte le imposte applicate a (banche e) petrolieri non avrebbero senso, perché suscettibili di traslazione sui consumatori; pertanto, per ottenere l'imposta ottima e scientifica, non si dovrebbero più tassare (le banche e) i petrolieri, ma direttamente (i correntisti e) gli automobilisti (cfr. *resoconto stenografico* della seduta della Camera n. 37 del 17 luglio 2008).

prodotti derivati, salvo poi renderli vischiosi al ribasso nei momenti di deprezzamento della materia prima stessa.

Ciò posto, non va nascosto che la (apparente, per i motivi sottosposti) linearità di tale *ratio legis* è sembrata, con il passare del tempo, essersi progressivamente distorta man mano che il legislatore è intervenuto per emendare la disciplina del tributo, ora incrementandone la misura ora espandendone l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione.

Ed invero, a fronte di un primissimo intervento di garanzia in favore di particolari categorie di contribuenti (*i.e.* operatori “marginali” e produttori di energie “verde”), realizzato già in sede di conversione in legge del decreto istitutivo dell'addizionale, si sono effettuate altre due successive modificazioni.

La prima, nel luglio del 2009, ha provveduto ad aumentare strutturalmente l'aliquota d'imposta (dall'allora vigente 5,5) al “6,5 per cento”, con la finalità contingente di reperire risorse da destinare alla copertura finanziaria di talune misure in tema di contributi all'editoria ⁽¹⁵¹⁾.

La seconda, contemplata nel più ampio contesto della *Manovra-bis* dell'agosto 2011, ha sia esteso l'area soggettiva e il perimetro oggettivo di applicazione, sia incrementato nuovamente – e temporaneamente ⁽¹⁵²⁾ – il tasso d'imposta di ulteriori «4 punti percentuali», con il dichiarato scopo di approntare a mezzo del relativo gettito un opportuno sollievo all'austerità finanziaria a carico degli enti locali operata tramite l'inasprimento delle regole vincolistiche del “Patto di stabilità interno”.

Orbene, letta tale *ratio* alla luce della testé tratteggiata evoluzione normativa, appare limpida la suscettibilità alla formulazione di talune notazioni critiche.

I primi passi possono muoversi partendo dalle nozioni economiche rilevanti poste alla base della costruzione giuridica della fattispecie impositiva.

⁽¹⁵¹⁾ Tra cui quelli in favore dei “giornali di partito”.

⁽¹⁵²⁾ Vale a dire per il triennio 2011-2013.

Al riguardo, va avvertito come dietro alle rievocate tipologie di profitti “straordinari” o “eccessivi” si nascondono, in realtà, presupposti e caratterizzazioni piuttosto differenti.

Più in dettaglio, i “profitti straordinari” attengono a ciò che nel gergo economico-finanziario si definisce “*windfall*”, che può tradursi con “colpo di fortuna” ovvero “guadagno inaspettato” (come, ad esempio, una vincita alla lotteria), di talché i “*windfall profits*” assumono, propriamente, il significato di “profitto fortuito” oppure “profitto di congiuntura”.

Inoltre, nel termine si indovina, sotto il profilo più squisitamente semantico-letterale, l’allusione romantica alla cultura storico-economica anglosassone: nel tempo che fu, gli alberi appartenevano alla Corona, ma se il vento ne abbatteva qualcuno facendolo cadere nella proprietà di un soggetto, diventava suo, e poteva farne legna da usare o da vendere.

Insomma, un profitto è “straordinario” allorché non scaturisce dalla abilità e dal lavoro, bensì se è conseguenza di azioni esogene al percettore, ossia se a questi “piove dal cielo”⁽¹⁵³⁾.

In punto di coerenza sistematica, allora, si tratta di un profitto occasionale atto a giustificare e legittimare unicamente un corrispondente prelievo eccezionale o *una tantum* (mediante una “*windfall profits tax*”).

Più complicata (e pericolosa) appare la definizione di “profitto eccessivo”. Anzitutto, perché non è così scontato che esistano profitti catalogabili come tali: in una economia di mercato si suppone che una impresa sia libera di guadagnare quanto più può, a beneficio dei suoi azionisti e dei suoi lavoratori.

Cosicché, si è osservato, parlare di eccessività dei guadagni, e della loro (sovra)imposizione (tramite una “*excess profits tax*”), tradisce un approccio ideologizzato dell’economia, fondato su un assunto moralistico: sembra

⁽¹⁵³⁾ Sarebbe la fattispecie verificatasi con le scorte (*stock*) di petrolio: con l’aumento del prezzo del greggio, ci si trova a possedere un valore prima non rilevabile.

sbagliato che certe società lucrino troppo da situazioni che impongono sofferenza a molti cittadini ⁽¹⁵⁴⁾.

Non ci si avvede, insomma, come attentamente rilevato dalla stessa dottrina ⁽¹⁵⁵⁾ cara al promotore dell'addizionale *de qua*, che, legittimamente, «è la speranza di ottenere un guadagno eccezionale che fa agire gli uomini. Gli uomini si adatterebbero a lavorare con particolare diligenza, a fare uno sforzo superiore all'ordinario per ottenere il reddito ordinario goduto dalla generalità con sforzo normale? Una piccola parte di uomini: eroi, santi, guerrieri, persone di eccezione, è pronta a lavorare senza speranza di un compenso superiore all'indispensabile per vivere; ma la maggioranza non farebbe nulla per avere un di più, se lo dovesse dare poi allo stato».

Ma allora v'è da domandarsi quando un profitto può essere considerato eccessivo. La risposta (apparentemente) semplicistica potrebbe appuntarsi sul momento del superamento di un livello assunto “normale”.

Tale normalità, ovviamente, non può che essere fissata da qualcuno, evidentemente in modo arbitrario, facendo riferimento a prefissati parametri quantitativi.

Tutto ciò evidenziato, il legislatore italiano, con il complesso di misure tributarie d'ispirazione ladro-buonista anglosassone, pare aver risolto la questione in maniera *tranchant* all'insegna dell'assioma: le compagnie energetiche godono di profitti sia “straordinari” sia “eccessivi”, che meritano insieme:

⁽¹⁵⁴⁾ Cfr. P. FALASCA - C. STAGNARO, *Robin Hood, il principe degli esattori*, cit., 5, i quali, peraltro, citando Friedrich A. von Hayek, *La società libera* (Soveria Mannelli, CZ: Rubbettino, 2007), in particolare cap. 20, *Imposizione fiscale e redistribuzione*, 625-656, rilevano che, in realtà, è proprio la prospettiva di profitti “eccessivi” a motivare gli investimenti, e dunque innescare la creazione di ricchezza; anzi, la tassazione di siffatti profitti può addirittura rivelarsi uno strumento protezionistico. Ed invero, scrive Hayek: «poiché le imposte assorbono oggi la maggior parte degli ‘eccessivi’ profitti del nuovo arrivato che, come bene si è detto, non può ‘accumulare capitali; non può espandere la sua azienda; non diventerà mai un grosso imprenditore e non sarà mai un competitore degli interessi costituiti; poiché accade tutto ciò le vecchie aziende non hanno da temere la sua concorrenza, sono difese dall'esattore delle imposte» (p. 651).

⁽¹⁵⁵⁾ Cfr. L. EINAUDI, *Principii di scienza della finanza*, Torino, 1940, 207-208.

- una *windfall profits tax*, attuata con la previsione della *una tantum* sulle scorte di idrocarduri; ed
- una *excess profits tax*, attuata con l'introduzione dell'addizionale in esame.

Ebbene, dal punto di vista dell'analisi economico-strutturale, se è accettabile l'esistenza di un profitto "straordinario" (*windfall*) per le attività estrattive e, in misura assai minore, per quelle di raffinazione, lo stesso è difficilmente immaginabile nelle altre fasi della filiera.

Parimenti, è meno pacifica l'esistenza stessa del profitto "eccessivo": ciò – come anticipato – è diretto precipitato del funzionamento dell'economia di mercato, in cui le imprese sono libere di guadagnare il massimo possibile ⁽¹⁵⁶⁾.

Di conseguenza, è fortemente dubbia la sussistenza di un livello di profitto "normale", se non forse nel mondo semplificato di qualche modellino econometrico. Peraltro, se pure fosse denegatamene rintracciabile qualcosa di assimilabile alla normalità per un profitto, e laddove non si sia in presenza dell'elemento giustificante della remunerazione parametrata all'assunzione di un maggior rischio d'impresa, questa varierebbe continuamente, giacché l'economia di mercato non è statica ma dinamica.

D'altro canto, mette conto notare come la grave difficoltà di discernere quando un reddito sia un "sopra-reddito" rievochi il fantasma di un dilemma noto e antico. Come acutamente osservato in dottrina, «per sapere che cosa è ultra o sopra, o qualcosa più del normale, bisogna prima definire che cosa è il normale. Il cantante che riceve 5 mila lire per sera gode un ultra-reddito? Non è questa la remunerazione normale delle sue qualità straordinarie? Ecco la necessità di distinguere il cantante comune da quello di cartello o dall'altro di strapazzo. E di porre il quesito: l'imposta deve essere più alta sul reddito normale del cantante di cartello o dell'avvocato di grido in confronto al reddito

⁽¹⁵⁶⁾ Come sottolineato da P. FALASCA - C. STAGNARO, *Robin Hood, il principe degli esattori*, cit., 16, «Gli unici profitti "eccessivi" (sopra il livello di mercato) sono quei profitti che non derivano né dall'abilità imprenditoriale, né dalla fortuna, ma dall'esistenza di protezioni (generalmente pubbliche) le quali creano rendite di posizione. Questi profitti, però, non possono logicamente e praticamente essere intaccati per via tributaria, ma richiedono interventi di liberalizzazione, i quali sono più complessi e certo meno populistici di una nuova tassa (...). Concorrenza, quindi, non tasse».

pure normale del cantante e dell'avvocato comune?». Al riguardo, assumerebbe carattere dirimente allora l'ulteriore domanda: «Il sopra reddito si deve misurare in confronto all'unità "lavoratore" od all'unità "lavoro compiuto"? Se si bada all'unità "lavoratore" è sopra-reddito la differenza fra le 5 mila lire del cantante di grido e le 20 lire del canterino da caffè-concerto. Se si bada all'unità "lavoro compiuto", poiché il lavoro del cantante di grido vale nell'estimazione universale almeno 250 volte il lavoro del canterino, ecco *sfumare il sopra-reddito*. A questo punto, insomma, si deduce nitidamente la conclusione-premessa: «Il quesito della esatta definizione di ciò che sia sopra-reddito deve perciò essere esattamente formulato e *risolto prima dell'imposta*» (corsivi aggiunti) ⁽¹⁵⁷⁾.

Ebbene, la questione, che – nel caso dell'addizionale di specie – è stata risolta in via legislativa, avrebbe dovuto essere affrontata sulla scorta del delineato quadro economico e logico-sistematico di riferimento.

Purtroppo, ciò non è avvenuto. Invero, contrariamente ad altre esperienze normative (si consideri il tributo sui profitti di guerra, di cui è cenno *infra* al par. successivo), il legislatore domestico non è sembrato stavolta interessato, inopinatamente, alla problematica della esatta misurazione del profitto "normale", sulla cui eccedenza poi – coerentemente con la *voluntas legis* – applicare l'aggravio d'imposta, stimando opportuno computare la sovrimposta sull'intero reddito imponibile (composto sia dai profitti normali sia da quelli eccessivi) dei soggetti passivi.

Eppure non sarebbe risultato molto difficoltoso implementare un modello di calcolo idoneo all'uopo. Ad esempio, sarebbe stato possibile ricorrere ad uno schema basato su di evidenze quantitative collegate a:

- parametri soggettivi, come la serie storica della redditività della singola azienda negli anni precedenti; ovvero
- parametri oggettivi, quale una predeterminata percentuale assunta mediamente corrispondente ad un livello tollerabile di normalità reddituale di industria.

⁽¹⁵⁷⁾ Queste le parole di L. EINAUDI, *Principii di scienza della finanza*, cit., 201-202.

Ma, evidentemente, la suesposta incoerenza concettuale e metodologia, che non limita la tassazione aggiuntiva ai profitti (eccessivi) teoricamente meritevoli di una maggiore contribuzione, lungi dal costituire un sintomo di imperizia normativa, è piuttosto ascrivibile ad una mera valutazione di convenienza erariale, imperniata sul ricercato proposito di ampliare quanto più possibile la base imponibile del nuovo tributo.

La intrinseca contraddittorietà ed irrazionalità che siffattamente si consuma ha alimentato un coro unanime di censure. In tale contesto critico, una volta rilevato che le imprese destinatarie dell'aggravio d'imposta sono individuate non già in relazione ai maggiori profitti realizzati rispetto ad un *watermark* di riferimento, bensì esclusivamente in ragione del parametro quantitativo-dimensionale dei ricavi, non si è mancato di sottolineare come, in tal modo, si finisca per sostanziare un vero e proprio *absurdum* giuridico, attraendo all'area applicativa dell'addizionale anche le società che si sono trovate a conseguire, dal 2008 in avanti, minori utili rispetto al passato ⁽¹⁵⁸⁾.

Del resto, sulla (dubbia) efficienza del meccanismo tecnico-impositivo prescelto per l'addizionale si era pure incentrato lo stesso dibattito parlamentare in sede di conversione in legge del decreto istitutivo n. 112 ⁽¹⁵⁹⁾, laddove vano si è dipoi rivelato il rilievo circa la (svanita) opportunità di tassare solo gli *extraprofitti*, ossia i profitti superiori al rendimento normale e derivanti, ad esempio, da rendite di posizione o da posizioni monopolistiche; in tale sede, per contro, non era mancata la lamentela proprio in ordine all'irragionevolezza di prendere a riferimento il complesso dei profitti, sia quelli idealmente suscettibili di aggravio fiscale (*extra* o eccessivi) sia quelli inadatti ad una contribuzione addizionale (normali o ordinari).

Ad onor del vero, sotto il profilo della realtà empirica italiana, appare fortemente in discussione la stessa realizzazione di quella eccessiva

⁽¹⁵⁸⁾ Cfr. D. STEVANATO, *La «Robin tax» alla prova del giudizio di costituzionalità*, in *Corr. trib.* n. 20/2011, 1676.

⁽¹⁵⁹⁾ Cfr. l'intervento dell'on. Fabio Evangelisti (IDV), consultabile nel *resoconto stenografico* della seduta della Camera n. 38 del 18 luglio 2008.

profitabilità posta a fondamento e giustificazione della fattispecie impositiva. Tale constatazione discende, fondamentalmente, dalla particolare strutturazione del settore energetico sovraimposto nonché dalle serie ed evidenti difficoltà strutturali che lo scuotono. Invero, non v'è chi non veda che l'Italia sia un Paese consumatore e non produttore (se non marginalmente) di risorse energetiche, onde i profitti, anche quelli eccezionali, o non sussistono nella misura immaginata da coloro che hanno proposto e approvato la nuova addizionale, oppure non esistono affatto: se non altro perché la maggior parte dei profitti le compagnie operanti nel settore petrolifero li ricavano dall'“*upstream*” (ovvero l'esplorazione e la produzione) e molto meno dal “*downstream*” (cioè la raffinazione e la distribuzione), e il primo (un rilevante “*upstream*”) non è certo il caso della gran parte delle imprese italiane.

Una precisa e puntuale doglianza in tal senso è riscontrabile altresì nell'ordinanza n. 9 del 26 marzo 2011 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio-Emilia, di rimessione alla Corte costituzionale per l'eventuale giudizio di (il)legittimità costituzionale dell'addizionale *de qua*. In tale pronunciamento, infatti, si constata la falsità e l'insussistenza del richiamo alla professata necessità di colpire profitti eccezionali in ragione dell'andamento del mercato dei prodotti energetici, attesa la carenza, nel dibattito parlamentare, di qualsivoglia elemento di prova a dimostrazione di tale assunta *extra*-profitabilità. Anzi, all'opposto, il ripiegamento del mercato nei mesi immediatamente successivi all'emanazione del decreto-legge istitutivo n. 112, con il crollo delle quotazioni del greggio, confuterebbe proprio il presupposto alla base dell'istituzione del nuovo tributo aggiuntivo (nonché – vale anticipare – la situazione di fatto straordinaria legittimatrice del ricorso alla decretazione d'urgenza).

Non può, inoltre, sottrarsi dal rilevare che anche l'enfaticizzato carattere redistributivo della misura, attuato, da un lato, mettendo all'indice gli *extraprofiti* speculativi dei settori incriminati e, dall'altro, annunciando una

destinazione del gettito in favore delle categorie sociali disagiate, soffre di una incontestabile censura.

Ed invero, nel Fondo di solidarietà per i cittadini meno abbienti, istituito dall'art. 81, comma 29, del medesimo decreto-legge n. 112, ovverosia il contenitore da cui attingere per finanziare la “tessera alimentare” (*social card*) per le fasce deboli della popolazione, è previsto confluire risorse provenienti da altre entrate. Segnatamente, ai sensi del successivo comma 30, esso «è alimentato: a) dalle somme riscosse in eccesso dagli agenti della riscossione ai sensi dell'articolo 83, comma 22; b) dalle somme conseguenti al recupero dell'aiuto di Stato dichiarato incompatibile dalla decisione C(2008)869 def. dell'11 marzo 2008 della Commissione; c) dalle somme versate dalle cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 82, commi 25 e 26; d) con trasferimenti dal bilancio dello Stato; e) con versamenti a titolo spontaneo e solidale effettuati da chiunque, ivi inclusi in particolare le società e gli enti che operano nel comparto energetico»⁽¹⁶⁰⁾.

Cosicché, in realtà, neanche un euro dell'addizionale incassata dal *Robin Hood* nostrano ha partecipato ad arricchire tale fondo sociale.

In ogni caso, preme qui anticipare, anche un'ipotetica comprovata destinazione del maggior gettito per finalità redistributive non varrebbe certo a salvare compiutamente l'addizionale dai molteplici e multiformi dubbi di costituzionalità che si evidenzieranno puntualmente *infra* al par. 8. e seguenti. D'altronde, quand'anche la maggiorazione di aliquota fosse opinata una misura non irragionevole attraverso cui incidere sugli *extraprofitti* in chiave redistributiva, la stessa determinerebbe pur sempre una disparità di trattamento in una prospettiva intersettoriale, non rivelandosi comprensibile il motivo della sottrazione all'aggravio di prelievo degli *extraprofitti* eventualmente realizzati in settori diversi da quelli presi di mira dal legislatore.

⁽¹⁶⁰⁾ P. FALASCA - C. STAGNARO, *Robin Hood, il principe degli esattori*, cit., 11, danno conto di un versamento a titolo spontaneo da parte della Eni (società energetica partecipata dallo Stato) di un importo pari a 200 milioni di euro.

Insomma, come pure già addebitato, l'inasprimento tributario addossato dal legislatore in capo alle imprese operanti nell'industria energetica «non sembra seriamente ascrivibile ad una ipotesi di utilizzo *extrafiscale* dell'imposta, per scoraggiare o disincentivare attività ritenute socialmente riprovevoli o in grado di produrre esternalità negative sull'ambiente, sul mercato, sugli assetti sociali e produttivi, ecc. L'incremento dell'imposizione in questi particolari settori è infatti motivato esclusivamente con la presenza di una particolare “ricchezza” in grado di sopportare un extraprelievo con finalità redistributive»⁽¹⁶¹⁾.

In altri termini, si sarebbe – in specie – ben alieni dalla logica di tassazione sottesa ai particolari tributi con finalità ambientali, riguardanti proprio l'industria energetica⁽¹⁶²⁾, con riferimento ai quali si assiste all'attuazione del paradigma postulante che «le ripercussioni negative sull'ambiente della produzione e dell'impiego di fonti energetiche legittimano specifiche forme di imposizione in cui il principio di capacità contributiva si coniuga con finalità *extrafiscale*»⁽¹⁶³⁾.

In merito al tema in questa sede agitato, poi, occorrere aggiungere che elementi di incoerenza della professata *ratio* ispiratrice l'istituzione dell'addizionale in commento si ritrovano anche con riferimento alle singole modificazioni normative intervenute successivamente alla sua introduzione.

Un primo riscontro in tale direzione è rinvenibile nella diminuzione del parametro del *volume di ricavi* a 10 milioni di euro. Questa è idonea a sussumere all'alveo applicativo del sovraccarico tributario la moltitudine di soggetti economici di piccole e medie dimensioni (specie dediti alla commercializzazione) che, per struttura ridotta e posizionamento a valle della filiera, e diversamente dai grandi operatori del settore in grado (almeno in

⁽¹⁶¹⁾ Così D. STEVANATO, *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2008, 843.

⁽¹⁶²⁾ Si pensi al tributo sulle emissioni inquinanti (cosiddetta “ecotassa”) o a quello sulle emissioni di anidride carbonica (cosiddetta “*carbon tax*”).

⁽¹⁶³⁾ Cfr. L. SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rass. trib.* n. 6/2007, 1670 ss.

astratto) di beneficiare delle fluttuazioni delle materie prime, possono incidere in modo estremamente marginale sulla dinamica di formazione dei prezzi al consumo. Siffattamente, svilendo quelle stesse ragioni di equità e ragionevolezza che avevano ispirato proprio la fissazione della soglia di ricavi a 25 milioni di euro, contro l'ipotesi – appunto di 10 milioni di euro – prospettata nella bozza originaria del decreto istitutivo n. 112.

Altro motivo di lagnanza è stato espresso, con riferimento alle modificazioni apportate con il decreto-legge n. 138, recante la Manovra finanziaria correttiva di ferragosto 2011, dalla stessa Autorità per l'energia elettrica e il gas ⁽¹⁶⁴⁾. In proposito, si è lamentato come l'operato ampliamento della platea dei soggetti passivi dell'addizionale alle *attività regolate*, cioè a quelle attività i cui ricavi già riflettono il sistema tariffario definito dall'Autorità di regolazione in ragione dei costi efficienti del servizio, superi, di fatto, la *ratio* originaria alla base del decreto istitutivo n. 112, finendo così per derubricare l'addizionale ad un puro strumento di prelievo fiscale finalizzato all'urgente raggiungimento degli obiettivi di stabilizzazione finanziaria che il provvedimento di Manovra-*bis* si prefigge di conseguire.

Orbene, tutto quanto sinora esposto denota incontrovertibilmente come proprio l'asserita logica perequativa non è il punto di vista migliore per inquadrare l'istituzione dell'addizionale rassegnata.

Di talché, valutata alla luce delle complessive notazioni dinanzi tracciate, l'introduzione di siffatto nuovo tributo, con i suoi successivi molteplici e multiformi inasprimenti, parrebbe più verosimilmente rispondere alla diversa e più prosaica *ragion erariale*, sottendendo la matrice meramente finanziaria di soddisfare le impellenti esigenze di reperimento di risorse pubbliche ⁽¹⁶⁵⁾.

⁽¹⁶⁴⁾ Cfr. AEEG, *segnalazione* PAS/11 del 26 agosto 2011.

⁽¹⁶⁵⁾ Vengono ancora alla mente, allora, le parole di L. EINAUDI, *Principii di scienza della finanza*, cit., 325., laddove si sofferma sull'analisi delle varie tipologie di imposizione straordinaria: una (terza) specie sarebbe costituita dalla creazione di imposte straordinarie nuove. L'apprezzato Autore riferisce – con termini che, ovviamente *mutatis mutandis*, possono attagliarsi anche alla suggestivamente denominata addizionale in rassegna – come, in questi casi, «Per lo più la novità sta tutta nel nome e nelle modalità esteriori e contingenti; essendo noto che tutte le imposte colpiscono lo stesso oggetto, che è il reddito dei contribuenti e che la necessità di

In termini più chiari, l'unica giustificazione seriamente adducibile per leggere tali interventi normativi risiede nella presunta pinguedine delle casse degli operatori assoggettati al supplementare carico fiscale. Come ad asserire l'archetipo: quando lo Stato ha bisogno di soldi, li va a prendere dove sa (o presume) di trovarli.

In questa prospettiva, quindi, si finisce per imporre un balzello a carico degli operatori economici con portafogli pieni, per la sola circostanza di fatto che sono capienti.

Ma, a ben vedere, questa è l'essenza propria del “*taglieggiamento*”. Non a caso, il tributo è stato denominato dallo stesso artefice “*Robin Hood tax*”. Solo che *Robin* di *Loxley* redistribuiva le ricchezze spinto dalla disperazione di quanti erano taglieggiati dagli sgherri del cinico Giovanni Senzattera; se, dunque, ai tempi moderni si invoca il ladro buono (superfluo in epoche – come durante il regno del giusto germano Riccardo Cuor di Leone – in cui tutti lavorano in pace e godono dei frutti della loro fatica), delle due l'una: o sta regnando l'iniquo e ingannatore Giovanni Senzattera, oppure – attesi i soggetti e gli oggetti derubati – *Robin Hood* adesso è al soldo dello sceriffo di *Nottingham*.

5. *Il confronto con l'imposta straordinaria sui profitti di guerra.*

Ricostruita nei termini dinanzi delineati la vocazione teleologica dell'addizionale in commento, non appare difficoltoso coglierne una certa assonanza con uno dei principali tributi contemplati, durante i due conflitti mondiali, per sopperire alle estreme esigenze statali di incrementare il gettito

imposte nuove dipende massimamente da due cagioni: *illusoria* la prima, dovendo i governi persuadere i popoli che con l'imposta “nuova” si vuol colpire un “nuovo” oggetto, prima sfuggito all'obbligo tributario; e *tecnica* la seconda, ogni imposta avendo un suo punto di produttività massima, oltre il quale non conviene innalzare l'aliquota, giovando piuttosto assumere ad oggetto dell'imposta un'altra forma o parvenza del reddito non ancora colpita (la forma e la parvenza) dal fisco».

erariale al fine di fronteggiare le maggiori spese connesse alla partecipazione bellica: l'“imposta straordinaria sui profitti di guerra”⁽¹⁶⁶⁾.

Come noto, durante quei periodi, la scelta di fondo dell'azione pubblica si divideva tra l'incremento della pressione fiscale ordinaria e l'implementazione di strumenti di finanza straordinaria. Sebbene, alla fine, furono azionati entrambi i meccanismi impositivi, una certa preferenza venne mostrata a favore di quest'ultima, con il ricorso a misure estemporanee relative all'imposizione diretta che determinarono un livello aggiuntivo di prelievo rispetto a quello ordinario.

Emerse, tra esse, appunto, l'introduzione dell'imposta straordinaria sui profitti di guerra, la quale fu istituita tanto durante il primo conflitto mondiale (con d.l.it. 9 giugno 1918, n. 857, recante la «Approvazione dei testi unici dei tributi diretti straordinari imposti durante la guerra») quanto nel corso della seconda guerra mondiale (con l. 1° luglio 1940, n. 813, recante la «Istituzione di una imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra»)⁽¹⁶⁷⁾.

Tale tributo si applicava, con aliquote progressive, sugli utili prodotti nell'esercizio di attività industriali o commerciali, per la parte eccedente il reddito ordinario (cosiddetti “*extra*-profitti”). Più in dettaglio, sotto il profilo tecnico, si procedeva prima alla determinazione del reddito complessivo e del reddito ordinario: il primo era computato in base alla somma dei redditi prodotti nell'anno (con esclusione dei redditi fondiari e degli interessi sui titoli del debito pubblico); il secondo, invece, era rappresentato dalla media dei redditi prodotti agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile negli anni precedenti. Il differenziale tra questi due valori era assoggettata ad una imposizione mediante l'applicazione di aliquote progressive.

La finalità che si prefiggeva il tributo era chiaramente quella di colpire i sovraprofitti dovuti alla congiuntura bellica, nella convinzione che tali proventi

⁽¹⁶⁶⁾ Per un'accurata analisi storico-evolutiva della trasformazione del sistema dei tributi in epoca bellica, si veda P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 73 ss.

⁽¹⁶⁷⁾ Del 1943 è, invece, il Regio decreto n. 598 (modificato dal d.l.it. 10 agosto 1944, n. 199), con il quale si approva il «Testo unico delle leggi in materia di imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra».

derivassero da speculazioni moralmente esecrabili. Tale imposizione tradiva così la sua duplice natura, connotata sia da una radice di ordine fiscale sia – e soprattutto – da una essenza di ordine morale e politico, non essendo concepibile che, di fronte ai lutti e alle distruzioni del conflitto bellico, una certa categoria di cittadini lucrasse e conservasse per sé i sovraprofiti conseguiti proprio in occasione ed in conseguenza della guerra stessa.

Ciò rilevato, appare lampante la comunanza tra l'imposta straordinaria sui profitti di guerra e l'addizionale *de qua*, quanto alla consustanziale ispirazione teleologica: entrambi i tributi sono diretti a colpire un profitto eccezionale conseguito mercé una particolare condizione congiunturale a triplice valenza “storica-economica-speculativa”.

Né a rescindere l'intimo vincolo che si annoda tra le due forme di imposizione può valere la diversa e più ricca configurazione dei profitti assoggettabili alla prima, con la loro doppia caratterizzazione: *i*) questi sono “straordinari”, perché derivanti da un inatteso evento esogeno quale l'aumento in sé dei prezzi del materiale bellico in tempo di guerra; *ii*) ma sono anche “eccessivi”, giacché superiori ad un andamento normalizzato in virtù dell'iperproduzione o dell'intensificata commercializzazione di materiale bellico indotta dalle esponenziali esigenze del conflitto.

In altri termini, come evidenziato in dottrina a proposito del caso tipico dei sopra-profitti derivanti dalla grande guerra, quanto al punto *sub i*), questi discendevano dal fatto che «per circostanze contingenti lo stato era diventato in quel tempo cliente obbligato a comprare a qualunque prezzo», mentre, quanto al punto *sub ii*), poteva asserirsi che gli stessi fossero ascritti al fatto che «per il turbarsi delle correnti commerciali coloro che si trovano nella situazione di possedere merci molto richieste poterono ottenere guadagni eccezionali»⁽¹⁶⁸⁾.

Ebbene, l'autentica comunione tra i due tipi d'imposizione (*i.e.* bellica e addizionale) non può affievolirsi a causa della riunificazione solo in uno di essi

⁽¹⁶⁸⁾ Così L. EINAUDI, *Principii di scienza della finanza*, cit., 198-199.

(quella bellica) di entrambe le fattispecie di *extraprofittabilità* (straordinaria ed eccessiva) e, quindi, per il solo fatto del singolo (non condiviso) irrobustimento del profilo della eccezionalità.

Né tantomeno vale la temporaneità dell'efficacia dell'imposta straordinaria sui profitti di guerra (ossia sino alla cessazione del conflitto bellico). Tale parametro dirimente, invero, è – *in re ipsa* – connaturato alla particolare fattispecie impositiva cui si riferisce, dacché la proprietà della delimitazione cronologica dei suoi effetti nasce proprio dalla circoscrizione nel tempo dell'evento stesso fonte dell'*extra*-profitto da assoggettare a tassazione (*i.e.* la guerra).

Piuttosto, tale ultima caratteristica, che, alla luce del suo presupposto ispiratore, il nuovo tributo dovrebbe coerentemente condividere, depone a favore dell'incitamento ad assecondare una conforme modificazione normativa.

Sicuramente difforme, invece, è l'elemento computistico rilevante ai fini della determinazione dei due anzidetti tributi: a fronte della corretta e razionale imponibilità dei soli profitti eccezionali, cioè quelli eccedenti un prefissato livello normalizzato, da parte dell'imposta bellica, si registra la previsione intrinsecamente contraddittoria e vulnerabile dell'assoggettamento integrale dei profitti all'aggravio di prelievo da parte dell'addizionale *de qua*.

6. *I possibili effetti collaterali del tributo: sui prezzi, sugli investimenti, sui dividendi.*

Una volta ricostruita la complessa disciplina applicativa del nuovo tributo ed inquadrato correttamente lo stesso sotto il profilo teleologico, breve è il passo per avvedersi delle indesiderabili (e indesiderate) conseguenze che l'addizionale è suscettibile di riverberare sul contesto economico cui impatta la relativa normativa.

Si tratta, in particolare, di indagare circa i veri e propri effetti collaterali scaturenti plausibilmente dall'introduzione dell'aggravio tributario *de quo*.

A tal proposito, va avvisato che la nuova imposizione rischia di avere più di un effetto negativo, che potrà impattare su tre voci principali:

- a) i prezzi dei prodotti energetici per i consumatori;
- b) gli investimenti del settore energetico;
- c) i dividendi per gli azionisti delle società sovrainposte.

È presumibile, d'altronde, che il costo dell'addizionale non si riverserà interamente su uno soltanto di questi tre singoli aggregati, ma verrà ripartito tra di essi, in misura diversa a seconda dei soggetti interessati.

In primo luogo, quanto all'impatto sui *prezzi* al consumo finale, come si analizzerà nel prosieguo della trattazione (v. *infra*, par. 7.1.), nonostante la espressa previsione della clausola salva-utenti, la traslazione dell'onere del maggior tributo non può essere esorcizzata compiutamente.

Come correttamente rimarcato, a dispetto del previsto controllo di vigilanza, appare oltremodo difficoltoso supporre che aumenti di prezzi e tariffe al consumo possano univocamente esser configurabili (e accertabili) come effetto di manovre traslative, piuttosto che quali generici aumenti dei costi industriali o, comunque, quali dinamiche incrementative di carattere generale, derivanti da una molteplicità di fattori politico-aziendali ⁽¹⁶⁹⁾.

Al riguardo, peraltro, la stessa Autorità vigilante ha dovuto ammettere ⁽¹⁷⁰⁾ come, in generale, l'addizionale, qualora traslata, assumerebbe valori per dimensione difficilmente indagabili se riferiti al prezzo unitario al consumo; secondo le analisi svolte, difatti, tale incidenza è quantificabile in un valore che si attesta intorno a 1 centesimo di euro per litro (di carburante) nel caso che la traslazione della maggiorazione d'imposta gravi sull'intero esercizio economico.

⁽¹⁶⁹⁾ In questo senso, v. Servizio del Bilancio del Senato, *Nota di lettura* n. 10, cit. D'altronde, la stessa Autorità per l'energia elettrica e il gas suppone che l'evenienza dell'aumento dei prezzi al consumo possa ascrivere a variazioni nella struttura dei costi o ad altre situazioni particolari, tant'è che, in questi casi, prescrive l'obbligo informativo, in capo agli operatori economici interessati, di fornire una adeguata motivazione (cfr. AEEG, *deliberazione* n. ARG/com 91/08, cit.).

⁽¹⁷⁰⁾ Cfr. AEEG, *relazione* al Parlamento (anno 2008) n. PAS 9/08 del 29 dicembre 2008.

Pertanto, non può affatto escludersi (anzi – a rigore – appare più che probabile) che, a conti fatti, possa registrarsi, in definitiva, un incremento dei prezzi finali.

Per quel che riguarda, invece, i prezzi nell'*iter* del ciclo economico dei prodotti energetici, in generale, il riverbero sarà limitato in alcuni stadi della filiera, più significativo in altri. Quel che è peggio è che l'effetto dell'addizionale si sommerà: i prezzi dei carburanti, dell'energia elettrica e del gas risentiranno dell'aumento fiscale delle fasi alte della filiera, così come di quelle basse, poiché l'aumento dell'Ires riguarda tutti gli operatori della filiera, dai produttori e raffinatori, alle *utility* e società operative nella distribuzione e nella vendita.

In secondo luogo, con riferimento agli *investimenti*, appare probabile che l'incremento dell'aliquota Ires produca un effetto disincentivante principalmente laddove questa risulti difficile da trasferire oppure nei settori ad alta intensità di capitale: è il caso, per esempio, dell'estrazione di idrocarburi nazionali, così come degli investimenti – per loro natura *sunk* (ossia irreversibili e comportanti elevati costi fissi) – in nuova capacità di raffinazione o di generazione elettrica, o ancora nelle infrastrutture. Con la diretta conseguenza di allontanare la soluzione dei numerosi colli di bottiglia che rendono meno efficiente la filiera energetica italiana.

L'incidenza del nuovo tributo sul settore dell'energia è stata indagata anche dalla medesima Autorità di vigilanza ⁽¹⁷¹⁾, la quale ha confermato che il principale effetto di un aumento del prelievo Ires sia inevitabilmente quello di ridurre la propensione all'investimento nell'attività colpita dall'aumento stesso.

D'altro canto, tale Autorità ha altresì avvertito che, nelle attività svolte a mercato, è attraverso detta contrazione degli investimenti e, di conseguenza, dell'offerta che può aver luogo, in linea generale, la futura traslazione degli effetti dell'aumento dell'imposta diretta sui prezzi e quindi sui consumatori. Ammonendo, dunque, di una possibile emersione, non già di una traslazione

⁽¹⁷¹⁾ Cfr. AEEG, *segnalazione PAS/11*, cit.

giuridico-formale al consumo dell'onere dell'addizionale, bensì di effetto di “traslazione sostanziale o indiretta”.

Invero, mentre le condizioni di mercato al tempo della istituzione dell'addizionale (giugno 2008) consentivano margini di profitto tali da non dar luogo a criticità sul livello degli investimenti (con il petrolio a quotazioni *record*), il contesto di mercato successivamente sviluppatosi è apparso sensibilmente diverso e meno permissivo.

Ciò è valso, in particolare, per l'attività di produzione di energia elettrica da fonti tradizionali (termoelettriche) e, più specificatamente, per gli impianti termoelettrici a ciclo combinato, che utilizzano il gas naturale, ove, a causa della contrazione dei consumi in seguito alla crisi internazionale e della riduzione della quota di mercato contendibile in seguito al prepotente aumento delle fonti rinnovabili incentivate, i margini conseguibili dagli impianti termoelettrici si sono fortemente ridotti. Sicché, l'aumento dell'addizionale Ires, previsto a più riprese, rischia di colpire il settore termoelettrico proprio nel momento di sua maggiore debolezza, riducendo la capacità di fare fronte al momento di transitorio eccesso di capacità produttiva e di ridurre, quindi, la capacità del sistema di operare in sicurezza nel medio periodo, quando la ripresa della domanda, la contrazione attesa delle importazioni dall'estero e le aumentate esigenze di riserva poste dallo sviluppo delle rinnovabili richiederanno di poter disporre di capacità produttiva tradizionale per quantità non inferiori a quelle attuali.

Ma criticità potrebbero, del resto, presentarsi anche con riferimento alle fonti rinnovabili, prima escluse e poi ricomprese nel perimetro di applicazione dell'addizionale, riducendo la propensione all'investimento in un settore fondamentale per la gestione delle problematiche ambientali e la crescita sostenibile dell'economia.

Per quanto attiene, poi, ai servizi a rete delle attività energetiche (elettricità e gas), cui l'intervento del 2011 ha altresì esteso l'aggravio tributario, l'Autorità ha rilevato che questi sono disciplinati dai provvedimenti

dell'Autorità stessa, che definisce sia la remunerazione degli investimenti effettuati (sulla base degli investimenti iscritti in contabilità, opportunamente rivalutati per tener conto delle dinamiche inflazionistiche), sia le dinamiche di degrado del loro valore (ammortamenti), sia, infine, la copertura dei costi operativi per la loro gestione ⁽¹⁷²⁾.

In estrema sintesi, i margini che le imprese soggette a regolazione tariffaria possono conseguire dipendono essenzialmente: dalla remunerazione del capitale investito, dalle maggiori efficienze nei costi operativi, dalle politiche finanziarie attuate dalle imprese rispetto ai valori e ai parametri riconosciuti in tariffa, da eventuali incentivi per il conseguimento di specifici obiettivi sfidanti (miglioramento della qualità del servizio) e dal differenziale tra le quote di ammortamento riconosciute dal sistema tariffario e il valore delle medesime iscritte nel bilancio civilistico ⁽¹⁷³⁾. Una regolazione così impostata cerca un equilibrio tra: a) aumento dell'efficienza e conseguente riduzione dei corrispettivi applicati ai clienti; b) aumento della qualità del servizio; c) sviluppo delle infrastrutture. Nella sua continuità e coerenza regolatoria, il sistema tariffario e i suoi meccanismi incentivanti hanno perseguito sia la riduzione delle tariffe, sia l'aumento della qualità, sia lo sviluppo delle reti: questo circolo virtuoso diventa il presupposto per favorire gli investimenti infrastrutturali capaci di operare da volano positivo in un contesto congiunturale in forte contrazione ⁽¹⁷⁴⁾.

Orbene, l'incremento del 10,5 per cento dell'Ires a carico delle imprese che gestiscono le infrastrutture energetiche a rete riveste profili di criticità per

⁽¹⁷²⁾ Il meccanismo tariffario è basato sostanzialmente sui costi medi riscontrati nei diversi segmenti regolati della filiera produttiva e implica, conseguentemente, un sistema tariffario incentivante: se l'impresa riesce a realizzare *performance* migliori di quelle a base delle valutazioni tariffarie, consegue margini ulteriori rispetto a quelli definiti dalla sola remunerazione del capitale investito. Il periodo tariffario è previsto della durata di quattro anni; al termine di ogni periodo viene effettuata una verifica dei costi riconosciuti e, ove si evidenzino margini a favore delle imprese, questi vengono trasferiti ai clienti finali secondo profili di trasferimento prefissati.

⁽¹⁷³⁾ L'Autorità segnala, a titolo puramente esemplificativo, che per Terna, così come per Italgas, la quota parte degli utili derivante dalla sola remunerazione del capitale pesa per circa il 70%, rispetto all'utile pre-tasse riportato nel bilancio 2010.

⁽¹⁷⁴⁾ In questi termini, cfr. anche AEEG, *Relazione* al Parlamento del 6 luglio 2011.

lo sviluppo della infrastrutturazione energetica del Paese, presupposto indispensabile affinché al settore produttivo e ai consumi domestici possa essere fornita energia a prezzi competitivi e allineati con gli altri Paesi dell'Unione Europea. Risulta, infatti, nitido che tale maggior carico fiscale diminuisce la remunerazione effettivamente riconosciuta agli investimenti nel settore, spingendo le imprese ad una contrazione degli stessi, rende meno attrattivo l'investimento nelle imprese di settore da parte di soggetti privati terzi (*private equity*) e conseguentemente più difficile la raccolta di capitali per finanziare gli investimenti, induce le imprese a operazioni, anche di tipo contabile, che possano contenere l'impatto della manovra sul *dividend yield* e, infine, rende meno attrattivo il percorso virtuoso di contenimento dei costi e di riduzione delle tariffe ⁽¹⁷⁵⁾.

D'altro canto, tutto ciò va inquadrato in un contesto nel quale, al contrario, sarebbe necessario favorire gli investimenti; l'Autorità reca l'esempio delle esigenze di sviluppo dei sistemi di accumulo e delle *smart grid* nelle infrastrutture elettriche per rendere possibile la produzione diffusa di energia elettrica da fonti rinnovabili, oppure della sostituzione degli obsoleti sistemi di misura del gas o, ancora, dello sviluppo delle infrastrutture di stoccaggio e rigassificazione finalizzate a promuovere la concorrenza nel mercato del gas naturale.

Infine, per le attività di trasmissione di energia elettrica e trasporto del gas, anch'esse ripescate *in extremis* all'addizionale, la riduzione dei rendimenti potrebbe deprimere la capacità competitiva, di espansione europea e di investimento delle imprese italiane proprio nel momento in cui l'Unione Europea promuove la realizzazione di reti energetiche pan-europee.

⁽¹⁷⁵⁾ Infatti, a parere dell'Autorità, l'impatto della disposizione comporta, a parità degli altri parametri, una perdita di 1-1,5 punti percentuali di rendimento. L'impatto della norma inciderebbe negativamente sull'esigenza degli investitori di ottenere un rendimento che rifletta la maggiore rischiosità dell'investimento rispetto alle alternative disponibili, quali i BTP decennali, comprimendo i rendimenti a valori probabilmente addirittura inferiori al costo del debito; con conseguenze negative sul costo della bolletta e sulla qualità del servizio.

L'Autorità conclude osservando che l'applicazione della onerosa maggiorazione Ires alle attività soggette a regolazione tariffaria, nei limiti in cui non si possa imporre alle imprese di realizzare investimenti senza prevederne un'adeguata remunerazione, rischia di avere un impatto sui consumatori particolarmente negativo. In linea generale, è espresso l'avviso che il settore dell'energia non sia oggi caratterizzato da fondamentali tali da giustificare che l'aumento dell'Ires sia circoscritto al solo settore energetico. Ciò anche in ragione della significativa rilevanza che gli investimenti in questo settore rivestono per la competitività dell'intera economia del Paese.

Anche più di recente l'Autorità vigilante è intervenuta per suffragare le sue precedenti considerazioni critiche in ordine all'appesantimento del carico tributario sulle attività a rete ⁽¹⁷⁶⁾.

In quest'ultimo pronunciamento, nel ribadire che la non auspicabile contrazione degli investimenti o della capacità di investire, ascritta all'aumento del prelievo, potrebbe implicare, da un lato, una riduzione della qualità del servizio e, dall'altro, un ritardo nella realizzazione di quelle infrastrutture che permetterebbero la piena operatività dei soggetti che determinano, con confronto concorrenziale, il prezzo dell'energia, chiosa evidenziando che, in tutti i casi in cui i costi degli investimenti sono inferiori ai benefici che gli stessi determinano per i consumatori, la loro riduzione indotta da una siffatta imposizione comporta, di fatto, un effetto di traslazione sui prezzi per i consumatori potenzialmente molto superiore all'importo dell'imposizione stessa.

Conformemente alle notazioni svolte dall'anzidetta Autorità, si è posto in luce come, posto che il fondamento del sistema tariffario trova copertura legislativa nel diritto comunitario (laddove la direttiva 2009/72 – art. 37, comma 6 – stabilisce che le tariffe di accesso alla rete devono essere *cost-reflective*), appaia evidente che «qualsivoglia erosione dei margini così garantiti dalla tariffa viola, prima ancora che la relativa disposizione legislativa di

⁽¹⁷⁶⁾ Cfr. AEEG, *segnalazione* n. PAS 21/11, par. 6.5.

riferimento, la logica e la finalità della tariffa stessa, determinando una inevitabile contrazione degli investimenti sia in nuova infrastruttura che in ammodernamento e manutenzione di quella esistente»⁽¹⁷⁷⁾.

Inoltre, è stata accusata⁽¹⁷⁸⁾ l'assenza di precisi punti trigonometrici da parte del legislatore, il quale, con l'istituzione, prima, e l'inasprimento, dopo, dell'addizionale, avrebbe offerto la adamantina immagine di un'Italia che si muove senza bussola, senza sapere cioè su quali settori strategici puntare per sostenere l'economia nazionale, tanto nel breve quanto nel lungo periodo: quello energetico è uno dei pochi settori – forse l'unico – che non solo macinano profitti e dividendi in favore di soci e investitori, bensì e soprattutto che investono, in maniera consistente, miliardi di euro in opere infrastrutturali e tecnologie da cui dipendono il futuro energetico del Paese, la vita di centinaia di imprese dell'indotto e, quindi, la salvaguardia di migliaia posti di lavoro.

Ça va sans dire che su speculare direttrice critica si accodano le imprese interessate al nuovo tributo.

Vale solo la pena, in proposito, di rievocare le allarmanti osservazioni formulate dall'amministratore delegato della società Enel s.p.a. in occasione del noto *forum* tenuto a Cernobbio agli inizi di settembre 2011, secondo il quale gli effetti conseguenti all'inasprimento dell'addizionale sarebbero pacificamente individuabili nell'asciugamento dell'utile netto e nell'inevitabile taglio degli investimenti, con un danno per l'intero sistema economico nazionale⁽¹⁷⁹⁾.

Alle summenzionate riflessioni fanno eco quelle espresse dall'amministratore delegato di Terna s.p.a. a margine dell'audizione del 18 ottobre 2011 in commissione Industria del Senato sul tema della strategia energetica nazionale: «L'incidenza della Robin tax è pesante. (...) Terna ha approvato a inizio 2011 un Piano di investimenti per lo sviluppo della rete di 7,5 miliardi di euro per il periodo 2011-20», con conseguenti benefici per il

⁽¹⁷⁷⁾ Così F. TESTA - C. DI MARIO, *Il corto circuito della Robin Tax*, in *Il Sole 24 Ore* del 24 agosto 2011.

⁽¹⁷⁸⁾ Cfr. A. PLATEROTI, *Lo sceriffo di Nottingham*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 agosto del 2011.

⁽¹⁷⁹⁾ Si consulti l'intervista di Fulvio Conti pubblicata, a firma R. Rendina, su *Il Sole 24 Ore* del 3 settembre 2011, dal titolo espressivo «*Con la Robin Tax un taglio agli investimenti*».

Paese in termini di riduzione dei costi dell'energia per 1,6 miliardi all'anno; ma «la Robin tax uccide gli investimenti, mette a rischio quelli previsti e potrebbe portare a una loro riduzione»⁽¹⁸⁰⁾.

In terzo luogo, l'addizionale conduce un ovvio effetto sulla riduzione dei *dividendi* delle società percosse dal relativo onere, in quanto produce l'effetto immediato di ridurre i profitti.

A questo riguardo, l'impatto può essere parcellizzato. In ipotesi di grandi imprese partecipate dallo Stato (è il caso, ad esempio, di Eni ed Enel), che costituiscono anche i principali soggetti colpiti dal tributo supplementare, la riduzione dei dividendi non colpirà in uguale misura tutti gli azionisti: lo Stato (che detiene in entrambi i sopraccitati casi circa il 30 per cento)⁽¹⁸¹⁾ percepirà certo meno dividendi, ma il calo sarà più che compensato dalle maggiori entrate fiscali; a farne le spese sarà, quindi, principalmente il 70 per cento di azionisti privati. Nel caso, invece, delle altre società – quotate o meno nei mercati regolamentati – saranno tutti i soci a patire, indiscriminatamente, la riduzione dei dividendi.

Alla riduzione dei dividendi, si accompagna, poi, la prospettiva di una riduzione del valore dei titoli di partecipazione (azioni e quote), come suggerisce il calo delle quotazioni che le azioni energetiche hanno registrato in borsa, già a partire dall'indomani dell'introduzione della nuova imposta.

⁽¹⁸⁰⁾ Queste le parole di Flavio Cattaneo riportate nell'articolo a firma L. Ser., *Effetto Robin tax sulle cedole Terna*, in *Il Sole 24 Ore* del 19 ottobre 2011.

⁽¹⁸¹⁾ Nella Eni s.p.a. lo Stato detiene, direttamente (tramite il Ministero dell'economia e delle finanze: 3,93%) e indirettamente (tramite Cassa Depositi e Prestiti s.p.a.: 26,37%), una quota di partecipazione al capitale sociale pari al 30,3% (dati al 5 maggio 2011). Nella Enel s.p.a. lo Stato detiene, tramite il Ministero dell'economia e delle finanze, una quota di partecipazione al capitale sociale pari al 31,2% (dati al 30 giugno 2011). In dette società, la mano pubblica gode della cosiddetta "golden share", che – come noto – consiste nello strumento con cui, nell'ambito delle privatizzazioni, alcuni poteri speciali di veto e di gradimento nella scelta degli acquirenti privati sono attribuiti allo Stato, di solito in via transitoria, al fine di tutelare gli interessi pubblici in taluni settori opinati strategici. Tale potere – peraltro considerato dalle autorità comunitarie come un ostacolo alla libera circolazione dei capitali – riguarda anche il diritto di eleggere un certo numero di consiglieri di amministrazione.

Tale aspetto è stato colto limpidamente anche nel corso dei lavori parlamentari ⁽¹⁸²⁾, tant'è che si è specificamente segnalato il rischio di effetti di retroazione sulla finanza pubblica: la possibilità che l'inasprimento fiscale per le aziende del settore petrolifero e del gas possa comportare la liquidazione di minori dividendi per gli azionisti (tra cui lo Stato stesso).

Parimenti, in occasione della verifica delle valutazioni di gettito erariale ascritto all'addizionale ⁽¹⁸³⁾, si è esplicitamente segnalato proprio il deprezzamento dei titoli azionari energetici delle società controllate dallo Stato, quali Enel ⁽¹⁸⁴⁾, Terna ⁽¹⁸⁵⁾, Eni, Snam Rete Gas ⁽¹⁸⁶⁾, registrato successivamente all'introduzione delle disposizioni esaminate (*i.e.* quelle recate dalla novella del 2011), con conseguenti possibili ricadute in termini di contrazione dei dividendi direttamente liquidati a favore dello Stato.

Pertanto, nella misura in cui indebolisce redditività e valore dei titoli energetici, l'addizionale in esame potrebbe addirittura avere un effetto regressivo, rivelandosi – in ultima istanza – non un tributo contro i petrolieri, bensì contro i mercati finanziari ⁽¹⁸⁷⁾.

⁽¹⁸²⁾ Cfr. Servizio del Bilancio Senato, *Nota di lettura* n. 10, cit.

⁽¹⁸³⁾ Cfr. Servizio del Bilancio del Senato, *Nota di lettura* n. 110, cit.

⁽¹⁸⁴⁾ La società ha stimato un impatto economico per il triennio 2011-2013 dell'addizionale in 400 milioni di euro circa per ciascun esercizio (v. L. SERAFINI, *Gli effetti della Robin Tax: l'utile Enel cala nel triennio*, in *Rapporto Energia* allegato a *Il Sole 24 Ore* del 26 settembre 2011, e il più recente articolo a firma F. Re., *Enel conferma i target 2011. Effetto Robin tax sugli utili*, in *Il Sole 24 Ore* del 10 novembre 2011).

⁽¹⁸⁵⁾ Tale società per azioni è posseduta per il 29,85% dallo Stato, tramite la Cassa Depositi e Prestiti, e per il 5,1% da Enel (dati al 2 novembre 2011). Vale la pena segnalare che, con comunicato stampa del 15 settembre 2011, Terna ha informato che, sulla base delle informazioni a detta data disponibili, l'addizionale *de qua* comporta un maggiore onere in termini di imposte correnti 2011 stimabile in circa 80 milioni di euro, a quadro regolatorio corrente. L'impatto per gli esercizi successivi è rinviato a valle della definizione del quadro regolatorio per il periodo 2012-2015.

⁽¹⁸⁶⁾ Tale società per azioni è posseduta per il 52,54% da Eni (dati al 30 aprile 2011). Vale la pena segnalare che, con comunicato stampa del 16 agosto 2011, Snam Rete Gas ha informato che, sulla base delle informazioni a detta data disponibili, in relazione all'addizionale *de qua*, l'impatto in termini di maggiori oneri fiscali annui pagabili per ciascuno degli esercizi 2011, 2012 e 2013 è stimabile in via cautelativa in circa 150 milioni di euro.

⁽¹⁸⁷⁾ Eloquente, al riguardo, appare l'*incipit* che A. OLIVIERO ha riservato al suo intervento *La società della rete gas promette rendimenti al 7% nonostante il caro-Fisco*, ne *Il Sole 24 Ore* del 30 ottobre 2011, ove si legge: «L'estensione della Robin Tax, l'imposta che era pensata per intervenire sugli extraprofitti petrolieri, ha finito per colpire i titoli che Piazza Affari considerava più sicuri, di questi tempi forse anche più dei Bot». In aggiunta, oltre a ribadire il negativo impatto

A quest'ultima doglianza si ricollega, a mò di corollario, un ulteriore e pernicioso effetto indiretto, che rappresenta, invero, un *vulnus* particolarmente gravoso: il legislatore – per le modalità tecnico-legisaltive complessivamente seguite e per il merito della misura adottata – lancia un messaggio esplicito e negativo ai mercati internazionali circa il nostro Paese, che si conferma come una realtà rischiosa, caratterizzata da mutamenti repentini ed imprevedibili (quando non irrazionali) del quadro regolatorio, normativo e fiscale, idonei a corroborare quelle criticità, rispetto ai maggiori *partner* europei, in tutti gli indicatori di *governance* pubblica, e in particolare nel rispetto della *rule of law* e nella qualità della regolazione (tacendo, peraltro, della stabilità politica) ⁽¹⁸⁸⁾.

7. Elementi di criticità del tributo.

Una volta ricostruita la disciplina applicativa del nuovo tributo, occorre segnalare alcune asperità di sistema concernenti la sua attuazione.

Talora le insidie si connettono ad aspetti di ordine genetico, coinvolgendo (in tutto o in parte) la legittimità medesima dell'addizionale, tal'altra queste si annidano nei presupposti di carattere squisitamente operativo.

dell'addizionale sulle citate società Eni, Enel, Snam Rete Gas, Terna, Acea, A2A, C. FESTA, *La Robin Tax colpisce Snam, Terna e Acea*, in *Rapporto Energia* allegato a *Il Sole 24 Ore* del 26 settembre 2011, riporta il pesante giudizio (comportante una revisione delle valutazioni borsistiche) degli analisti delle principali case d'investimento (es. Equita Sim, Barclays Capital) circa l'influenza del nuovo balzello sui produttori di energia "verde" quali Falck Renewables, Alerion, Enel Green Power. Per quest'ultima società, l'incremento di 4 punti percentuali dell'addizionale nel triennio 2011-2013, unitamente all'estensione *ex novo* all'intero settore delle energie rinnovabili, comporta un maggior onere di gruppo in termini di imposte correnti stimabile in circa 25 milioni di euro all'anno nel citato triennio e in circa 2 milioni di euro all'anno in ciascuno degli esercizi successivi (v. M. D'ASCENZO, *L'effetto Robin Hood Tax più forte sui big energetici*, in *Il Sole 24 Ore* del 16 settembre 2011).

⁽¹⁸⁸⁾ In perfetta sintonia, F. TESTA - C. DI MARIO, *Il corto circuito della Robin Tax*, cit., argomentano che si sarebbe in presenza di «misure approssimative e pasticciate, che prefigurano rilevanti "rottture" di equilibri tra i poteri, pesanti contenziosi con il conseguente carico di incertezze, benefici economici inferiori a quelli che verrebbero apportati da un corretto sviluppo economico-finanziario del settore energia, esponendoci ulteriormente al rischio dell'abbandono del nostro Paese, sempre più inquadrato come affetto da un rapido e crescente rischio normativo-regolatorio da parte degli investitori nazionali ed internazionali».

Di seguito, e senza alcuna presunzione di esaurire l'inventario delle potenziali problematiche, si affronterà l'esame di questo secondo ambito, per così dire, applicativo; mentre al paragrafo successivo è rinviata l'indagine in ordine ai profili di liceità del tributo alla luce dei principi fondanti recati dalla Carta costituzionale.

7.1. Il divieto di traslazione dell'onere dell'addizionale tra enunciazione di principio ed effettività precettiva.

Si è anticipato (v. *supra* al paragrafo 2.1.3.), come il legislatore, in un'ottica di tutela dei consumatori, si sia premurato di introdurre un meccanismo di garanzia – assumente un carattere essenziale nell'impianto del nuovo tributo – avverso la deleteria pratica di traslazione a valle del prelievo aggiuntivo.

Il predetto sistema di salvaguardia ha seguito il seguente paradigma:

- 1) previsione di un divieto espresso di traslare sui prezzi al consumo l'onere dell'addizionale (denominata “clausola salva-utenti”);
- 2) previsione di una nuova funzione di vigilanza amministrativa sull'osservanza di tale divieto, affidata all'Autorità per l'energia e il gas.

Ciò posto, appare invero innegabile che, per il perseguimento delle finalità di protezione dei consumatori, si addivene ad una soluzione tecnica di rara concezione e di laboriosa attuazione.

Ebbene, una siffatta valutazione critica non ha mancato di essere sottolineata già nel corso dei lavori parlamentari preparatori (tanto in sede di introduzione della normativa primigenia quanto in occasione delle modificazioni ed integrazioni successive), ove:

- a) si è acutamente rimarcato che, nonostante il previsto controllo di vigilanza, sembri difficile ipotizzare che aumenti di prezzi e tariffe al consumo possano univocamente esser configurabili (e accertabili) come effetto di manovre traslative, piuttosto che giustificabili come generici aumenti dei costi industriali

(si pensi, per l'appunto, all'aumento del costo delle materie prime) o comunque quali dinamiche incrementative di carattere generale, derivanti da una molteplicità di fattori (ad esempio, l'attuazione di politiche aziendali di aumento dei prezzi in corrispondenza di una campagna pubblicitaria o in relazione alla commercializzazione di un nuovo tipo carburante) ⁽¹⁸⁹⁾;

b) si è correttamente ribadita la perniciosità assenza di una specifica disciplina sanzionatoria connessa alla contravvenzione del divieto di traslazione, circostanza potenzialmente foriera di impatti inflazionistici e conseguenti ricadute a livello macroeconomico ⁽¹⁹⁰⁾;

c) si è giustamente rilevato il potenziale rischio di stortura scaturente dalla disposizione sul divieto di traslazione, la quale, allorché intesa in senso letterale, potrebbe determinare effetti distorsivi penalizzando i soli soggetti operanti sul mercato finale ⁽¹⁹¹⁾.

Conforme sottolineatura problematica è pervenuta anche da parte dei giudici contabili, i quali hanno affermato esplicitamente la concretezza del rischio che il maggior prelievo possa essere traslato sui consumatori (o su altri soggetti economici), rilevando, in proposito, come il grado di coerenza del divieto di traslazione appaia inversamente proporzionale alla sua durata, indipendentemente dalla vigilanza affidata all'Autorità per l'energia elettrica e il gas ⁽¹⁹²⁾.

D'altro canto, appare di nitida evidenza come si riveli destituita di fondamento (economico) la tesi della autoregolazione protettiva da parte del mercato, che si appunta sull'eventuale obiezione circa la non inevitabilità della traslazione sul prezzo finale, essendo quest'ultima subordinata alla "disponibilità" (o consenso) dei consumatori finali ad accettare i conseguenti

⁽¹⁸⁹⁾ In questo senso, v. Servizio del Bilancio del Senato, *Nota di lettura* n. 10, cit. D'altronde, la stessa Autorità per l'energia elettrica e il gas suppone che l'evenienza dell'aumento dei prezzi al consumo possa ascrivere a variazioni nella struttura dei costi o ad altre situazioni particolari, tant'è che, in questi casi, prescrive l'obbligo informativo, in capo agli operatori economici interessati, di fornire una adeguata motivazione (cfr. AEEG, *deliberazione* n. ARG/com 91/08, cit.).

⁽¹⁹⁰⁾ Cfr. Servizio del Bilancio del Senato, *Nota di lettura* n. 110, cit.

⁽¹⁹¹⁾ V. Servizio Bilancio dello Stato della Camera, *dossier* n. 7 dell'1 luglio 2008.

⁽¹⁹²⁾ Cfr. C. Conti, audizione del 2 luglio 2008 in tema di DPEF 2009-2013.

aumenti di prezzo. Tale obiezione risulta priva di rilievo dal momento che – in specie – si configurerebbe il fenomeno economico della anelasticità della domanda al prezzo, noto come “*domanda rigida*”. In questo caso, difatti, un (eventuale) aumento del costo dei prodotti energetici non riuscirebbe ad influenzare significativamente la domanda dei prodotti, giacché trattasi di beni e servizi di larghissimo consumo reputati ormai indispensabili e necessari per le quotidiane esigenze di vita dalla massa dei consumatori ⁽¹⁹³⁾.

In aggiunta, data l'assenza di una individuazione legislativa degli obblighi ed adempimenti (strumentali al controllo) che l'Autorità può imporre a carico dei soggetti vigilati, si è avvertito circa il rilevante rischio che questi possano scaturire da un ultroneo apprezzamento discrezionale dell'Organo controllore, con la esiziale suscettibilità di integrare una violazione del principio costituzionale tutelato all'art. 23 della Carta fondamentale, atteso che qualunque obbligo imposto si traduce in una prestazione (personale) di *facere* su cui grava – per l'appunto – la riserva di legge ⁽¹⁹⁴⁾.

Del resto, sulle criticità connesse alla nuova funzione di vigilanza si è espressa la stessa Autorità ⁽¹⁹⁵⁾, secondo cui queste vanno attribuite sia alla novità e complessità del compito affidato, sia alla problematica necessità di effettuare una verifica puntuale di possibili condotte illecite messe in atto dagli

⁽¹⁹³⁾ Di codesto quadro economico si ha consapevolezza anche a livello istituzionale, se è vero che la stessa Autorità per l'energia e il gas, nella “*relazione* annuale sullo stato dei servizi e sull'attività svolta”, presentata in data 10 luglio 2008, così si esprimeva: «Non vi è dubbio che, in assenza di una forte ed immediata iniziativa le imprese non avrebbero alcuna difficoltà a trasferire interamente sui prezzi tale maggiorazione di imposta. Ciò è particolarmente vero nei settori del gas e dei prodotti petroliferi, i cui mercati appaiono più che imperfetti dal punto di vista del livello competitivo». Da allora, nonostante l'accelerazione in senso liberalizzante dei mercati di riferimento, non si è ancora assistito ad una sostanziale evoluzione dei termini in questione. Dalla constatazione che il rischio di traslazione al consumo finale dell'aumento fiscale possa plausibilmente conseguire allo scarso livello di concorrenza esistente in alcuni dei settori interessati, si è ricavata l'osservazione (v. P. FALASCA - C. STAGNARO, *Robin Hood, il principe degli esattori*, cit., 14) secondo cui i profitti speciali non andrebbero allora ricondotti alle dinamiche internazionali, alla speculazione o a chissà che altro, bensì al *deficit* di liberalizzazioni riscontrabile lungo la filiera energetica. Si tratterebbe, insomma, di un problema di carattere *strutturale* ed avente natura *regolatoria*, piuttosto che una questione riconducibile alla *congiuntura* (la quale può forse esacerbarlo, ma non certo crearlo).

⁽¹⁹⁴⁾ In questi termini, cfr. G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles”?*, cit., 1335 ss. e sp. par. 5.

⁽¹⁹⁵⁾ Cfr. AEEG, *relazione* al Parlamento (anno 2008) n. PAS 9/08 del 29 dicembre 2008.

operatori per eludere il divieto di traslare l'addizionale sui prezzi al consumo. Per quanto concerne il primo aspetto, rileverebbero, da un lato, la difficoltà d'individuazione del criterio e del meccanismo di vigilanza e, dall'altro, l'elevato numero di operatori sottoposti a vigilanza nonché la loro differenziazione in ordine all'attività svolta, ai processi produttivi e all'organizzazione aziendale (in particolare per il settore petrolifero, è stato sottolineato l'elevato numero di prodotti e la estrema varietà degli stessi). Per quanto concerne il secondo aspetto, le maggiori problematiche deriverebbero dal fatto che in generale l'addizionale, qualora traslata, assumerebbe valori per dimensione difficilmente indagabili se riferiti al prezzo unitario al consumo; secondo le analisi svolte, su alcuni carburanti (benzina e gasolio) tale incidenza è quantificabile in un valore che si attesta intorno a 1 centesimo di euro per litro nel caso che la traslazione della maggiorazione d'imposta gravi sull'intero esercizio economico. A rendere più complesso lo scenario in cui si opera, a parere dell'Autorità, incide anche la volatilità dei prezzi del petrolio sui mercati internazionali, con forti punte al rialzo e repentini crolli, che implica un quadro di estrema instabilità per i prezzi al consumo dei prodotti derivati, che non sempre hanno visto riprodurre le stesse dinamiche. La medesima Autorità non sottace, poi, che da parte delle imprese interessate dal controllo sia stata manifestata una certa resistenza ad ottemperare alle richieste informative, avendo queste intravisto nell'attività di vigilanza una forma di monitoraggio dei margini, da esse considerato particolarmente invasivo, trattandosi di settori oramai liberalizzati.

Senza contare, poi, l'eventuale approntamento di tecniche elusive *ad hoc*, per recuperare attraverso bollette e tariffe l'onere dell'addizionale, difficilmente smascherabili ⁽¹⁹⁶⁾.

⁽¹⁹⁶⁾ A titolo esemplificativo, relativamente al settore dell'energia elettrica, J. GILIBERTO, *La Robin Tax sulle spalle dei consumatori*, in *Rapporto Energia* allegato a *Il Sole 24 Ore* del 26 settembre 2011, ha ipotizzato il seguente scenario operativo: «In teoria sarà sufficiente che un'azienda elettrica fermi, come per guasto, una centrale quando la domanda dei consumatori di corrente raggiunge il massimo (per esempio, attorno all'ora di pranzo). L'offerta di elettricità diverrà inadeguata alla domanda, i prezzi alla borsa elettrica saliranno, e in questo modo il "fixing" del prezzo del chilowattora potrebbe ripagare in modo invisibile le aziende elettriche».

Vieppiù. In merito alla inadeguatezza dello strumento di controllo, la predetta Autorità si è soffermata anche più recentemente, in sede di segnalazione al parlamento e al governo in ordine agli effetti della Manovra finanziaria correttiva di ferragosto 2011 ⁽¹⁹⁷⁾, laddove ha rimarcato la difficoltà attuativa del meccanismo di vigilanza sul divieto di traslazione, soprattutto in assenza dell'attribuzione al medesimo organo di controllo di espliciti poteri sanzionatori e prescrittivi ⁽¹⁹⁸⁾.

Quest'ultima ha richiamato il monito pronunciato in sede di giustizia amministrativa ⁽¹⁹⁹⁾, allorché, oltre a limitare l'azione dell'Autorità alla mera

⁽¹⁹⁷⁾ Cfr. AEEG, *segnalazione* n. PAS 16/11 del 26 agosto 2011.

⁽¹⁹⁸⁾ Un tale convincimento era stato precedentemente palesato anche nella memoria che l'Autorità avevo indirizzato, in data 11 aprile 2011, alla Commissione Attività produttive della Camera dei Deputati, in cui si lamentava, per l'appunto, come «Il mancato fondamento legislativo dei poteri di intervento e sanzionatori dell'Autorità porrebbe nel nulla il lavoro di vigilanza e monitoraggio previsto dal Dl 112/08, che resterebbe privo di *enforcements*».

⁽¹⁹⁹⁾ La cronaca dei processi amministrativi (allora in corso) è riassunta dall'Autorità nella *relazione* al parlamento per l'anno 2009 (v. AEEG, *relazione* n. PAS 9/08 del 29 dicembre 2008). Più in dettaglio, la via giudiziaria (dinanzi al tribunale amministrativo lombardo) è stata avviata mediante l'impugnazione delle delibere adottate dall'Autorità nn. ARG/com 91/08, VIS 109/08 e VIS 111/08. Tali provvedimenti sono stati oggetto di oltre 60 ricorsi da parte degli operatori dei tre settori energetici, con prevalenza di appartenenti al settore petrolifero. Il tar Lombardia, con sentenze pubblicate in data 17 giugno 2009 (nn. da 4041 a 4053/2009), 28 luglio 2009 (nn. da 4473 a 4483/09), 25 settembre 2009 (nn. da 4732 a 4742/09), 6 novembre 2009 (nn. da 4968 a 4979/09) e 24 novembre 2009 (nn. 5118 a 5132/09), ha dichiarato improcedibili i ricorsi avverso la delibera n. 91/08; ha parzialmente accolto i ricorsi avverso la delibera 109/08 (limitatamente alle parte in cui contestano la legittimità dell'obbligo di dichiarazione del rappresentante legale attestante l'adozione ed attuazione di decisioni e disposizioni gestionali dirette ad escludere la possibilità di traslazione dell'addizionale sui prezzi al consumo) e la delibera n. 111/08 (limitatamente alla parte in cui estende le indagini ispettive all'acquisizione dei dati afferenti al margine operativo lordo); ha rigettato ogni altra domanda, comprese quelle di rimessione alla Corte costituzionale e alla Corte di giustizia CE.

In particolare, osserva l'Autorità, i giudici amministrativi hanno sottolineato che «il metodo utilizzato dall'Autorità appare del tutto congruente con i compiti che le sono stati assegnati dal Legislatore», sia per quanto riguarda la scelta di articolare la vigilanza in più fasi di approfondimento successive, sia per quanto riguarda la scelta del parametro adottato come indicatore di primo livello (variazione del margine di contribuzione unitario o, in alternativa, dello stacco dei prezzi dell'operatore rispetto alla media europea). Il Tar avrebbe, inoltre, precisato che da un eventuale inadempimento alle richieste istruttorie (dati, documenti, motivazioni relative alle variazioni dei margini, eccetera) dell'Autorità «possono scaturire conseguenze sanzionatorie o accertamenti ispettivi». Sempre secondo l'Autorità, nel complesso le sentenze in materia sono state sostanzialmente favorevoli alla parte pubblica, benché alcuni passaggi delle motivazioni, concernenti l'inquadramento e la portata della nuova funzione di vigilanza demandata all'Autorità e dei poteri che la stessa può esercitare, affermino che la nuova funzione di vigilanza si risolve in «un sistema di controllo «referente» che ha come misura finale la presentazione di una relazione annuale al Parlamento in ordine agli effetti economici dell'addizionale sui prezzi al consumo e sui profitti delle imprese che ne sono

funzione di segnalazione nella prevista relazione al parlamento, si sono contestate le metodologie di analisi basate sui bilanci, ritenendo indefettibile che queste siano corredate da analisi di congiuntura dei prezzi di mercato, dell'eventuale posizione dominante sul mercato di riferimento, dell'eventuale sussistenza di accordi o intese tra società.

In definitiva, secondo l'Autorità, le predette complessive valutazioni presenterebbero margini di incertezza ben superiori alla variazione dei ricavi indotta da una eventuale traslazione degli effetti della manovra sui prezzi di vendita.

Alla luce del complessivo quadro valutativo sin qui delineato, appare *de plano*, che, ove dovesse persistere l'aporia in merito alle prerogative attribuibili a tale organo di controllo, oppure – *a fortiori* – allorché si andasse anzi corroborando una interpretazione restrittiva circa gli strumenti di indagine e i rimedi antielusivi/correttivi dallo stesso adottabili, ne risulterebbe una palese vulnerabilità del sistema di vigilanza, la cui inefficacia 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.

7.2. La peculiare disciplina dei versamenti dell'addizionale a titolo d'acconto.

Il riconoscimento, da parte della stessa amministrazione finanziaria, della natura di mera maggiorazione d'aliquota in capo all'addizionale Ires in

soggette”, e che pertanto l'Autorità non è abilitata ad adottare “misure dirette a prevenire o reprimere fenomeni traslativi dell'imposta”. Orbene, la conferma di questa “mancanza di poteri” sembra arrivata dal Consiglio di Stato. Invero, nella sentenza n. 4388 del 20 luglio 2011, che ha chiuso il predetto contenzioso (ribadendo nondimeno, per il resto, il senso fondamentalmente legittimo delle attività poste in essere dall'Autorità), i giudici di appello, seppure non in maniera esplicita, paiono suffragare l'orientamento più volte espresso dai magistrati milanesi (cfr., in questo senso, anche C. DELL'OSTE, *Se l'Authority può solo fare rapporto al Parlamento*, in *Il Sole 24 Ore* del 29 agosto 2011).

rassegna, rende estensibile al nuovo tributo l'applicazione delle regole ordinarie dettate per l'imposta base, tra l'altro, in materia di liquidazione e riscossione, e dunque anche relativamente al versamento degli acconti d'imposta.

A questi fini, giova rammentare che, ai sensi dell'art. 1, comma 301, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005), «A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, la misura (...) dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società è fissata al 100 per cento».

Orbene, quanto alla debenza dell'acconto relativo al primo periodo d'imposta di vigore dell'addizionale, vale a dire, nella generalità dei casi (ossia per i contribuenti aventi un'annualità impositiva coincidente con l'anno solare), il 2008, l'art. 81 del decreto istitutivo n. 112, a differenza di quanto disposto per altre modifiche normative – è il caso, ad esempio, dell'art. 82, comma 5, del medesimo decreto ⁽²⁰⁰⁾, in tema di (in)deducibilità degli interessi passivi di banche e altri soggetti finanziari, oppure della stessa addizionale di cui al Capitolo precedente ⁽²⁰¹⁾ –, non contiene particolari disposizioni al riguardo, implicitamente rinviando così alla disciplina ordinaria vigente per l'Ires.

Sicché, in ipotesi di adozione del cosiddetto “metodo storico”, non poteva configurarsi alcun obbligo di versamento per il 2008, atteso che, trattandosi di un maggior prelievo introdotto *ex novo*, non si registrava una utile base di computo nel periodo d'imposta precedente, cioè il 2007 ⁽²⁰²⁾.

⁽²⁰⁰⁾ Che recita: «Nella determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive per il medesimo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in sede di versamento della seconda o unica rata, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni dei commi precedenti».

⁽²⁰¹⁾ Ai sensi dell'art. 1, comma 466, quinto periodo, della legge istitutiva n. 266 del 2005, «Per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, è dovuto un acconto pari al 120 per cento dell'addizionale che si sarebbe determinata applicando le disposizioni del presente comma nel periodo d'imposta precedente».

⁽²⁰²⁾ Secondo Assonime, circ. n. 25, cit., par. 1.4., sp. 20-21, nota 43, questa circostanza emergerebbe evidente nella fattispecie della tassazione consolidata. Infatti, mentre per le società estranee al gruppo l'introduzione dell'addizionale avrebbe di fatto mantenuto il prelievo Ires al livello del 33 per cento, senza soluzione di continuità rispetto al periodo di imposta 2007, per le società aderenti al regime avrebbe invece comportato un nuovo obbligo di versamento da adempiere autonomamente ed al di fuori della tassazione unitaria di gruppo; obbligo rispetto al quale non poteva individuarsi un parametro storico di riferimento da prendere in considerazione ai fini dell'acconto. Proprio in virtù di tale autonomia, le singole

D'altro canto, la tesi circa la esclusione dell'acconto per il 2008 sembra trovare una adeguata conferma nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 149/E del 9 giugno 2009, la quale, istituendo per la prima volta gli appositi codici tributo da utilizzare per il versamento degli acconti dell'addizionale per il periodo d'imposta corrente alla data di diffusione delle istruzioni, ha implicitamente escluso qualsiasi obbligo di versamento in acconto per il periodo precedente (nel quale, per l'appunto, non esistevano appositi codici tributo per il versamento in acconto di detta addizionale).

Valgono, inoltre, a suffragare una tale soluzione interpretativa le stesse indicazioni espresse in sede di valutazioni del gettito ascrivibile all'addizionale (su cui, *amplius*, si rimanda *supra* al par. 3.). Più in particolare, nella *relazione tecnica* al disegno di legge di conversione del citato decreto n. 112, ove le stime di cassa non contemplano alcuna entrata erariale per il periodo d'imposta 2008.

Circostanza, del resto, corroborata nel testo della *relazione tecnica* all'art. 56, comma 3, della legge n. 99 del 2009, recante l'incremento dell'aliquota dell'addizionale (di un punto percentuale) al 6,5 per cento, laddove, riferendosi al metodo di computo delle valutazioni di gettito ordinarie, espressamente precisa che per il periodo d'imposta 2008 non era stato previsto alcun versamento a titolo di acconto.

Tale indirizzo è, da ultimo, ribadito, in occasione della redazione del Documento di Economia e Finanza 2011 e della *relazione tecnica* al disegno di legge di conversione del decreto n. 138 recante la *Manovra-bis* di correzione dei conti pubblici 2011.

Analoga assenza di indicazioni normative circa l'adempimento *de quo* si riscontra con riferimento alla accennata modifica percentuale del 2009.

Anche in questo caso, per il periodo d'imposta da cui risulterebbe decorrente (in virtù delle disposizioni generali sulla vigenza delle norme)

società consolidate avrebbero potuto adottare il metodo storico anche qualora, in sede di versamento dell'acconto Ires da parte della società consolidante, fosse stato adottato il metodo previsionale. Analoghe considerazioni vengono, peraltro, estese alle società aderenti al regime di trasparenza.

l'efficacia della modifica quantitativa, ovverosia il 2009, dovrebbe dedursene un'assenza dell'obbligo di versamento a titolo di acconto ragguagliato all'aumentata misura percentuale.

A tale specifico riguardo, *a fortiori*, giova ricordare come, per detta annualità impositiva, l'amministrazione finanziaria medesima abbia escluso radicalmente la debenza di alcun versamento d'imposta, dal momento che, in assenza della norma di deroga espressa al principio di irretroattività di cui all'art. 3 dello Statuto del contribuente, essa ha stimato applicabile l'aliquota al 6,5 per cento solo a partire dal 2010.

Ad ogni modo, avallano la non obbligatorietà del versamento a titolo d'acconto sulla base dell'incrementata aliquota d'imposta, ancora, le citate stime di gettito formulate in sede di *relazione tecnica* all'art. 56, comma 3, della legge n. 99 del 2009, recanti valutazioni di introito di maggiori entrate solo a decorrere dal 2010.

Considerazioni parzialmente differenti (*rectius*, diverse nella forma, ma non negli esiti finali) devono svolgersi, infine, con riferimento alla modifica incrementativa della misura del tributo disposta dal più recente provvedimento finanziario di stabilizzazione della finanza pubblica del 2011.

Ed invero, in questo contesto, è proprio l'art. 7, comma 4, del decreto n. 138 che stabilisce la previsione secondo cui l'aumento temporaneo (per il triennio 2011-2013) della misura del tributo (di quattro punti percentuali) *non rileva* ai fini della determinazione dell'acconto d'imposta dovuto per il periodo di imposta di decorrenza dell'incremento, cioè quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 ⁽²⁰³⁾, ovverosia, nella generalità dei casi, per l'annualità impositiva 2011 (per ulteriori dettagli sul tema, v. *supra*, par. 2.4.4.).

⁽²⁰³⁾ Secondo l'Assonime (cfr. circolare n. 30 del 24 novembre 2011), la non debenza di tale acconto vale anche in caso di utilizzo del metodo previsionale.

7.3. *L'eventuale eccesso di tassazione complessiva.*

Come visto nelle pagine precedenti, la misura dell'addizionale, originariamente stabilita con l'aliquota percentuale strutturale di 5,5 punti, ha raggiunto, con le successive modificazioni incrementative, prima, la quantificazione del 6,5 per cento, sempre a regime, e, poi, quella del 10,5 per cento, ma solo in via temporanea per il triennio 2011-2013.

Tale complessivo inasprimento impositivo, che, in aggiunta all'aliquota ordinaria dell'Ires pari al 27,5 per cento, porta il carico fiscale totale agli effetti di tale imposta ad una misura pari al 38 per cento, rilancia, sia pure in maniera più fiavole, il tema – già affrontato con riferimento all'addizionale di cui al Capitolo precedente – della sostenibilità del peso tributario da parte dei soggetti economici interessati dal sovraccarico di prelievo.

Invero, si tratta di un aggravio fiscale, addossato ad una singola industria, di rilevante consistenza, che potrebbe rivelarsi suscettibile di sindacato di illegittimità se e nella misura in cui, in relazione all'imposizione complessivamente sopportata dai soggetti passivi, dovesse appurarsi un *eccesso di tassazione*.

Più in particolare, potrebbe eccepirsi la questione di conformità con la regola, non codificata, ma (da taluni dichiarata) "immanente", che vieta il carattere "pseduo-ablatorio" del prelievo tributario. Preme, in proposito, rilevare come, per rivendicare un siffatto divieto non basti comunque la sola enunciazione di principio circa la smisurata gravosità del carico fiscale, dovendosi bensì avvalorarsi con idonea allegazione, anche in un'ottica cumulativa della tassazione, l'insorgenza di un effetto di "strozzamento" o "para-confiscatorio" del reddito ascrivibile all'imposizione, da cui discenda una sostanziale avocazione allo Stato (e sue appendici territoriali) dell'intero reddito posseduto dal contribuente ⁽²⁰⁴⁾.

⁽²⁰⁴⁾ La dottrina che ragiona in questi termini garantistici (cfr. G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 139 ss.) fa derivare la necessità di

Un siffatto risultato sottrattivo, invero incredibile per i non addetti ai lavori, può dipendere da diversi fattori, tra i quali, in particolare, la (anche parziale) indeducibilità ai fini dell'Ires e/o dell'Irap di determinati costi effettivamente sostenuti dall'impresa (come, ad esempio, interessi passivi, costi del personale, eccetera), la stessa indeducibilità agli effetti dell'Ires dell'Irap, la indetraibilità dell'Iva, la concorrente imposizione locale.

Rievocando la massima dell'antico diritto francese secondo cui: «*droits sur les fruits sont impôts, droits sur les fonds sont pillage*»⁽²⁰⁵⁾, che, tradotta, suona così: «i diritti sui frutti sono imposte, i diritti sui patrimoni sono saccheggio», si è, in dottrina⁽²⁰⁶⁾, rilevato come ancor oggi una tassazione può stimarsi confiscatoria allorché il tasso impositivo globale è talmente elevato da costringere il contribuente, non bastandovi – *in extrema ratio* – il reddito disponibile, a mutilare il proprio patrimonio per soddisfare l'obbligazione tributaria.

scongiorare un tale inammissibile effetto dalla tutela assicurata dalla Carta costituzionale, in virtù degli articoli 41 e 42, alla proprietà privata ed all'iniziativa economica privata. Siffatta valorizzazione dei diritti proprietari è funzionale al giudizio finale sulla esistenza di un limite massimo alla imposizione – per l'appunto – “immanente” nel nostro ordinamento, edificando da ciò la base logico-argomentativa per invocare la sussistenza di un divieto implicito della tassazione dall'assetto marcatamente ablatorio. D'altro canto, la ricostruzione dottrinarie (v. S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 41 ss.), in una logica di completamento, si è altresì soffermata sulla inevitabile opportunità di affrontare l'indagine circa la sussistenza di limiti all'entità del prelievo legittimamente realizzabile dal legislatore, non unicamente con riferimento ai parametri normativi e costituzionali interni, bensì anche alla luce dei principi di diritto di derivazione comunitaria ed internazionale. Tale dottrina attende all'esito ed inquadramento sovranazionali della ricerca, conclude anch'essa, tramite la valorizzazione delle disposizioni costituzionali – in specie: gli artt. 11 e 117, comma 1, Cost. – che consentono un'apertura del nostro sistema giuridico verso tale contesto internazionale, nel senso di ravvisare già nel nostro ordinamento l'operatività di un limite al livello di imposizione desumibile dai principi Ue ed internazionali che sanciscono l'intangibilità del diritto di proprietà e ne consentono una restrizione solo laddove l'ingerenza dell'ente impositore, nel perseguimento di interessi collettivi, non attenti al nucleo essenziale del rapporto proprietario, riconoscendo, da ultimo, quanto al rapporto tra i diversi interessi coinvolti (pubblici-privati), la bontà del ricorso ad un approccio caratterizzato in termini di stretta proporzionalità.

⁽²⁰⁵⁾ Cfr. P-M. GAUDEMET, *Les Protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, in *Revue internationale de droit comparé*, anno 42, n. 2, Parigi, aprile-giugno 1990, 808.

⁽²⁰⁶⁾ Cfr. F. F. LEOTTA, *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione sui rapporti tra fisco e morale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 39 ss.

8. Profili di (il)legittimità costituzionale del tributo.

Alle asperità di sistema concernenti i presupposti di carattere operativo dell'addizionale, trattate nei paragrafi precedenti, si accompagnano *vulnus* connessi ad elementi di ordine genetico che attengono alla stessa legittimità (totale o parziale) del nuovo tributo in raffronto ai principi di ordine costituzionale cui è informato l'ordinamento tributario.

Su tali aspetti problematici la trattazione si soffermerà, di seguito, nella maniera più puntuale possibile, pur senza pretesa di ultimare il catalogo delle potenziali tematiche meritevoli di indagine critica.

In proposito, va segnalato che molte delle censure che verranno messe in risalto sono state altresì specificatamente dedotte in un giudizio tributario (avverso il silenzio rifiuto dell'amministrazione finanziaria circa l'istanza di rimborso dell'addizionale in esame) ed hanno trovato compiuto accoglimento nelle motivazioni su cui è costruita l'ordinanza n. 9 del 26 marzo 2011, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Reggio-Emilia, Sez. IV, ha ritenuto – oltre che rilevante – non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in ordine alla normativa *de qua*, rimettendo, per l'effetto, gli atti del giudizio al vaglio della Consulta ⁽²⁰⁷⁾.

8.1. Sulla (dubbia) legittimità dell'utilizzato strumento legislativo d'urgenza.

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

Al riguardo, emerge lucidamente come il ricorso a tale strumento legislativo sia idoneo a sollevare una prima rilevante questione di compatibilità

⁽²⁰⁷⁾ Sulla perspicuità delle argomentazioni proposte da tale giudice *a quo*, indulge G. MARONGIU, *La c.d. «Robin tax» al vaglio della Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 1885 ss.

con l'art. 77 della Costituzione, il quale statuisce la liceità di ricorrere a tale forma di decretazione esclusivamente «in casi straordinari di necessità e d'urgenza».

La qual cosa in considerazione dell'antitetico carattere di “*ordinarietà*” dell'aggravio di prelievo introdotto: ovverosia della sua natura di tributo inserito strutturalmente nell'ordinamento tributario e suscettibile quindi di un'applicazione stabile nel tempo (ovviamente, sino ad una eventuale abrogazione).

In proposito, invero, appare tutt'altro che peregrina la censura ⁽²⁰⁸⁾ che si appunta sulla possibile violazione del menzionato art. 77 Cost. specialmente ove inteso alla luce del disposto dell'art. 4 dello Statuto del contribuente, rubricato «Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria», il quale sancisce il principio di diritto 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» ⁽²⁰⁹⁾.

La finalità sottesa alla norma statutaria si indovina limpidamente: la protezione, non solo dall'onere di nuovi tributi, sovente di affrettata ideazione e realizzazione, ma altresì dal severo gravame, per l'interprete, di intendere la nuova disciplina in completa autonomia, data l'assenza dell'ausilio cartolare ritraibile proprio dallo svolgimento di adeguati lavori preparatori. Isolamento ancor più pernicioso allorché si consideri la consuetudine di accompagnare i nuovi precetti con adempimenti applicativi dalle scadenze ravvicinate all'entrata in vigore del provvedimento.

Peraltro, giova notare che tale canone statutario sembra recuperare fedelmente la volontà – per anni abiurata – dei “padri costituenti” ⁽²¹⁰⁾.

⁽²⁰⁸⁾ Giova rammentare che identica censura, sia pure con profilo ed impatto più ridimensionati, è stata formulata con riferimento all'addizionale di cui al Capitolo precedente.

⁽²⁰⁹⁾ Il possibile contrasto tra decretazione d'urgenza e imposizione ordinaria è invocato, con specifico riferimento al nuovo tributo *de quo*, anche da G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles”?*, cit., 1335 ss. e sp. par. 4.

⁽²¹⁰⁾ Nel Rapporto della Commissione economica dell'Assemblea costituente è dato, infatti, leggere: «È universale il rilievo che il sistema della legislazione per decreto legge ha creato una situazione caotica, frammentaria, insostenibile nella legislazione tributaria; che il normale

Orbene, alla luce dell'orientamento espresso dalla giurisprudenza costituzionale, deve stimarsi senz'altro legittimo l'utilizzo della decretazione d'urgenza in materia tributaria al fine di apportare emendamenti "non strutturali" al relativo ordinamento, come avviene – ad esempio – nella circostanza in cui, in presenza dei presupposti previsti all'art. 77 Cost., si intenda modificare le aliquote di un tributo ⁽²¹¹⁾. A ben guardare, d'altronde, ciò è pienamente conforme a quanto evocato in sede costituente ⁽²¹²⁾.

In aggiunta, proprio ai sensi e per gli effetti della disposizione costituzionale da ultimo citata, coerente può definirsi un azionamento che abbia attitudine di spingersi fino alla istituzione di nuove fattispecie tributarie, a patto però che emerga una sostanziale collimazione ontologica tra esigenza e tributo, compendiabile nella equazione: ad una urgenza grave ed eccezionale

cittadino con una normale diligenza non arriva a conoscere tutti gli obblighi e tutti gli adempimenti che gli sono richiesti dalle leggi d'imposta, per cui nella confusione e complicazione delle norme trova un facile alibi per violare anche gli obblighi essenziali per la buona amministrazione dei tributi; che gli stessi funzionari della pubblica amministrazione si orientano difficilmente nella selva selvaggia delle norme tributarie; che il troppo rapido variare delle regole dei tributi e l'incauta introduzione di nuove forme d'imposta rinnova continuamente gli attriti propri delle nuove imposte, irritando le economie, rendendo instabili gli accomodamenti e gli equilibri dei rapporti, creando e mantenendo nocive ragioni di incertezza nelle previsioni degli operatori. In sostanza questi rilievi si risolvono e si concludono nell'affermazione che il sistema tributario per essere efficace, e per essere sopportato coi minori inconvenienti, deve avere un fondamentale carattere di permanenza nel tempo, in particolare nella sua struttura formale; e tale permanenza si pensa di realizzare richiedendo forme rigorose per l'approvazione delle leggi d'imposta» (così il Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica*, vol. V, Finanza, Relazione, Roma, 1946, 20).

⁽²¹¹⁾ Per una attenta disamina sul fisiologico ricorso al decreto-legge in tale ottica, che non mortifica affatto le possibilità di scelta del legislatore, il quale – modulando le aliquote di tributi esistenti – può approntare scelte di politica economica non incidenti sulla struttura dell'ordinamento tributario esistente, si rinvia alle acute osservazioni svolte da G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 1008 ss e sp. 1016-1026.

⁽²¹²⁾ Come deducibile testualmente dai lavori della Commissione economica dell'Assemblea costituente, «Il problema dell'urgenza è certamente un grave e serio problema; ma pare che alle maggiori necessità che esso affaccia può essere provveduto entro la linea delle esperienze fatte in tutti i Paesi a regime parlamentare. I decreti catenaccio, cioè i decreti che portano variazioni di tariffe, che, se conosciute in precedenza, darebbero luogo a speculazioni private ingiustificate ed a forme intese ad evitare l'aggravio, possono essere esplicitamente ammessi nella Costituzione e fatti oggetto di particolare regolamento inteso ad assicurarne la sollecita presentazione e discussione al Parlamento» (cfr. Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica*, op.loc.cit.).

corrisponde (e può corrispondere solo) una imposizione di carattere straordinario ⁽²¹³⁾.

Non appare compatibile, all'opposto, l'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 spezzerebbe quel nesso sinaptico legittimante sopra indicato.

In altri termini, l'istituzione di un nuovo tributo o l'estensione di un tributo già esistente ad ulteriori categorie di contribuenti mediante l'adozione dello strumento legislativo del decreto-legge troverebbe giustificazione nell'esigenza straordinaria di intervenire urgentemente a favore della fiscalità statale (segnatamente: al fine di reperire mezzi per il bilancio dello Stato in una situazione economica del Paese denotata da notevole gravità).

Tuttavia, valorizzando il combinato disposto dei precetti costituzionali e statutari in esame, l'opzione per una misura tributaria a carattere ordinario, mostrandosi aliena al paradigma del sacrificio straordinario e temporalmente circoscritto in capo ai cittadini, appare, in via generale e astratta, irrimediabilmente contrastare con il criterio costituzionale recato dall'art. 77 Cost. e, in via particolare, preclusa dal canone statutario sancito all'art. 4, che del primo dà integrazione ed esplicitazione in materia tributaria.

In proposito, inoltre, si è rimarcata la significativa e pacifica opinione secondo la quale un vizio del decreto-legge (ossia l'inesistenza di una situazione di straordinaria necessità e urgenza) «si riflette inesorabilmente sulla legge di conversione, che quel vizio non sana, onde risultano illegittimi il primo e la seconda» ⁽²¹⁴⁾.

⁽²¹³⁾ Del medesimo avviso G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, op.loc.cit., il quale esemplifica ricordando il caso della sovrimposta comunale sui redditi dei fabbricati (cosiddetta "SocoF") del 1983 o della imposta straordinaria sugli immobili (cosiddetta "Isi") del 1992, istituite entrambe per un solo anno per fare fronte a specifiche, eccezionali occorrenze.

⁽²¹⁴⁾ Così G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, op.loc.cit. L'Autore riporta l'insegnamento della Corte Costituzionale secondo cui «il difetto dei requisiti del caso straordinario di necessità ed urgenza, anche una volta intervenuta la conversione del

Del resto, echi critici della esigenza che il carattere di straordinarietà dell'addizionale andasse conformato con la limitatezza temporale dell'obbligatorietà della misura si sono uditi nitidamente nel corso stesso dei lavori parlamentari, in sede di conversione in legge del decreto istitutivo n. 112 del 2008, allorché, a fronte della prevista strutturalità dell'intervento, è stato lanciato il seguente razionale monito: «considerate straordinario questo intervento della Robin Hood *tax*, ponete ad esso un termine, stabilitelo voi – un anno, due anni – ma non rendete incerto il sistema. Individuate un termine, ad esempio, che coincida con il rientro dal deficit, con il piano di stabilità, con il 2011, ma poniamo un termine perché questo sistema di tassazione possa e debba essere considerato straordinario» ⁽²¹⁵⁾.

Analoghi avversi convincimenti trovano, d'altro canto, cittadinanza nella stessa ordinanza-rimessione n. 9/2010 della Commissione tributaria provinciale di Reggio-Emilia, in cui si è conformemente constatata la carenza del presupposto del caso straordinario di necessità ed urgenza nella emanazione della decretazione istitutiva dell'addizionale, atteso che quest'ultima sarebbe stata introdotta «per un tempo illimitato, avrebbe carattere di tributo autonomo e ordinario, inciderebbe perciò strutturalmente nell'ordinamento tributario, e non sarebbe, conseguentemente, misura straordinaria e temporanea, per rispondere ad una situazione di fatto improvvisa e straordinaria, determinatasi nel mercato degli idrocarburi liquidi e gassosi».

Ora, a parte l'indicazione circa l'asserita "autonomia" del nuovo tributo, la cui eventuale vulnerabilità comunque non inficia affatto la sostenibilità del

decreto-legge, si traduce in un vizio in procedendo della relativa legge onde l'esistenza dei cennati requisiti può essere oggetto di scrutinio di costituzionalità», dal momento che «affermare che la legge di conversione sana in ogni caso i vizi del decreto significherebbe attribuire in concreto al legislatore ordinario il potere di alterare il riparto costituzionale delle competenze del Parlamento e del Governo quanto alla produzione delle norme primarie» (C. Cost., sent. n. 29 del 27 gennaio 1995); in un caso in cui ha dichiarato incostituzionale un precetto contenuto in un decreto-legge convertito in legge, la Corte conclude in ordine alla necessità di «verificare, alla stregua di indici estrinseci ed intrinseci alla disposizione impugnata, se risulti evidente o meno la carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza cui provvedere» (C. Cost., sent. n. 171 del 23 maggio 2007).

⁽²¹⁵⁾ Queste le parole dell'on. Alberto Fluvi (PD) componente della Commissione Finanze della Camera; cfr. *resoconto stenografico* della seduta della Camera n. 38 del 18 luglio 2008.

ragionamento complessivamente svolto, non può certo escludersi che le tracciate imputazioni dei giudici tributari di merito appaiano coerenti e razionali con riferimento al quadro generale normativo qui d'interesse. Offrendo, pertanto, al sindacato costituzionale sull'addizionale un ragionevole *iter* argomentativo per la declaratoria di illegittimità ascrivibile alla deficienza dei presupposti normativi sottesi alla decretazione d'urgenza (in violazione dell'art. 77 della Costituzione) e, per l'effetto, alla imposizione di prestazioni patrimoniali non in forza di legge (in conflitto con l'art. 23 della Carta fondamentale).

Vieppiù. La stessa premessa legislativa che regge l'istituzione dell'addizionale, vale a dire lo sfavorevole «andamento dell'economia» e il gravoso «impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico», avvalora, proprio per la sua correlazione con il ciclo economico di un determinato momento storico, l'inidoneità a fondare uno stabile e strutturale incremento dell'aliquota sugli utili delle imprese operanti in tale settore. Invero, non v'è alcuna certezza che quelle condizioni verificatesi in un recente passato (lo schizofrenico rimbalzo delle quotazioni del greggio) si replichino in maniera perdurante nel futuro.

Anzi, proprio il rallentamento dell'economia globale ha determinato, già dall'indomani del varo dell'addizionale, effetti diametralmente opposti: la contrazione del prezzo del petrolio e il ridimensionamento dei prezzi e delle tariffe energetiche (o, comunque, un loro andamento ondivago).

Questa specifica doglianza trova altresì albergo nella ricordata ordinanza-rimessione, laddove si rimarca, per l'appunto, che «l'andamento del mercato petrolifero nei mesi immediatamente successivi all'emanazione del decreto legge, con il crollo delle quotazioni del greggio, proverebbe, al contrario, l'insussistenza di quella situazione di fatto straordinaria legittimatrice dell'istituzione dell'addizionale tramite lo strumento del decreto-legge».

Tale quadro economico altalenante fornisce, in buona sostanza, inoppugnabili argomenti per escludere qualsivoglia garanzia del ripetersi di

quelle condizioni di mercato che hanno costituito, nell'intenzione esplicita del legislatore, la ragion d'essere del nuovo tributo.

Cosicché, come criticamente sostenuto, «l'idea di avocare all'Erario, a valere sui redditi futuri, una maggior quota d'imposta in ragione della buona profittabilità registrata nel passato nel settore della produzione energetica può al più trovare sostegno in generici appelli ad ideali di "giustizia sociale", ma non certo sul piano della razionalità e coerenza, ovvero dei parametri alla cui stregua valutare il corretto uso della discrezionalità del legislatore»⁽²¹⁶⁾.

In aggiunta, deve segnalarsi che si è pure valorizzato l'emergente contrasto con i valori sottesi allo stesso art. 23 Cost (e all'art. 1, comma 2, Cost.) che regge il principio di riserva (relativa) di legge: «è necessaria un'ampia discussione parlamentare per riferire il tributo alla rappresentanza democratica, per conoscere come si sia formata la volontà legislativa, per rafforzare la certezza del diritto. Ancora una volta, per rispettare il cittadino»⁽²¹⁷⁾.

Altrimenti, mercè l'(ab)uso della decretazione d'urgenza "blindata" (ossia assistita dall'apposizione del voto di fiducia), si finisce per integrare un intollerabile svuotamento dei delicati equilibri politico-istituzionali, tra maggioranza e opposizioni, tra governo e parlamento; invero, proprio riguardo ai tributi, occorre assicurare un sistematico e ineludibile bilanciamento tra governo (il momento decisionale) e parlamento (momento del consenso), dacché le imposte si legittimano con il consenso e questo può derivare solo da un effettivo dibattito pubblico nella sede naturale⁽²¹⁸⁾.

⁽²¹⁶⁾ Così D. STEVANATO, *La «Robin tax» alla prova del giudizio di costituzionalità*, cit., 1678.

⁽²¹⁷⁾ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 749.

⁽²¹⁸⁾ Cfr. G. MARONGIU, *La c.d. «Robin tax» al vaglio della Corte costituzionale*, cit. 1189-1190; l'Autore annota, opportunamente, le considerazioni formulate, nel 1996, dall'allora Presidente della Repubblica, Oscar Luigi Scalfaro, il quale, in merito alle conseguenze dell'abuso della decretazione d'urgenza, «riconosceva che la situazione venutasi a creare presentava ormai tali aspetti di patologia istituzionale, da non poter essere più sostenibile e da recare seria minaccia alla certezza del diritto, che deve invece costituire elemento fondante degli atti con i quali si definiscono e si regolano le situazioni giuridiche». Lo stesso Autore conclude, eloquentemente, con l'amara constatazione che, al passare dei lustri e delle legislature, le cose rimangono purtroppo inalterate.

Da ultimo, giova osservare come, sulla scorta delle suseposte notazioni, debba, a rigore, sottrarsi al diagramma sin qui delineato il precipuo incremento percentuale di quattro punti stabilito dall'art. 7, comma 3, del già citato decreto-legge n. 138, rilevandosi dirimente la constatazione circa la sua prefissata obbligatorietà *temporanea* (i.e. «tre periodi d'imposta»).

La circostanza dell'assumer tale previsione carattere eccezionale e temporalmente limitato sembrerebbe coerenziare il prelievo alla logica straordinaria sottesa all'utilizzo della decretazione d'urgenza, approntando quindi tutte le richieste e tratteggiate garanzie di ordine tecnico-normativo, assenti invece nell'ipotesi di tributo a vocazione strutturale.

Tale transitorietà parrebbe, del resto, legittimare il predetto aumento percentuale anche sotto il profilo della ragionevolezza, giacché si integrerebbe il paradigma, più volte rievocato in sede istituzionale, secondo cui introiti eccezionali, occorsi in tempi straordinari, giustificano «forme di prelievo straordinarie» ⁽²¹⁹⁾. Peccato, tuttavia, che i profitti eccezionali da tassare (ove mai esistenti) siano riferibili a congiunture straordinarie di settore verificatesi tre anni prima rispetto al postumo incremento dell'aliquota addizionale.

Certo, anche in questa ipotesi, sopravviverebbe pur sempre la doglianza in merito al denegato profilo democratico di adeguata conoscibilità della prestazione patrimoniale imposta.

Infine, merita avvertire che meno coerente con l'uso della decretazione d'urgenza si appalesa, invece, l'estensione in via *strutturale* dell'ambito soggettivo-oggettivo di applicazione dell'addizionale disposta dal comma 1 del citato art. 7, con la quale si finisce per rimettere in discussione il testé tratteggiato paradigma legittimante ⁽²²⁰⁾.

⁽²¹⁹⁾ Sulla stessa scia si innestano G. ANDREANI - I. AVANZINI, *Permangono le perplessità sulla Robin Tax dopo le modifiche della Manovra-bis*, cit., 2815, i quali concordemente sottolineano come l'acuirsi della crisi finanziaria del 2011 rappresenti, in conformità a quanto previsto dall'art. 77 Cost., una situazione di evidente straordinarietà ed urgenza tale da legittimare l'utilizzo dello strumento legislativo del decreto-legge in materia tributaria; specie in considerazione del fatto che l'intervento recato non apporta modifiche strutturali all'ordinamento.

⁽²²⁰⁾ Anche G. ANDREANI - I. AVANZINI, *Permangono le perplessità sulla Robin Tax dopo le modifiche della Manovra-bis*, cit., 2816, rilanciano il tema della incoerenza dell'uso della decretazione

8.2. La retroattività (non autentica) nella disciplina dell'addizionale.

La normativa che regola il nuovo tributo, a partire dal provvedimento istitutivo del 2008 fino alla disciplina emendativa più recente del 2011, contempla plurime e multiformi ipotesi di retroazione degli effetti.

Postulano, infatti, una tale evenienza:

- 1) il decreto-legge istitutivo n. 112 del 2008, nella parte in cui, al comma 17 (nella versione modificata in sede di conversione) dell'art. 81, prevede, in deroga all'art. 3 dello Statuto del contribuente (recante il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie), che l'applicazione dell'addizionale scatti «a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007» (in generale: dal 2008);
- 2) il decreto-legge n. 138 del 2001, nelle parti in cui: *a)* al comma 2 dell'art. 7, prevede, in deroga alla citata norma statutaria, l'obbligatorietà della disposta estensione soggettiva-oggettiva «a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010» (in generale: dal 2011); *b)* al comma 3 dell'art. 7, prevede l'aumento di quattro punti percentuali dell'addizionale «per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010» (in generale: nel triennio 2011-2013).

In aggiunta, anche dalla disposizione (di matrice prettamente finanziaria: assicurare la copertura a norme di spesa applicabili dal 2009) di cui all'art. 56, comma 3, della legge n. 99 del 2009, mediante cui si è provveduto ad aumentare l'addizionale di un punto percentuale, potrebbe, alla luce della ricostruzione della *voluntas legis* sottesa alla stessa (v. *supra* al par. 2.3.1.), ascrivere un effetto retroagente (decorrente dal 2009), seppur non espressamente dichiarato.

d'urgenza con la dilatazione strutturale della platea dei soggetti passivi: ciò parrebbe inficiare, non solo e non tanto il (pur derogabile) disposto dell'art. 4 dello Statuto del contribuente, quanto piuttosto l'ineludibile "civiltà" del principio oggetto di deroga.

La fissazione dell'inizio della efficacia temporale delle anzidette disposizioni da parte della disciplina del nuovo tributo desta notevoli perplessità ⁽²²¹⁾ e presta il fianco a severi rilievi critici ⁽²²²⁾.

In via preliminare, va osservato che, in merito alla legittimità delle norme retroattive, il legislatore ha esplicitato altresì in materia tributaria il principio generale di "irretroattività" sancito all'art. 11 delle preleggi ⁽²²³⁾.

Più segnatamente, il summenzionato art. 3, comma 1, primo periodo, dello Statuto del contribuente ⁽²²⁴⁾, sancisce che, salvo le norme di interpretazione autentica, «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo»; lo stesso soggiunge, al secondo periodo, che «Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono» ⁽²²⁵⁾.

In materia, come sottolineato in dottrina ⁽²²⁶⁾, devono annoverarsi due tipologie di retroattività della norma tributaria: la retroattività autentica e la retroattività non autentica. La distinzione si sostanzia a seconda che la legge

⁽²²¹⁾ In proposito, giova rammentare come analoghi dubbi siano stata già sollevati con riferimento alle stabilite ipotesi di retroattività dell'addizionale di cui al Capitolo precedente.

⁽²²²⁾ Sulla opportunità di condurre una indagine critica in materia si è soffermato, diffusamente, anche M. PROCOPIO, *Riflessioni critiche sulla manovra fiscale dell'estate 2008*, in *Rass. trib.*, n. 6/2008, 1570 ss. e sp. par. 4.3.

⁽²²³⁾ Rubricato «Efficacia delle legge nel tempo», che recita: «La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo».

⁽²²⁴⁾ Recante «Efficacia temporale delle norme tributarie».

⁽²²⁵⁾ Per una bibliografia essenziale sul testo statutario, cfr. A. FANTOZZI - A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, e, più di recente, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, II ed., Torino, 2010.

Vale la pena rilevare come la citata disposizione abbia il dichiarato fine di precludere l'emanazione di norme tributarie retroattive "a danno" del soggetto passivo d'imposta, e non già quelle che si risolvano *in bonam partem*, a favore, quindi, del contribuente. Tale precisazione deriva dal pronunciamento della Corte di Cassazione in riferimento ad una fattispecie in cui si dubitava che una norma (segnatamente, l'art. 4 della legge n. 342/2000) fosse in contrasto con il disposto dell'art. 3 dello Statuto del contribuente: il Supremo Collegio (v. sentenza 21 aprile 2001, n. 5931, in *Fisco* n. 18/2001, 6639 ss., e in *Corr. trib.* n. 35/2001, 2644 ss., con commento di M. Bruzzone) ha puntualizzato che «il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in un ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)».

⁽²²⁶⁾ Cfr. V. MASTROIACOVO, *L'efficacia della norma tributaria nel tempo*, in A. FANTOZZI - A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 107 ss.

impositiva, emanata in un determinato periodo d'imposta, entri in vigore a decorrere dall'annualità d'imposta precedente producendo effetti riguardo a rapporti già conclusi (*retroattività autentica*), ovvero che, emanata nel corso del periodo d'imposta, quindi prima della sua fine, produca i suoi effetti dal primo giorno della medesima annualità d'imposta (*retroattività non autentica*).

Quest'ultima fattispecie di retroattività, che interessa i tributi periodici – come quello di specie – viene, in un certo senso, “svalutata” proprio in ragione del fatto che in questi casi il fattore temporale, e segnatamente la chiusura del periodo d'imposta, costituisce l'elemento che concorre ad integrare la fattispecie imponibile, di talché prima di tale chiusura dovrebbe negarsi il perfezionamento di un diritto acquisito e l'emersione di una ipotesi rilevante di retroattività.

Ebbene, il menzionato art. 3 dello Statuto accomuna sotto la stessa tutela entrambe le forme di retroattività.

In particolare, il succitato secondo periodo di tale disposizione ha introdotto nell'interpretazione del sistema impositivo dei tributi periodici un'importante innovazione operando una scelta circa la definizione di fattispecie tributaria rilevante ai fini dell'applicabilità delle norme sopravvenute. In buona sostanza, mediante tale previsione si individua all'interno della fattispecie complessa costituita dal periodo d'imposta un'autonoma rilevanza giuridica delle scelte e dei comportamenti posti in essere dal contribuente sulla scorta di una prefissata disciplina.

La *ratio* della norma statutaria in analisi corrisponde, allora, all'esigenza del contribuente di attuare le proprie scelte dispositive nella garanzia della stabilità giuridica del quadro normativo di riferimento.

Orbene, sull'argomento, deve però avvisarsi come la costante giurisprudenza costituzionale e l'opinione prevalente della dottrina⁽²²⁷⁾ neghino

(227) In argomento, *ex plurimis*, vedasi A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 151 ss., e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 104 ss., nonché l'ampia rassegna giurisprudenziale ivi citata. Al riguardo, cfr. anche la compiuta ricostruzione di G. MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie retroattive*, in *Riv. dir. tib. int.*, n. 3/2009, 67 ss.

una rilevanza sovraordinata al principio di “irretroattività” nel diritto tributario, che – diversamente dal principio di non retroattività nel diritto penale, sancito dall’art. 25 Cost. – non trova menzione esplicita nella Carta fondamentale. Per l’effetto, si è sempre ammessa la legittimità di norme tributarie dotate di efficacia retroattiva, giacché ritenute non infrangenti alcun divieto gerarchicamente superiore.

Del resto, la *vexata quaestio* in ordine all’indagine circa l’effettiva valenza delle disposizioni di principio recate dalla normativa statutaria, dopo fasi alterne e posizionamenti ondivaghi, sembra segnare, allo stato della giurisprudenza di legittimità, un punto a favore della natura “ordinaria” di queste ⁽²²⁸⁾.

Infatti, secondo la tesi più recente della Corte di cassazione ⁽²²⁹⁾, che ha trovato un ulteriore e precipuo conforto nell’ultima giurisprudenza della stessa Consulta ⁽²³⁰⁾, solo i principi generali dell’ordinamento costituiscono la guida nell’interpretazione delle norme tributarie, mentre i principi dello Statuto, pur dotati di funzione attuativa rispetto ai primi, non hanno posizione gerarchica superiore alle leggi ordinarie. In altre parole, la Suprema Corte, ignorando la sua stessa pregressa giurisprudenza, ridimensiona lo Statuto e i suoi principi, in base alla scontata affermazione che una legge ordinaria può derogare ad altra legge ordinaria. Insomma, le disposizioni statutarie non potrebbero fungere da

⁽²²⁸⁾ In dottrina, circa la collocazione dello Statuto nel sistema delle fonti del diritto tributario e, segnatamente, sul completo diniego di rango costituzionale delle relative disposizioni, v. F. MOSCHETTI - B. NICHETTI, *Commento all’art. 1 della legge n. 212/2000*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e statuto dei diritti del contribuente*, Tomo I, Padova, 2011, e l’ampia bibliografia e giurisprudenza ivi menzionata.

⁽²²⁹⁾ Cfr. Cass. civ., Sez. trib., sent. n. 2221 del 31 gennaio 2011, in *Corr. trib.*, 2011, 942-943, con commento di M. Beghin.

⁽²³⁰⁾ Cfr. C. Cost. sent. 25 luglio 2011, n. 247, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 897 ss., intervenuta in tema di legittimità del raddoppio dei termini per gli accertamenti in caso di denuncia penale per reati tributari; in senso fortemente dubitativo su tale decisione v. E. DE MITA, *Sull’affidamento solo sentenze «di necessità»*, in *Il Sole 24 Ore* del 9 gennaio 2012, ID., *Il raddoppio dei termini mina l’affidamento*, in *Il Sole 24 Ore* del 25 settembre 2011, ID., *Uno schiaffo ai contribuenti*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 luglio 2011, F. TESAURO, *La Consulta ha trascurato lo Statuto*, in *Il Sole 24 Ore* del 27 luglio 2011, L. FERLAZZO NATOLI - L. NICOTINA, *Il precetto di legge va oltre le ragioni del gettito*, in *ItaliaOggi* dell’11 agosto 2011.

norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse ⁽²³¹⁾.

Siffatto *revirement* non è apparso però convincente, specie riguardo ai quei canoni statutari che, trovando origine in alcuni principi di rango costituzionale (espressamente richiamati dall'art. 1 dello Statuto stesso), sono immanenti in tutti i rapporti di diritto pubblico (anche prima della legge n. 212/2000) e costituiscono uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa e vincolando l'interprete in virtù dell'interpretazione adeguatrice ⁽²³²⁾.

Parimenti, si è messo in risalto come, nel riaffermare la valenza attuativa che le disposizioni ordinarie statutarie assumono dei principi costituzionali, la citata Corte di fatto enfatizza l'argomento della interpretazione adeguatrice, con la conseguenza (a sorta d'eterogenesi dei fini) che laddove una norma tributaria si ponga in contrasto con i suddetti principi, recepiti fedelmente nel testo dello Statuto, è possibile dichiararne la incostituzionalità ⁽²³³⁾.

Ad ogni modo, seguendo il mero percorso filo-statutario innanzi complessivamente tracciato, non può negarsi compiutamente la liceità delle norme tributarie retroagenti richiamate.

⁽²³¹⁾ Secondo L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente*, in L. PERRONE - C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 443, le disposizioni statutarie sulla normazione non costituiscono limiti diretti per il legislatore futuro, ma possiedono unicamente una funzione di indirizzo e di vincolo nei confronti dell'interprete.

⁽²³²⁾ In questo senso (critico rispetto al riposizionamento della Suprema Corte), si esprime, da ultimo, E. DE MITA, *La Cassazione ridimensiona lo Statuto*, in *Il Sole 24 Ore* del 24 aprile 2011, il quale rimarca come tale pronuncia si ponga in rotta di collisione con la consolidata giurisprudenza costituzionale. Conformemente, v. L. FERLAZZO NATOLI, *La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione e l'incertezza del diritto*, in *Boll. trib.*, 2011, 959-960, che si spinge fino ad auspicare l'intervento delle Sezioni Unite della Suprema Corte al fine di ripristinare la corretta funzione nomofilattica in materia. Secondo V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, in collana *L'ordinamento tributario italiano*, diretta da G. Falsitta - A. Fantozzi, Milano, 2005, 134 ss., mediante l'emanazione di testi normativi di portata generale, recanti principi espressamente determinati dalla legge, si attua un rilevante processo di trasformazione della funzione legislativa, manifestatasi già in diversi rami del diritto; in particolare, attraverso queste formule il legislatore si propone di vincolare se stesso o, meglio, di "indirizzare" l'attività normativa del legislatore futuro.

⁽²³³⁾ In questi termini, M. BEGHIN, *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2011, 937 ss.

Tuttavia, per altra strada (adiacente) è possibile far transitare il sindacato di illegittimità delle fattispecie di retroazione in esame.

In primo luogo, proprio ripescando i predetti rilievi, mediante l'ammissione di un limite invalicabile per la legislazione fiscale ravvisabile allorché si vulneri direttamente alcuno dei principi di ordine costituzionale.

Ed invero, la stessa Corte Costituzionale ha rilevato che – come visto – l'irretroattività rappresenta un canone generale del nostro ordinamento che, seppur non elevato fuori della materia penale a dignità costituzionale, costituisce pur sempre una regola essenziale del sistema, alla quale, salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza dei rapporti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini ⁽²³⁴⁾.

Quanto precede non sta certamente a significare che il legislatore non possa emanare norme retroattive; appare, però, ineludibile che siffatta evenienza debba trovare adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e, inoltre, tali norme non debbano confliggere con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, così da evitare che le stesse abbiano attitudine di incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti ⁽²³⁵⁾.

In particolar modo, allorquando ad essere compreso è il principio di *capacità contributiva* enunciato all'art. 53, comma 1, Cost. ⁽²³⁶⁾, come asserito dalla giurisprudenza costituzionale, è possibile osteggiare la norma impositrice

⁽²³⁴⁾ Cfr. C. Cost., sent. 4 aprile 1990, n. 155, in banca-dati *dejure*. Sulla scia di tale decisione, alcuni Autori hanno argomentato che la retroattività di una norma deve essere contenuta entro limiti temporali determinati, e ciò al fine di salvaguardare i rapporti giuridici anteriori (cfr. R. QUADRI, *Applicazione della legge in generale*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA - BRANCA, artt. 10-15, Bologna, 1974, 87); in caso contrario, l'operato del legislatore non potrebbe essere giustificato qualunque fosse lo scopo o il movente politico e giuridico che determina la retroattività (cfr. G. PACE, *Il Diritto transitorio con particolare riguardo al diritto privato*, Milano, 1944, 301 ss.).

⁽²³⁵⁾ Cfr. C. Cost., sent. 13 ottobre 2000, n. 419, in banca-dati *dejure*.

⁽²³⁶⁾ In dottrina, sul *vulnus* delle leggi tributarie sostanziali retroattive in contrasto con tale principio, v. G. FALSITTA, *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 69 ss., e, più recentemente, ID., *Recupero retroattivo degli "aiuti di Stato" e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 655 ss.

retroattiva laddove il presupposto di fatto del tributo venga retrodatato talmente innanzi nel tempo da negare ragionevolmente la persistenza dei requisiti di “effettività, attualità e concretezza” dell’indice di capacità contributiva considerato ⁽²³⁷⁾.

In una logica cautelativa pro-contribuente, peraltro, la stessa Consulta ha reputato significativo, ai fini della permanenza e della attualità della capacità contributiva, altresì il requisito della “prevedibilità”, giungendo a stimare legittime solo quelle norme retroattive che impongono una più rigorosa, compiuta e coerente disciplina della materia, anche – eventualmente – con la previsione di nuove fattispecie impositive sussumibili sostanzialmente alla medesima *ratio* di quelle già disciplinate ⁽²³⁸⁾.

Ma il primato del divieto di irretroattività della norma tributaria può invocarsi altresì facendo appello alla superiorità di grado ascrivibile al principio generale dell’ordinamento di “tutela del *legittimo affidamento*” (*rectius*, affidamento del cittadino nella certezza del diritto), che trae fondamento da alcuni parametri di rango costituzionale (*ex* artt. 3, 23, 53, 97 Cost.), e che, peraltro, pure trova peculiare esplicitazione nell’ambito dello Statuto del contribuente (art. 10).

Del resto, come correttamente osservato in dottrina, la stessa disposizione statutaria sulla irretroattività sembra sottendere il proposito legislativo di estrapolare il problema della retroattività dalle secche dell’art. 53 della Costituzione in cui si era arenato per inserirlo nella più ampia prospettiva della tutela dell’affidamento, quale legittima ed imprescindibile esigenza del cittadino in ordine alla cognizione anticipata delle regole del gioco ⁽²³⁹⁾.

Al riguardo, va rilevato come il combinato operare dei principi della certezza del diritto e della tutela dell’affidamento imponga che le leggi le quali

⁽²³⁷⁾ Cfr. C. Cost., sent. n. 50 del 26 giugno 1965, in banca-dati *djure*.

⁽²³⁸⁾ Cfr. C. Cost., sent. n. 191 del 20 luglio 1970, in banca-dati *djure*.

⁽²³⁹⁾ Così G. MELIS, *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 466. Il tema della dissociazione tra principio di retroattività e principio di capacità contributiva, con riconducibilità invece alla tutela dell’affidamento, è trattato altresì da F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, 325.

istituiscono retroattivamente un tributo, ovvero ne accentuano l'incidenza, debbano configurarsi squisitamente "eccezionali" ⁽²⁴⁰⁾.

Deve, insomma, opinarsi esistente il cardine concettuale secondo cui le regole generali della tutela della certezza e dell'affidamento siano immanenti e poste alla base dei principi primi dell'ordinamento, mentre è l'esigenza della deroga ad esse, ossia dell'eccezione, che va compiutamente provata in concreto ⁽²⁴¹⁾.

Seguendo un siffatto inquadramento, inoltre, ove rapportato il canone della tutela dell'affidamento, in particolare, all'art. 41 Cost., il quale – come noto – garantisce la libertà dell'iniziativa economica privata, può sottolinearsi, anche alla luce dell'orientamento del giudice delle leggi, al fine di ridimensionare l'intangibilità delle norme impositive retroattive, come queste ultime, alterando *ex post* l'onere tributario delle scelte economiche compiute dal contribuente, violino quel quadro di certezze sul quale il soggetto economico deve poter fare affidamento nel suo operare, finendo, in ultima istanza, per contrastare con il parametro racchiuso nell'art. 41 Cost. ⁽²⁴²⁾.

D'altro canto, il vaglio costituzionale della norma retroattiva deve essere effettuato – oltre che alla luce del principio di affidamento (implicito nei valori dello Stato di diritto) e di quello della effettività-attualità della capacità

⁽²⁴⁰⁾ L'eccezionalità può ravvisarsi, ad esempio, qualora la fiducia nella legge vigente non appaia degna di tutela (cfr. G. MARONGIU, *La retroattività della norma tributaria*, in *Corr. trib.* n. 6/2002, 471), oppure qualora si violino alcuni precetti costituzionali, oppure ancora qualora si riscontri un difetto di chiarezza legislativa (è il caso delle norme interpretative), ovvero, infine, qualora emerga la necessità di promuovere iniziative intese alla creazione di condizioni di benessere collettivo tali da essere stimate prevalenti sulla fiducia nella persistenza nella legge vigente (sul legame tra affidamento e retroattività in *pejus* della legge, v. E. DELLA VALLE, *L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)*, Roma, 1996, spec. 54 ss.).

⁽²⁴¹⁾ Si posizionano in questa direzione G. GROTTANELLI DE' SANTI, *Profili costituzionali dell'irretroattività della legge*, Milano, 1970, 30 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 325 ss.; K. TIPKE, *La retroattività nel diritto tributario*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Vol. I, Padova, 1994, 439-441.

⁽²⁴²⁾ Cfr. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 108 e 338-339, e ID., *Recupero retroattivo degli "aiuti di Stato" e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, cit., 663-665. Sul rapporto tra (ir)retroattività e affidamento sulla stabilità normativa, si segnala anche V. FICARI, *Corte di Cassazione, Statuto dei diritti del contribuente e modifiche retroattive in pejus delle disposizioni agevolative: un dissidio insanabile?*, in *Boll. trib.*, 2011, 960 ss., il quale censura la irretroattività altresì sotto il profilo della violazione dei principi di uguaglianza (oltre che – ma per altri versi – di capacità contributiva).

contributiva, altresì – sulla scorta del principio di coerenza interna all’ordinamento tributario, che, a sua volta, costituisce requisito di conoscibilità della legge, risultando quindi connesso alla stessa certezza del diritto ⁽²⁴³⁾.

In definitiva, una legge – come quella di specie – che aggravi arbitrariamente l’imposizione sul reddito di una singola industria (allargata) e che sia pubblicata nel corso del periodo d’imposta, ma che consideri imponibile tutto il reddito prodotto in quell’anno, lede (sia pure – talvolta – parzialmente) le esaminate primarie garanzie costituzionali. Di conseguenza, sarebbe consentito reclamare una tale supremazia gerarchica per neutralizzarne l’efficacia retroattiva (pur non autentica) ⁽²⁴⁴⁾.

In ogni caso, per qualunque soluzione si propenda, resta innegabile che l’applicazione dell’addizionale ai redditi maturati nel corso del periodo d’imposta precedenti alla sua entrata in vigore, perpetrerebbe la indesiderabile e sempre più ricorrente pratica di abuso della normazione in spregio ai diritti fondamentali del contribuente e per mere esigenze di gettito, configurando una intollerabile violazione di un elementare requisito di civiltà giuridica, auspicabilmente da scongiurare. Diversamente, saranno le cronache del prevedibile futuro contenzioso a raccontare fino a che punto il legislatore può

⁽²⁴³⁾ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il “principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, cit., 747-748, il quale specifica che, «una volta fissati i principi generali, le contraddizioni vanno rapportate al requisito di coerenza ordinamentale, a sua volta collegato al principio di certezza del diritto, che è applicazione dello Stato di Diritto e dunque della democraticità del rapporto tra potere e cittadino, della strumentalità del primo e del primato del secondo». L’Autore aggiunge inoltre che, in quanto espressione di principi generali, le regole statutarie sono a loro volta suscettibili di interpretazione estensiva: e in ciò ancora si applicherebbe l’evocato principio di coerenza, «sia con le specifiche norme che sono attuative degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., sia con la norma fondamentale del “principio democratico” (e dunque di corretta gerarchia di valori tra interesse fiscale e diritti della persona) (sulla necessità di una lettura non atomistica delle norme dello Statuto, si fa rinvio alle riflessioni di G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, n. 6/2011, 475).

⁽²⁴⁴⁾ Sulla medesima scia, cfr. A. AMATUCCI, *Il divieto di retroattività in materia tributaria. Nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 3/2009, 199 ss., il quale, condividendo la portata della norma dello Statuto sulla irretroattività, risalta la collocazione di quest’ultimo in una posizione di preminenza rispetto ad altre fonti del medesimo livello gerarchico allorquando riesce ad esprimere correttamente principi costituzionali fondamentali; come a dire che lo Statuto, in quanto estrinsecazione dei canoni recati dalla Carta fondamentale, deduce da questa una sorta di effetto di “rafforzamento”.

spingersi prima che l'ordinamento giuridico reagisca rivendicando risolutamente la propria inviolabilità.

8.3. *La potenziale violazione del principio di uguaglianza tributaria e la censurabile discriminazione qualitativa all'interno della stessa categoria di reddito.*

Forse il tema di maggior momento attinente ai profili di compatibilità costituzionale del nuovo tributo riguarda il potenziale conflitto con il canone di uguaglianza impositiva, ritraibile dal combinato disposto degli articoli 3 e 53, comma 1, della Carta costituzionale, che – come noto – sanciscono, rispettivamente, i principi di uguaglianza e di capacità contributiva ⁽²⁴⁵⁾.

Più in particolare, viene in risalto la necessità di indagare circa la legittimità dell'utilizzo della sovrimposizione in una logica fiscale di differenziazione tra soggetti passivi di un medesimo tributo, e segnatamente nell'ambito della stessa categoria di reddito.

⁽²⁴⁵⁾ L'intima interconnessione tra questi due principi, con attribuzione al principio di capacità contributiva di un carattere "proiettativo" di quello dell'uguaglianza, è asserita da F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 477 ss., e da F. GALLO, *Le ragioni del fisco - Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, *passim*. Quest'ultimo Autore, circa la stretta interferenza tra detti principi, afferma «il sostanziale riassorbimento (...) dell'art. 53, comma 1, nell'art. 3 Cost., [di talché il primo], pur avendo una sua formale distinta valenza, è stato nella sostanza interpretato nell'ultimo trentennio anche dalla Corte costituzionale italiana come una mera specificazione ai fini fiscali del principio di uguaglianza e non come una norma che introdurrebbe un ulteriore e più stringente criterio di giustizia nella ripartizione dei tributi e un più severo e penetrativo controllo di legittimità». Quanto poi agli esiti finali, da tale indiscutibile interrelazione, lo stesso Autore deduce, «da una parte, che nel sistema delineato dalla nostra Costituzione il legislatore ordinario è libero di effettuare le più opportune scelte di riparto dell'inderogabile obbligo contributivo, estrapolando dalla realtà sociale posizioni differenziate dei singoli contribuenti esprimimenti non necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale, ma semplici possibilità di vedere soddisfatti i loro interessi e loro esigenze di vita. E, dall'altra, che un limite a tale scelta va individuato, oltre che nella misurabilità col metro monetario del presupposto espressivo della relativa potenzialità economica, nella rispondenza a un equo e ragionevole criterio distributivo delle situazioni e degli eventi assunti quali indici del concorso alle pubbliche spese» (97-98). *Contra* siffatta impostazione – "redistributiva" – si pone altra parte della dottrina (v., *ex plurimis*, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 151 e ss.) che predilige, invece, l'accentuazione della autonoma funzione "garantista" dell'art. 53, comma 1, Cost., nel cui dettato normativo è ravvisato un limite al potere impositivo; secondo questa teoria, invero, la capacità contributiva si identifica con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive esprimimenti una forza o ricchezza economica effettiva ed attuale, idonea a consentire l'estinzione dell'obbligazione (pecuniaria) tributaria.

Tale esame riconduce, evidentemente, al tema della ammissibilità, da parte dell'odierno assetto costituzionale, di una siffatta forma di discriminazione qualitativa.

Detta esigenza investigativa scaturisce dalla constatazione secondo cui se pacifico appare il ricorso a fattispecie di discriminazione qualitativa dei redditi (ossia tra redditi appartenenti a diverse tipologie; un caso – per tutti – è rappresentato dall'Ilor), meno assodata si rivela l'utilizzabilità di ipotesi – qui allo studio – di discriminazione qualitativa all'interno della stessa categoria di redditi.

Ebbene, lo stato dell'arte *in subiecta materia* annota una rilevante presa di posizione del giudice delle leggi: la sentenza 19 gennaio 2005, n. 21 ⁽²⁴⁶⁾, avente ad oggetto la questione di legittimità costituzionale posta con riferimento alla norma, di cui all'art. 45 del decreto legislativo n. 446/1997 (recante l'istituzione dell'Irap), che fissava, in via transitoria, una maggiorazione dell'aliquota Irap per talune categorie di soggetti (*i.e.* banche e altri enti e società finanziari) ⁽²⁴⁷⁾.

Con tale pronunciamento, da cui possono ritrarsi significativi spunti per disegnare un quadro generale ed astratto di riferimento, la Consulta ha dichiarato infondate le sollevate questioni di legittimità costituzionale, e – per l'effetto – legittimato detta differenziazione di aliquota.

In questo modo, quindi, asserendo chiaramente la liceità dell'uso della discriminazione qualitativa intersoggettiva nel contesto della medesima imposta e categoria di reddito.

Ma per affermare ciò la Corte segue un ragionamento ⁽²⁴⁸⁾ complesso, molto strutturato e – soprattutto – pregno di “condizioni dirimenti”.

⁽²⁴⁶⁾ La si consulti in *Corr. trib.*, n. 28/2005, 702, con commento di G. MARONGIU, *Legittime aliquote “differenziate” per banche e assicurazioni*, in *GT - Rivista giur. trib.*, n. 4/2005, 318, con nota di A. BODRITO, *La continuità del prelievo sul “settore” giustifica le aliquote per banche e assicurazioni*, e in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2008, II, 527, *Irap - Rassegna di giurisprudenza* a cura di M. PROCOPIO.

⁽²⁴⁷⁾ Più in dettaglio, ai sensi del comma 2 del citato art. 45, «Per i soggetti di cui agli articoli 6 e 7, per i periodi d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, al 1° gennaio 1999 e al 1° gennaio 2000 l'aliquota è stabilita nella misura del 5,4 per cento; per i due periodi d'imposta successivi, l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle misure del 5 e del 4,75 per cento».

⁽²⁴⁸⁾ Che si rivela utile richiamare, più particolareggiatamente: «L'aumento provvisorio e calibrato delle aliquote per i settori bancario, finanziario e assicurativo, operato in coerenza a

In particolare, tale giudice fa leva sul carattere “*transeunte*” della maggiorazione di aliquota, nonché sul peculiare “*contesto impositivo*” in cui fu introdotta la stessa Irap: trattandosi, invero, di un tributo “sostitutivo” di altri tributi (tra cui, si ricordi, Ilor, imposta sul patrimonio netto, Iciap), la Consulta ha ritenuto che l'intento del legislatore di garantire una certa *continuità* tra il precedente e il nuovo regime, in termini redistributivi e di gettito, costituisse un ragionevole motivo di politica economica e distributiva, idoneo a giustificare aliquote differenziate per settori produttivi e tipologie di soggetti.

Si tratta, ad una attenta lettura, di assentire ad un utilizzo della discriminazione qualitativa di specie come sorta di “compensazione”, nella dialettica “vantaggio-svantaggio” registrabile in particolari ed eccezionali situazioni dell'ordinamento.

tali principi di delega, è dunque pienamente giustificato sotto il profilo degli art. 3 e 53, primo comma, della Costituzione, essendo esso la conseguenza, da una parte, della valutazione circa il minore impatto del nuovo tributo sui detti settori e, dall'altra, di una scelta di politica redistributiva volta ad assicurare, in ragione del carattere surrogatorio del tributo, la continuità del prelievo e ad evitare, quindi, possibili divergenze tra la precedente ripartizione del carico fiscale e quella che si sarebbe verificata ove nella fase di prima applicazione si fosse adottata una aliquota unica e indifferenziata per tutti i settori produttivi del comparto privato». Inoltre, soggiunge la Consulta, «La ragionevolezza della transitoria differenziazione delle aliquote disposta dall'art. 45, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997 risulta, del resto, dai dati economici e contabili considerati dal legislatore in sede di prima applicazione del tributo e solo genericamente contestati dai giudici a quibus e dalle società contribuenti. La *nota tecnica* allegata alla relazione governativa al citato decreto legislativo e le *successive indagini parlamentari* evidenziano, infatti, uno “sgravio consistente” apportato dall'introduzione dell'IRAP per il settore dell'intermediazione finanziaria e un “aggravio significativo” per il settore agricolo. È indicativo, al riguardo, che la Commissione bicamerale consultiva in materia di riforma fiscale, in esito alle *indagini empiriche* effettuate sull'attuazione dell'IRAP, abbia affermato, nella relazione finale del 29 settembre 1999, che, pur con l'aliquota maggiorata, il vantaggio tratto dai settori finanziario ed assicurativo dall'applicazione dell'IRAP è stato “superiore alle aspettative” e che “l'impossibilità che comunque permane di omologare totalmente il settore finanziario agli altri settori impone che se ne tenga conto attraverso un'aliquota differenziata” (paragrafo 9.1.)». Per i giudici costituzionali, infine, «La transitoria differenziazione dell'aliquota relativa ai settori indicati negli artt. 6 e 7 del d.lgs. n. 446 del 1997 è stata, dunque, disposta dal legislatore in modo non palesemente irragionevole, dopo aver concretamente valutato l'insufficienza della sola differenziazione settoriale delle basi imponibili a raggiungere l'obiettivo del mantenimento dell'originaria ripartizione del carico fiscale. Ciò tanto più vale se si considera che - come costantemente sottolineato da questa Corte - la discrezionalità del legislatore è particolarmente ampia quando trattasi di dettare disposizioni transitorie (v., *ex plurimis*, le ordinanze n. 131 del 1988 e n. 66 del 1994)».

Come a postulare una vocazione di siffatta discriminazione qualitativa in guisa di “rimedio” (rispetto ad uno *status quo ante* irragionevole ed iniquo), piuttosto che quale strumento attivo e propulsivo di politica fiscale.

Insomma, nella conformazione dell’assetto costituzionale valorizzata dalla giurisprudenza del giudice delle leggi (pure non indenne da critiche), la discriminazione in esame, potrebbe al più essere legittimata come forma tecnica di prelievo per correggere *ex post* una ingiustificabile sperequazione all’interno della stessa categoria di soggetti passivi e di reddito, giammai per crearne una *ex novo*.

Non può ignorarsi, dunque, come i dinanzi delineati parametri giuridico-valutativi, che hanno supportato la legittimazione dell’operato del legislatore passato, debbano costituire, al contempo, un vincolo invalicabile per il legislatore futuro.

Orbene, tornando all’esame dell’addizionale *de qua*, va osservato come essa realizzi proprio una selettività impositiva a carico di taluni contribuenti appartenenti a specificati settori economici.

Più in particolare, si tratta di una misura di differenziazione nel prelievo che non avviene con il consueto criterio “sottrattivo”, vale a dire con finalità di “agevolazione” (ad esempio, detassando quota di utili o redditi imponibili), bensì, al contrario, secondo una logica di tipo “additivo”, con lo scopo cioè di inasprire il carico tributario in capo ad operatori economici di determinate industrie ⁽²⁴⁹⁾.

Ciò posto, occorre accertare se detta misura rappresenti una vietata discriminazione soggettiva derivante dallo svantaggio fiscale arrecato solo a talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga.

Ora, con riferimento alla tassonomia classica riguardante la nozione di “tributo selettivo” ⁽²⁵⁰⁾, mentre si indovina allora nitidamente la riconducibilità

⁽²⁴⁹⁾ Cfr. D. STEVANATO, *La «Robin tax» alla prova del giudizio di costituzionalità*, cit., 1674-1675.

⁽²⁵⁰⁾ Questo, infatti, può essere inteso secondo accezioni diverse, più o meno ampie. La nozione scolastica generale definisce selettivo un tributo, diretto o indiretto, che ricade in

della addizionale in rassegna alla categoria del tributo selettivo *settoriale* e per *specifici contribuenti*, giacché trattasi, per l'appunto, di un tributo imposto a predeterminati soggetti passivi operanti in prefissati settori economici, meno evidente appare la sua qualificazione relativamente all'aspetto teleologico.

A quest'ultimo riguardo, nel caleidoscopio delle finalità ravvisabili e sottese alla sua istituzione, a dispetto delle formali dichiarazioni ed enunciazioni di principio, suddivise tra ispirazione economica e vocazione etica della misura, pare più empiricamente prevalere la "ragion fiscale", ovvero sia la

modo differenziato sulla base imponibile dei contribuenti, potendo contare su una struttura variabile di aliquote, deduzioni, detrazioni, esenzioni, e via enumerando. A mente di tale definizione, nella quale la selettività è legata alle scelte che l'ente impositore compie sul funzionamento dell'imposta, possono immaginarsi vari esempi di tributi selettivi, catalogabili a seconda della seguente casistica: 1) *selettività settoriale*: quando settori diversi di attività di produzione, di consumo o di formazione del capitale sono assoggettati a regole fiscali diverse (aliquote differenziate per settore per l'Iva, l'Irap, per diverse forme di capitale, eccetera); 2) *selettività territoriale*: quando è il luogo di produzione, di consumo o di formazione del capitale che può discriminare il trattamento fiscale del soggetto passivo (agevolazioni fiscali per i soggetti economici che operano nelle aree montane o svantaggiate o colpite da calamità naturali); 3) *selettività per tipologia di contribuente*: quando le caratteristiche anagrafico-economiche dei soggetti diventano l'elemento su cui basare la differenziazione (aliquote diverse a seconda della natura giuridica o della dimensione aziendale o dei quantitativi di produzione o di consumo); 4) *selettività per comportamento adottato dal contribuente*: quando si assume come variabile discriminante la modalità di produzione o di consumo adottata dal soggetto passivo per sua libera scelta (agevolazioni fiscali a sostegno delle certificazioni ambientali, della diffusione dell'innovazione e ricerca, dell'emersione del lavoro nero, eccetera). Insomma, un qualunque tributo diventa selettivo allorché, nell'ambito della normativa che l'ha istituito, viene manovrato prevedendo dosi diverse di carico fiscale in funzione degli obiettivi, scelti in modo mirato, che il legislatore intende conseguire. Diretto corollario della selettività impositiva è, quindi, il collegamento con una – o più – finalità da raggiungere, in guisa da costituire la ragione per cui si mette in atto una politica fiscale selettiva. Anche per le finalità è possibile ipotizzare un'ampia classificazione: a) *finalità economica*: quando l'obiettivo è quello di usare la tassazione per condizionare i comportamenti economici individuali degli operatori (In grado, peraltro, di portare a risultati desiderabili in termini aggregati); b) *finalità ambientale*: quando si ricorre alla fiscalità per incentivare comportamenti di produzione e di consumo compatibili con l'ambiente (secondo il noto principio del "chi inquina paga"); c) *finalità territoriale*: quando le imposte sono usate come strumento utile a sostenere lo sviluppo di parti del territorio contrassegnate da condizioni di disagio relativo; d) *finalità redistributiva o sociale*: quando l'imposizione mira a diminuire il grado di disuguaglianza, per riequilibrare la distribuzione dei redditi e garantire una maggior coesione e mobilità sociale; e) *finalità di gettito*: quando l'obiettivo primario è la raccolta di gettito destinato a finanziare nuovi progetti o politiche d'intervento da cui ci si attendono conseguenze di tipo economico, ambientale e/o redistributivo. Volendo indulgere a una maggiore flessibilità, il concetto di tassazione selettiva potrebbe essere ulteriormente allargato fino a comprendere anche tutti quei casi in cui il tributo, comunque applicato, sia finalizzato ad uno specifico finanziamento, noto e trasparente, e cioè quando la selettività riguarda prevalentemente la destinazione d'uso del gettito più che la modalità con cui tale gettito viene raccolto.

sua preordinazione a sopperire alla esigenza tutta erariale di procurare gettito per le casse (vuote) dello Stato.

Tutto ciò premesso, va avvisato come, alla luce del delineato quadro normativo di riferimento, appaia abbastanza dubbio che l'introdotta disparità di trattamento trovi adeguata giustificazione sotto il profilo di una qualificata e differenziata capacità economica dei settori percossi dall'aggravio di prelievo, più elevata rispetto a quella riscontrabile in altre industrie.

In altri termini, si rivela complicato legittimare il nuovo tributo in termini di una maggiore capacità contributiva, atteso che ad essere sovraimposto risulta pur sempre la categoria tributaria del "reddito", il quale – a parità di dimensioni – manifesta la medesima attitudine o potenzialità economica indipendentemente dal settore in cui opera l'impresa titolare.

Sicché, ne consegue che la normativa *de qua* è suscettibile di una fondata censura di costituzionalità alla luce del principio di uguaglianza tributaria (ricavabile, appunto, dal combinato disposto degli articoli 3 e 53, comma 1, della Costituzione).

Sul medesimo motivo di doglianza si appuntano anche i richiamati giudici tributari di prime cure, nella cui ordinanza si lamenta chiaramente la circostanza che la disciplina oggetto di sindacato postuli un prelievo supplementare unicamente a carico di società operanti in specifici settori economici (*i.e.* idrocarburi ed energia elettrica), rispetto a tutte le altre imprese, senza che a ciò corrisponda una giustificazione in termini di una maggiore capacità contributiva dei soggetti incisi.

Più segnatamente, nella decisione di rimessione, una volta annotato l'indirizzo costante della giurisprudenza costituzionale in ordine al rapporto tra gli articoli 3 e 53, comma 1, Cost. ⁽²⁵¹⁾, e dopo avere ricordato come

⁽²⁵¹⁾ Richiamando all'uopo le sentenze nn. 155/1963, 341/2000, 258/2002 (tutte in banca-dati *de jure*), con le quali la Consulta, per un verso, ha espresso l'avviso che l'art. 53 Cost., con il riferimento al principio di capacità contributiva, richieda la razionalità e la coerenza dell'imposta e, per altro verso, ha rilevato come la stessa disposizione non sia altro che una specificazione settoriale del più generale principio di uguaglianza di cui al precedente art. 3 Cost.

un'imposta debba valutarsi costituzionalmente legittima allorché «a) colpisca fatti indici di forza economica o attenga, comunque, ad un'idoneità del soggetto a concorrere alla spesa pubblica, b) la sua struttura – presupposto, soggetti passivi, base imponibile, disciplina – risponda a parametri di ragionevolezza, congruità, coerenza, proporzionalità», si constata che nessuna di tali condizioni fosse rispettata dalla normativa *de qua*.

In particolare, ciò asseriscono i giudici emiliani sulla base di un quadro deduttivo che si dispiega lungo due principali argomentazioni.

In primis, si presenterebbe deficitario il fatto-indice di capacità contributiva, dal momento che non sembrerebbe adeguatamente comprovata la sussistenza dell'asserito rialzo, straordinario, dei profitti della filiera dei prodotti petrolifero-energetici ⁽²⁵²⁾, assunto dalla norma come “premessa giustificativa” alla introduzione dell'aggravio tributario (si rammenti, invero, che il comma 16 dell'art. 81 istitutivo dell'addizionale principia proprio: «In dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'*aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico*»). Presunto innalzamento di prezzi, peraltro, che, pur se esistesse, beneficerebbe, comunque, solo le imprese operanti nel segmento dell'“*upstream*” (ovvero nell'esplorazione e nella produzione), e non già chi opera, invece, nel “*downstream*” (cioè nella raffinazione e nella distribuzione), che risulta soggetto acquirente dalle prime.

In secundis, la struttura impositiva sottesa all'addizionale non collimerebbe coi parametri costituzionali di ragionevolezza, congruità e proporzionalità: questi canoni fondamentali, invero, non si riscontrerebbero nella normativa denunciata atteso che «presupposto e prelievo non sarebbero espressi secondo

⁽²⁵²⁾ L'ordinanza dettaglia puntualmente: «come il richiamo, nei lavori parlamentari, alla necessità di colpire profitti straordinari in ragione dell'andamento del mercato dei prodotti petroliferi sarebbe del tutto falso ed insussistente: invero nessun elemento di prova sarebbe stato introdotto nel dibattito parlamentare a dimostrazione dell'esistenza di profitti straordinari nel corso della filiera dei prodotti petroliferi e nessun parametro di riferimento sarebbe stato indicato per dimostrare l'esistenza di questi profitti straordinari»; «come, peraltro, l'andamento del mercato petrolifero nei mesi immediatamente successivi all'emanazione del decreto-legge, con il crollo delle quotazioni del greggio, proverebbe, al contrario, l'insussistenza di quella situazione di fatto straordinaria legittimatrice dell'istituzione dell'addizionale tramite lo strumento del decreto-legge».

la medesima misura e non risponderebbero agli stessi criteri di attribuzione di valore».

Ma la violazione del principio di uguaglianza viene, dalla giurisprudenza tributaria di merito in esame, rievocata altresì sotto ulteriori profili, ovverosia nella misura in cui il nuovo tributo:

- 1) assimila, all'interno della filiera energetica, i produttori di greggio rispetto ai distributori di idrocarburi;
- 2) colpisce soltanto le società che si collocano sopra ad un prefissato volume d'affari;
- 3) discrimina irrazionalmente i soggetti con riferimento alla possibilità di traslazione dell'onere d'imposta.

Relativamente al punto *sub* 1), deve sottolinearsi come irragionevole si atteggi la prevista assimilazione, nell'ambito della filiera produttiva-distributiva, tra produttori di greggio e distributori di idrocarburi.

Invero, mentre i primi, in caso di aumento del prezzo, a parità di estrazione aumentano i loro ricavi, i secondi acquistano dagli estrattori e dai produttori i loro prodotti e sono quindi destinati solo a subire il citato incremento dei prezzi.

Con riferimento al punto *sub* 2), si palesa abbastanza nitida l'irrazionalità della norma laddove essa discrimina soggetti operanti in un medesimo settore, a seconda del loro volume di ricavi, sancendo discrezionalmente l'applicabilità del sovraccarico fiscale nei confronti dei soli soggetti che conseguono ricavi annui di ammontare superiore ad una certa soglia ⁽²⁵³⁾.

Non si ravvisa, difatti, alcuna relazione univoca tra l'importo dei ricavi e la presenza di *extraprofiti*; certo, può anche presumersi che i maggiori profitti vengano prodotti dalle imprese di dimensioni superiori, ma, ad onor di scienza, è da escludere l'esistenza di una correlazione sufficientemente affidabile – e,

⁽²⁵³⁾ Per completezza d'informazione, si segnala che l'ordinanza reca – *ratione temporis* – il riferimento al previgente limite quantitativo di 25 milioni di euro.

quoad effectum, legittimante – tra livello dei ricavi ed ammontare degli utili ⁽²⁵⁴⁾. Tanto è vero che non sono rari i casi in cui un'impresa con un ingente ammontare di ricavi realizza alla fine perdite; per contro, un'impresa con minori ricavi risulta essere molto profittevole.

In aggiunta, proprio con la fissazione di tale parametro quantitativo di applicazione, la norma assume una caratterizzazione arbitraria e distorsiva, tale da vulnerare il principio economico di *neutralità*, finendo invero per disincentivare la crescita dimensionale delle imprese dei settori interessati dal prelievo e per costringere ad una perniciosa frammentazione di mercato (ai fini di *tax planning*, le società potenzialmente passibili dell'addizionale sarebbero infatti indotte a ridimensionarsi, onde collocarsi, strumentalmente e artificiosamente, sotto la soglia rilevante dei ricavi).

Quanto al punto *sub 3*), va avvertito che il principio di uguaglianza viene messo in seria compromissione allorché si contempi una illogica differenziazione nella facoltà di operare la traslazione dell'onere dell'addizionale sui prezzi al consumo.

Il divieto di ribaltare a valle sui consumatori finali l'onere economico rappresentato dal maggior carico tributario possiede l'attitudine ad integrare una duplice sperequazione, una di *genus*, una di *species*, nella misura in cui discriminerebbe irrazionalmente:

- a) «le imprese assoggettate all'addizionale rispetto alle altre»;
- b) «all'interno di quelle assoggettate, i produttori, che possono traslare l'onere sui distributori, rispetto a questi ultimi che non possono traslare l'onere e che in più sono costretti ad adempiere ad onerose pratiche contabili per dimostrare all'Autorità per l'energia elettrica e il gas di non averlo traslato».

Inoltre, sempre in ottica di contrasto con il principio di ragionevolezza, giova ribadire come il nuovo tributo si riveli altresì intrinsecamente contraddittorio e irrazionale allorché, a fronte del dichiarato (ed enfatizzato)

⁽²⁵⁴⁾ In questo senso, v. Cfr. D. STEVANATO, *La «Robin tax» alla prova del giudizio di costituzionalità*, cit., 1675.

fine di istituire un prelievo suppletivo su introiti eccezionali o *extraprofitti* di settore, computa invece l'addizionale, non già sulla quota di profitti eccedente rispetto ad una misura stimata ordinaria o normale, bensì indifferenziatamente sull'intero profitto conseguito dal soggetto passivo d'imposta (sul punto, si rinvia *ampius* alle notazioni svolte *supra* al par. 4.).

Di talché, prescindendo dalle dichiarazioni di principio, appare *de plano* come, letta l'addizionale alla luce oggettiva della normativa positiva, del tutto inconferente si dimostri una sua giustificazione (nondimeno insufficiente a legittimarla *tout court* sotto il profilo costituzionale) in termini di tassazione dei presunti *extraprofitti* dell'industria in considerazione.

Piuttosto, l'intervento legislativo attua una "discriminazione qualitativa dei redditi" provvedendo a sovraimporre i profitti (e tutti) realizzati da talune categorie di soggetti economici operanti in specifici settori produttivi.

Tuttavia, si è osservato come non risulti visibile alcuna convincente argomentazione atta a giustificare una siffatta differenziazione, non risaltando chiaramente all'occhio in che cosa consista la maggiore attitudine alla contribuzione dei redditi provenienti dall'industria tassata, rispetto a quelli derivanti da tutte le altre attività manifatturiere, di commercializzazione, di servizi, eccetera, concludendo per la definitiva impressione che la normativa in commento comporti una violazione piuttosto evidente degli articoli 3 e 53, primo comma, della Costituzione ⁽²⁵⁵⁾.

D'altronde, e qui si viene al vero nodo centrale della questione; nel caso di specie sembrano irripetibili le sopraindicate argomentazioni addotte in passato dalla giurisprudenza costituzionale a giustificazione di simili profili di costituzionalità.

⁽²⁵⁵⁾ In questi termini, si esprime D. STEVANATO, *La «Robin tax» alla prova del giudizio di costituzionalità*, cit., 1676-1677, il quale opina, d'altro canto, che «se anche fossero veri i vantaggi economici conseguiti in certi periodi per effetto della speculazione internazionale sul prezzo del petrolio, ciò si dovrebbe semplicemente tradurre in una maggiore tassazione in valore assoluto, ma pur sempre nell'ambito di un'imposta proporzionale. Insomma, a profitti più elevati deve corrispondere un'imposta (proporzionalmente) più elevata. E laddove si volesse introdurre un elemento di progressività anche nell'Ires, lo si dovrebbe fare in modo generalizzato, a carico di tutte le società».

Invero, appare con ogni evidenza come spunti giuridico-valutativi del tipo sopra analizzato non siano riproponibili nell'attuale quadro legislativo di riferimento ⁽²⁵⁶⁾.

Ciò, preminentemente, per due ordini di motivi, uno legato al profilo ontologico del nuovo tributo, l'altro connesso al contesto normativo d'intervento della misura fiscale.

Il primo attiene alla *strutturalità* dell'addizionale: l'incremento dell'aliquota Ires nei settori energetico e petrolifero assume, diversamente dal citato precedente storico-legislativo, carattere permanente e non già transeunte.

Il secondo allude all'*insussistenza* di un *fase giuridica transitoria*, cui potenzialmente agganciare – come si è fatto in passato – la legittimazione dell'aggravio di prelievo. Di talché, non trovandosi in un passaggio di regime tra imposizioni diverse, non può essere speso né l'argomento della continuità del gettito e neppure l'esigenza di evitare distorsioni, nella ripartizione del carico fiscale, rispetto al passato.

Anzi, proprio riguardo a tale ultima constatazione, vale segnalare, in conclusione, come il possibile contrasto con il principio di uguaglianza possa essere eccepito anche secondo una logica di natura sistematica, vale a dire in dipendenza del relazione tra l'inasprimento fiscale *de quo* e la misura tributaria di riduzione dell'aliquota nominale Ires (compensata – si badi – dall'ampliamento della base imponibile), dal 33 al 27,5 per cento, disposta dalla legge n. 244/2007 (Manovra finanziaria 2008).

A tale riguardo, è stato, invero, osservato ⁽²⁵⁷⁾ che, mentre è registrabile l'esistenza di soggetti economici beneficiati fiscalmente dall'entrata in vigore di entrambi i suddetti interventi (dalla Manovra finanziaria 2008: perché godono della diminuzione dell'aliquota Ires e del non aumento della base imponibile; dall'introduzione dell'addizionale: per la non prevista applicazione dell'aggravio

⁽²⁵⁶⁾ Di questo avviso D. STEVANATO, *La «Robin tax» alla prova del giudizio di costituzionalità*, cit., 1677.

⁽²⁵⁷⁾ G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles”?*, cit., 1335 ss. e sp. par. 3.

nei di loro confronti), si riscontrano, all'opposto, settori produttivi – come quello qui in argomento – che, a causa della propria configurazione (infra)strutturale, risultano duplicemente penalizzati, per il combinato effetto ascrivibile ad un maggiore prelievo ordinario (imputabile alla dilatazione della base imponibile; sul punto, si rinvia – *amplius* – alle notazioni svolte *supra* al par. 2.1.1.1., e specialmente in nota 31) e all'applicazione dell'addizionale.

Conseguentemente, dalle pure lamentate omissioni circa l'opportuna valutazione e l'accurata indagine empirica degli effetti della Manovra fiscale del 2008 sui diversi comparti industriali, se n'è dedotto che l'addizionale Ires, introdotta “alla cieca”, può rivelarsi del tutto irragionevole, giacché idonea ad aggravare ulteriormente (dal 2008) industrie già fiscalmente colpite ed a risparmiare settori economici, al contrario, alleviati dall'anzidetta Manovra.

8.4. *L'apparente violazione del principio di libertà dell'iniziativa economica privata.*

Altro aspetto della normativa sul nuovo tributo che soffre una soggezione al biasimo di costituzionalità è quello rappresentato dall'eventuale conflitto emergente, in via autonoma, con il principio cardine in tema di regolamento dell'economia di mercato statuito al comma primo dell'art. 41 della Carta fondamentale, a mente del quale «L'iniziativa economica privata è libera».

In proposito, infatti, va rammentato come, ai sensi del comma 18 dell'art. 81 istitutivo dell'addizionale, è vietato ai soggetti economici operanti nei settori sovraccaricati «di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo».

Ebbene, l'aver previsto una siffatta limitazione alla politica aziendale di fissazione dei prezzi, col diniego di ribaltamento a valle del peso dell'aggravio fiscale alla sola fase dell'immissione dei prodotti al consumo finale equivale a circoscrivere il predetto divieto unicamente in capo alle imprese collocate

nell'ultimo stadio della filiera energetica produttivo-distributiva, e segnatamente a quelle che interagiscono direttamente con gli utenti-consumatori finali.

Ne deriverebbe, pertanto, una esiziale discriminazione soggettiva in capo alle società a cui viene sottratta la libertà di scelta in merito alla determinazione dei prezzi di vendita dei propri prodotti stimata più opportuna in ragione della politica aziendale perseguita.

In aggiunta, questi stessi soggetti economici condizionati nella scelta imprenditoriale-discrezionale dei componenti concorrenti alla formazione del prezzo del prodotto venduto risultano sottoposti – come in precedenza già accennato – a dispendiosi adempimenti burocratici e contabili per provare, all'Autorità competente alla vigilanza in materia, il rispetto del divieto legislativo.

Tale aspetto è colto, puntualmente, altresì dalla più volte menzionata ordinanza-rimessione dei giudici tributari di merito, secondo i quali, posto che l'addizionale colpisce un solo settore produttivo e, irrazionalmente, all'interno di questo settore, le imprese produttrici e quelle distributrici, le une in grado di influire sul meccanismo di formazione dei prezzi, le altre no, si integrerebbe una fattispecie di iniqua sperequazione, in quanto, imponendo solo a queste ultime imprese di non traslare sui prezzi al consumo il costo economico dell'addizionale, si obbligherebbe, irragionevolmente, solo loro a dotarsi di un gravoso sistema di controllo continuo della dinamica dei prezzi.

Di conseguenza, la normativa del nuovo tributo finirebbe per discriminare irrazionalmente alcune imprese (*i.e.* controparti del consumatore finale) rispetto ad altre (più a monte nella filiera), rendendo più onerosa, solo per le prime, l'iniziativa economica e, per l'effetto, violando così l'art. 41 della Costituzione, inquadrato in relazione all'art. 3 della stessa Carta fondamentale.

Sempre ad avviso della Commissione tributaria di Reggio-Emilia, inoltre, entrerebbe in gioco, a mò di corollario, anche la potenziale inosservanza dell'art. 117, secondo comma, lett. e), Cost., in virtù del quale è eretto a principio costituzionale la tutela della concorrenza e del libero mercato come

estrinsecazioni della iniziativa economica privata già tutelata ai sensi del citato art. 41 Cost.

Secondo i giudici emiliani, la norma sul divieto di traslazione sui prezzi al consumo dell'onere economico conseguente all'addizionale realizzerebbe una, seppur parziale, fissazione autoritativa del prezzo, sottraendo così all'imprenditore più efficiente la facoltà di ribaltare l'onere fiscale aggiuntivo, pur mantenendo un prezzo concorrenziale, ed avvantaggiando, in tal modo, le imprese meno efficienti, incapaci comunque – pena l'espulsione dal mercato – di traslare l'onere con un ulteriore aumento dei prezzi praticati.

Nel convincimento di tale giurisprudenza di merito, se ne dovrebbe dedurre, in specie, una deleteria alterazione della libera concorrenza, con contravvenzione della citata salvaguardia di cui all'art. 117 Cost.

Per compiutezza, deve tuttavia segnalarsi che difforme parere è stato espresso in sede giurisdizionale amministrativa, da parte del Tar Lombardia, il quale, decidendo – con la già cennata sentenza n. 4042 del 17 giugno 2009 ⁽²⁵⁸⁾ – in materia di impugnazione degli atti emanati dall'Autorità di vigilanza sul divieto di traslazione in esame, si è nondimeno occupato di replicare alle proposte eccezioni d'incostituzionalità, oltre che di illegittimità comunitaria, del comma 18 in commento (recante, appunto, tale divieto), sotto i profili proprio della violazione del principio della libertà di impresa tutelata dal menzionato art. 41 Cost. e delle norme del trattato CE e del diritto comunitario derivato in tema di concorrenza, libera circolazione delle merci e dei servizi e libertà di stabilimento.

Più in dettaglio, a fronte delle lagnanze in ordine alla assegnazione di funzioni di vigilanza in assenza della specificazione dei poteri precettivi-sanzionatori esercitabili ed alla violazione della libertà contrattuale delle imprese, nonché alla instaurazione di indebite discriminazioni in conflitto con l'art. 3 Cost. e con il principio comunitario della *par condicio*, attribuibili alla

⁽²⁵⁸⁾ La si legga in *Boll. trib.* n. 22/2009, 1704, con nota di U. PERRUCCI.

supposta e censurata introduzione di un regime di prezzi amministrati, si sono opinati infondati i rilievi prospettati.

Per quanto d'interesse in questa sede, il giudice amministrativo adito, una volta denegata la ricorrenza, nel caso di specie, di una ipotesi di prezzi amministrati, ha nondimeno ritenuto che l'avvenuta liberalizzazione dei settori petrolifero ed energetico non esclude che il legislatore possa accompagnare una misura di inasprimento tributario con un divieto di traslazione sui prezzi al consumo dei maggiori costi che essa comporta per le imprese. Invero, tale divieto, seppure condizioni inevitabilmente la libertà negoziale dei soggetti ad esso sottoposti, non costituirebbe in sé un intervento atto a mettere in discussione il regime di libertà d'impresa, non precludendo comunque agli operatori interessati di stabilire i prezzi dei propri prodotti in relazione alle dinamiche della domanda e dell'offerta, nonché alle strategie di penetrazione del mercato.

D'altro canto, il collegio giudicante ricorda, conclusivamente, come la stessa libertà di impresa non debba essere intesa in senso assoluto, rimanendo comunque imbrigliata nei limiti previsti dai commi secondo e terzo dell'art. 41 Cost. Di talchè ben potrebbe il legislatore fiscale, per finalità perequative e redistributive, prevedere che l'incidenza finale dell'imposizione di un tributo non vada sopportata, in virtù del meccanismo di traslazione, da soggetti diversi dai destinatari originari del prelievo, scongiurando così il rischio che il nuovo tributo finisca per gravare su determinate categorie sociali meritevoli invece di salvaguardia.

A suffragare detta posizione è occorsa la sentenza n. 4388 del 20 luglio 2011 emessa dal Consiglio di Stato, con cui si è definito il predetto contenzioso amministrativo tra l'Autorità di vigilanza e le imprese del settore energetico.

I giudici di appello hanno negato tanto il lamentato superamento del sistema di libertà dei prezzi nei settori oggetto dell'addizionale, quanto la prospettata sostituzione con un sistema spurio di prezzi amministrati, concludendo nel senso che né l'art. 81 del decreto istitutivo n. 112, né le

delibere dell'Autorità (oggetto di impugnativa) avessero violato (sia pure, in via soltanto indiretta) il principio di libertà di iniziativa economica sotto la specie della piena libertà nella fissazione dei prezzi e nella determinazione della struttura dei costi ⁽²⁵⁹⁾.

Nello stesso senso, inoltre, lo stesso collegio giudicante ha disconosciuto che l'effetto determinato dalle delibere impugnate sia stato quello di vietare in assoluto un qualunque aumento del margine operativo lordo esistente in un certo momento storico, ovvero di imporre alle imprese operanti nel settore energetico di lasciare inalterato nel corso del tempo il rapporto differenziale fra costi e ricavi esistente a una certa data.

Pertanto, nessuno svantaggio comparativo sarebbe sortito nei confronti delle imprese le quali, in un certo momento storico, avessero optato per un basso differenziale fra prezzi al consumo e costi: anche nei confronti di tali imprese, infatti, il meccanismo delineato dall'Autorità non imponeva (come pure lamentato) il mantenimento dei pregressi prezzi di vendita. In definitiva, ad avviso dei giudici, il complessivo sistema delineato dalla normativa in argomento – e declinato in pratica dalle delibere oggetto di impugnativa – non ha né immediatamente né mediamente limitato la libertà economica degli imprenditori del settore di stabilire il livello dei prezzi ritenuto più adeguato al fine di perseguire le proprie strategie di impresa.

Il Consiglio di Stato ha, peraltro, soggiunto che infondato rivela altresì il motivo di gravame incentrato sulla presunta violazione del principio di

⁽²⁵⁹⁾ Ciò si asserisce sulla base del seguente *iter* argomentativo: «a) il richiamato sistema di indicatori non imponeva né direttamente, né indirettamente la fissazione di un determinato livello di prezzo; b) tale sistema risultava ragionevolmente incentrato sull'analisi di alcuni dati contabili i quali forniscono un'attendibile indicazione (sia pure, soltanto di primo livello) circa la possibilità che un certo operatore abbia operato in violazione del divieto di traslazione dell'imposta; c) il superamento dei valori indicativi rinvenuti dai predetti indicatori di primo livello non costituiva in alcun modo la "prova regina" circa l'avvenuta violazione del divieto, costituendo – piuttosto – un mero indice dell'opportunità di approfondire le attività di verifica nei confronti di una più ristretta cerchia di operatori. Ebbene, questo *modus procedendi* risultava ancora una volta limitato entro il *quid minimum* necessario a dare pratica attuazione a una scelta normativa improntata a evidenti finalità redistributive e non era in alcun modo idoneo a costituire in danno degli operatori una sorta di presunzione di violazione, sol che fossero stati superati i parametri di riferimento in tal modo congruamente individuati».

liberalizzazione delle attività di importazione, esportazione, trasporto, dispacciamento e distribuzione del gas naturale (*ex* direttive 98/30/CE e 2003/55/CE; art. 1, legge n. 239/2004), atteso che: per un verso, il complessivo sistema delineato dal legislatore del 2008, e tradotto nella pratica ad opera dell’Autorità, non era finalizzato al controllo/calmieramento dei prezzi, bensì a rendere effettiva una scelta di politica fiscale e a monitorarne le possibili violazioni attraverso un’indagine sulle scelte economiche rilevanti; per altro verso, se la scelta normativa sottesa all’addizionale (e alle conseguenti delibere attuative) era volta al perseguimento di scopi di natura fiscale e se le autorità italiane hanno a tal fine utilizzato strumenti non eccedentari rispetto allo scopo perseguito, non può rilevarsi nel caso di specie alcuna violazione delle pertinenti disposizioni comunitarie in tema di liberalizzazione dei mercati energetici ⁽²⁶⁰⁾.

Da ultimo, quanto ai profili di coerenza con l’ordinamento comunitario, si è evidenziato ⁽²⁶¹⁾ come l’addizionale *de qua* potrebbe possedere taluni elementi in grado di porla in contrasto con la normativa in tema di *aiuto pubblico*.

In sede europea, infatti, la nozione di “aiuto” è più ampia di quella di sovvenzione, comprendendo (non solo le sovvenzioni positive, ma) anche gli interventi che “in negativo” sottraggono ad imposizione parte dei profitti. Ebbene, posto che – come sinora illustrato – l’addizionale in questione si qualifica come un prelievo “asimmetrico”, che grava cioè solo su alcuni operatori economici e non, invece, su altri che pur si trovano in un rapporto di concorrenza con i primi, si potrebbe legittimamente rilevare una fattispecie di “sovvenzione indiretta”, censurabile a livello comunitario.

⁽²⁶⁰⁾ Al contrario, rilevano i giudici di Palazzo Spada, «gli atti contestati ricadono nel campo di applicazione dell’imposizione diretta la quale, nell’attuale stadio di evoluzione dell’ordinamento comunitario non risulta interessata da disposizioni di armonizzazione ovvero da interventi di riavvicinamento delle legislazioni, se non in settori marginali che nella specie non vengono in rilievo (TFUE, Parte III, Tit. VII)».

⁽²⁶¹⁾ Cfr. E. COVINO - D. MAJORANA, *E’ costituzionalmente legittimo l’aggravio di aliquota per un settore economico?*, in *Dial. trib.* n. 4/2011, 393, e G. ANDREANI - I. AVANZINI, *Permangono le perplessità sulla Robin Tax dopo le modifiche della Manovra-bis*, cit., 2818.

A tal proposito, tuttavia, conviene presentare la difforme opinione seguita dalla summenzionata giurisprudenza amministrativa di ultime cure, la quale nega che la normativa in rassegna abbia contestualmente istituito un regime di aiuti di Stato in favore delle imprese minori operanti nel medesimo settore sottoposto ad aggravio di prelievo.

Più in particolare, si osserva che la misura fiscale in esame, lungi dal concretare il tipico meccanismo di selettività “*in bonam partem*” tipico delle misure di aiuti di Stato ai sensi degli articoli 107 e 108 del TFUE (già: artt. 87 e 88 del TCE), determina un meccanismo di maggior rigore fiscale a carico di talune imprese, la cui operatività resta estranea alla disciplina tipica degli aiuti di Stato alle imprese.

Secondo i giudici amministrativi, invero, parrebbe dirimente il fatto che, ai sensi dell’art. 107 TFUE, perché si configuri un’ipotesi di aiuto di Stato (anche nella forma dell’incentivo di carattere fiscale) sarebbe indefettibile la circostanza per cui si faccia ricorso a “risorse statali” (segnatamente, attraverso la rinuncia al maggior gettito che sarebbe possibile conseguire non applicando la misura fiscale di favore), laddove il sistema in questione nel suo complesso è idoneo – al contrario – a determinare un maggiore gettito per l’erario ⁽²⁶²⁾.

⁽²⁶²⁾ Si cita, all’uopo, il punto 8 della Comunicazione della Commissione europea sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (in GUCE C384 del 10 dicembre 1998). Logica conseguenza di tale conclusione è l’esclusione della sussistenza dei presupposti idonei per sollevare una questione per rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia in relazione alla compatibilità con il Trattato istitutivo di tali misure, non venendo nella specie in rilievo una questione relativa all’interpretazione e all’applicazione del diritto comunitario primario e derivato (art. 267 TFUE; già art. 234 TCE). La questione, a parere del Consiglio di Stato, va risolta alla luce della c.d. “teoria dell’atto chiaro”, sulla scorta della quale non si fa luogo a sollevare una questione per rinvio pregiudiziale quante volte (come in specie) l’interpretazione del diritto comunitario si imponga «con tale evidenza da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata» (in tal senso: Corte di giustizia, sent. 6 ottobre 1982, causa C283/81 - CILFIT).

9. Brevi cenni ai profili di tax planning.

Si è già evidenziato, in precedenza, come l'addizionale sia in predicato di rivestire una funzione di interferenza con la neutralità propria dell'imposizione nelle scelte di natura economica, finendo per riverberare effetti sulle decisioni imprenditoriali attinenti alla strategia aziendale da implementare.

Sono stati altresì posti in evidenza i plausibili effetti collaterali ascrivibili alla rilevante incidenza del sovraccarico di prelievo sui redditi degli operatori dell'industria energetica, sotto forma di: riduzione degli investimenti nelle (già carenti) infrastrutture di settore, contrazione dei dividendi erogabili dai soggetti passivi, incremento dei prezzi al consumo dei prodotti energetici (*sic!*).

Orbene, può dimostrarsi utile, avviandosi la trattazione alla sua conclusione, formulare appena qualche cenno ad eventuali elementi di programmazione fiscale indotti dalla introduzione del nuovo tributo.

In primo luogo, l'applicazione all'aliquota ordinaria Ires dell'incremento a titolo di addizionale implica, per le società che vi sono assoggettate, la constatazione sulla generale maggiore appetibilità, in termini di convenienza tributaria, dell'opzione per i regimi di "imposizione sostitutiva" (*appeal*, ovviamente, tanto più elevato in assenza di una riparametrazione in funzione adeguativa-equitativa del tributo sostitutivo).

Al riguardo, si era già posto in luce il particolare vantaggio fiscale derivante dalla adesione ai regimi sostitutivi contemplati nella legge n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008), come quelli previsti per l'affrancamento delle eccedenze dedotte in via *extracontabile*, per la disapplicazione dell'obbligo di riallineamento nel consolidato e nella trasparenza e per l'affrancamento dei maggiori valori iscritti a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale ⁽²⁶³⁾.

⁽²⁶³⁾ Cfr. Assonime, circ. n. 50, cit., par. 1.1., 10, la quale, in quella sede, ricordava, più in dettaglio, «che la misura massima dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle deduzioni extracontabili o dei maggiori valori iscritti a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale è pari al 16 per cento, aliquota che era stata così quantificata in un contesto in cui l'aliquota IRES era stata ridotta al 27,5 per cento. L'innalzamento del prelievo IRES al 33 (27,5 per cento

Secondariamente, nonostante l'apprezzabile intento legislativo di assicurare parità di trattamento tra le imprese sottoposte al sovraccarico fiscale, indipendentemente dal regime di tassazione prescelto –individuale o di gruppo –, occorre nondimeno accentuare come da tale equipollenza consegua in realtà un ridimensionamento del vantaggio attribuibile al ricorso al regime di consolidato fiscale, che siffattamente è destinato a denunciare la propria impotenza ad estendere i suoi effetti all'applicazione dell'addizionale.

Un terzo elemento di *tax planning* è possibile ravvisarlo relativamente alle scelte circa la deducibilità degli interessi passivi da parte di un gruppo fiscale ⁽²⁶⁴⁾.

In proposito, potrebbe invero ritenersi opportuno – anziché avvalersi della compensazione in capo alla *fiscal unit* degli interessi eccedenti di una società consolidata – far riportare in avanti a quest'ultima tale eccedenza nel caso, ad esempio, in cui essa stimi, per l'esercizio successivo, un congruo ammontare del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (cui – come noto ⁽²⁶⁵⁾ – è condizionata tale deduzione) in eccedenza a livello aziendale.

+ 5,5 per cento di addizionale) rende evidentemente più favorevole l'assolvimento di un prelievo sostitutivo al 16 per cento».

⁽²⁶⁴⁾ Giova rammentare che, a mente dell'art. 96, comma 7, del Tuir, «In caso di partecipazione al consolidato nazionale di cui alla sezione II del presente capo, l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati in deducibili generatasi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Tale regola si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, con esclusione di quelle generatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale».

⁽²⁶⁵⁾ Ai sensi dell'art. 96, comma 1, del Tuir, «Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.

Inoltre, il comma 4 soggiunge «Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati in deducibili in un determinato periodo d'imposta sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di

Tale scelta consentirebbe la deduzione degli interessi passivi e oneri finanziari assimilati eccedenti con un risparmio di imposta pari alla somma tra l'aliquota ordinaria ed addizionale Ires; mentre, nell'ambito del consolidato fiscale, il risparmio d'imposta non potrebbe, in ogni caso, superare la deduzione consentita, pari all'importo corrispondente alla sola aliquota ordinaria Ires ⁽²⁶⁶⁾.

Un ulteriore profilo d'interesse potrebbe riguardare la previsione normativa circa il parametro quantitativo del volume di ricavi, al cui superamento è subordinata l'applicazione dell'addizionale.

Detta norma, infatti, già di per sé caratterizzata da una certa dose di arbitrarietà, appare nondimeno in grado di assumere una ulteriore connotazione distorsiva, nel senso – come visto – della trasgressione del principio economico di neutralità, dal momento che rischia di disincentivare la crescita dimensionale delle imprese dei settori interessati dal prelievo e di costringere ad una perniciosa frammentazione di mercato.

Invero, ai fini di una opportuna pianificazione fiscale, le società potenzialmente passibili dell'addizionale sarebbero indotte a ridimensionarsi, onde collocarsi, strumentalmente e artificiosamente, sotto la prefissata soglia rilevante dei ricavi.

Oppure, *a contrario*, alla luce dell'ulteriore disposizione sulla (mancata) assoggettabilità all'aggravio di prelievo dei soggetti economici operanti solo marginalmente nei settori energetici, potrebbe ravvisarsi incentivi verso comportamenti volti all'aggregazione tra operatori “energetici” ed operatori “non energetici” che realizzano maggiori ricavi rispetto ai primi.

competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30 per cento del risultato operativo lordo di competenza».

Infine, conviene riportare la definizione del *rol* recata dal comma 2: «Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti».

⁽²⁶⁶⁾ Per lo studio di un caso concreto, si rinvia a E. MIGNARRI, *Adesione al consolidato nazionale e deducibilità degli interessi passivi*, in *Fisco* n. 31/2009, 5083 ss.

Da ultimo, è appena il caso di puntualizzare come il *revirement* del legislatore in ordine all'assoggettamento all'addizionale dei produttori di energia "verde" (*i.e.* mediante l'impiego di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica), in un primo momento esclusi dall'inasprimento fiscale, abbia svilito il prospettabile interesse da parte di tali operatori economici (allorché, ovviamente, non marginali) verso il perfezionamento di operazioni di riorganizzazione aziendale che determinassero la separazione delle attività (prevalenti) di produzione di energia elettrica con fonte convenzionale da quelle (secondarie) con fonti rinnovabili ⁽²⁶⁷⁾.

10. *Natura giuridica del tributo.*

Quanto al profilo ontologico, la normativa in commento, nel disporre testualmente, al comma 16, primo periodo, dell'art. 81 istitutivo, che «l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del [Tuir] è applicata con una addizionale», sembra preoccuparsi esplicitamente di esprimere la qualificazione giuridico-tributaria del nuovo prelievo, assegnando espressamente a questi il *nomen iuris*, per l'appunto, di tributo «addizionale».

Certo, non va taciuto che detta disposizione, a causa della sua equivoca formulazione lessicale, difetti del dovuto requisito della chiarezza del dettato normativo.

⁽²⁶⁷⁾ Difatti, stante la pregressa accordata esclusione impositiva, con il trasferimento della proprietà degli impianti per la produzione di energia elettrica da fonti alternative in favore di un soggetto giuridico diverso, i predetti soggetti (assunti non marginali) avrebbero potuto beneficiare della totale esclusione dall'addizionale (a fronte, invece, della piena imponibilità dei redditi – non prevalenti – ricavabili da tali fonti "verdi" allorché realizzati congiuntamente a quelli – prevalenti – derivanti dalle fonti tradizionali). E' chiaro che, in tale prospettiva, l'effettuazione di menzionata tipologia di ristrutturazione avrebbe dovuto sottendere altresì una valida ragione economica, pena la potenziale connotazione elusiva dell'operazione, con il conseguente eventuale rischio di relativo disconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria (rilevavano questa evenienza G. BONARDI - C. PATRIGNANI, *L'addizionale Ires per le società energetiche e petrolifere*, in *Azienda & Fisco* n. 19/2008, 53).

Tant'è che non si è mancato subito di denunciare ⁽²⁶⁸⁾ che, se non si fosse inteso istituire una autonoma e vera addizionale, intendendo invece solamente aumentare l'aliquota, il legislatore avrebbe potuto (e dovuto, rispettando la lingua italiana) far ricorso ad una formula maggiormente chiara e intelligibile, statuendo – più semplicemente – che l'aliquota dell'imposta “è *aumentata* di 5,5 punti percentuali, oppure “è applicata con *una maggiorazione* di 5,5 punti percentuali”, ovvero altre analoghe locuzioni, senza quindi indulgere all'incomprensibile e anodino arzigogolamento consumato nell'enunciato.

Tuttavia, sulla scorta della disciplina positiva dettata per il tributo siccome *supra* appellato, e degli elementi essenziali ritraibili da essa, non pare disagevole approfondire la correttezza di una siffatta denominazione legislativa, al fine di determinare la esatta natura dell'aggravio fiscale *de quo* e la conseguente sussumibilità in una delle categorie tradizionali in cui si spiega la sovrapposizione di fattispecie tributaria (esaminate al Capitolo Primo), ovverosia della sovrimposta, dell'addizionale vera e propria o della mera maggiorazione di aliquota.

All'uopo, si ritiene che debbano assumere fondamentale e dirimente rilievo le due principali (e sostanziali) caratterizzazioni del tributo.

In primis, la circostanza della sua applicazione sulla medesima base imponibile del tributo base.

In secundis, la constatazione circa la sua estraneità a qualsivoglia profilo sostanziale di autonomia rispetto al tributo base. Ai fini tassonomici in esame, invero, non possono opinarsi rilevanti e valorizzabili i limitatissimi assetti di indipendenza connessi alla mera fase di attuazione del prelievo (*i.e.* quel certo grado di indipendenza riguardo al versamento – autonomo – del tributo in

⁽²⁶⁸⁾ Cfr. G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles”?*, cit., 1335 ss. e sp. par. 6., il quale evidenzia la radicalità del dubbio su un elemento fondamentale della prestazione imposta (quale la qualificazione stessa del nuovo tributo); incertezza che appaleserebbe, del resto, una imprescindibile esigenza: se si vuole rispettare l'art. 23 della Carta fondamentale, la risoluzione dei dubbi può derivare solo dal legislatore e/o dalla Corte costituzionale, giammai dall'amministrazione finanziaria (invocando una circolare!).

ipotesi di partecipazione del soggetto passivo ai regimi di consolidato e trasparenza).

In proposito, si è in dottrina conformemente rilevato che, come sovente accade, il legislatore fiscale ha fatto ricorso – in specie – ad una classificazione in una accezione differente rispetto a quella tradizionalmente intesa, nominando come “addizionale” quello che, in realtà, costituisce un innalzamento dell’aliquota dell’Ires ⁽²⁶⁹⁾.

Ai fini in esame, è stato inoltre evidenziato ⁽²⁷⁰⁾ come, ad escludere di essere in presenza di una addizionale, un utile ausilio possa derivare dalle soluzioni legislative adottate in passato, e segnatamente con riferimento all’addizionale straordinaria all’Irpeg ⁽²⁷¹⁾ (e all’Ilor) prevista dall’art. 4 del decreto-legge n. 787/1981 (conv., con modif., dalla legge n. 52/1982), la quale, diversamente dal tributo *de quo*, oltre ad avere una certa autonomia applicativa, si computava direttamente sulle imposte, anziché sulla loro base imponibile.

In aggiunta, giova rilevare come la stessa amministrazione finanziaria, rifacendosi al dato testuale della norma, abbia ricondotto la nuova misura

⁽²⁶⁹⁾ Tale è l’orientamento definitivamente assunto dall’Assonime. Ad onor di completezza, si ricorda che l’Associazione, in un primo momento aveva escluso di trattarsi di una mera maggiorazione dell’aliquota, dal momento che, per alcuni importanti aspetti applicativi, l’addizionale Ires presentava caratteri di autonomia rispetto alla disciplina dell’imposta base (con riferimento specifico a quanto previsto per le ipotesi di eventuale opzione per il consolidato o per la trasparenza) (cfr. circ. n. 50, cit., par. 1.1., nota 8); solo successivamente ha modificato il proprio convincimento sulla base del riconoscimento circa la condivisione, tra il nuovo tributo e quello base, della analoga disciplina (Ires) non solo in ordine alla determinazione della base imponibile e dell’imposta lorda, ma anche per quanto attiene allo scomputo di crediti e ritenute ed il versamento del saldo e degli acconti (cfr. circ. n. 25, cit., par. 1.4., nota 45, ove – per l’appunto – si esprime il più approfondito parere secondo cui «l’attuale quadro normativo di riferimento induce a ritenere che la natura dell’addizionale in parola sia da ricondursi comunque all’Ires, e ciò, ovviamente, a prescindere dalla circostanza che la società soggetta a tale addizionale abbia o meno aderito ad un regime di consolidamento degli imponibili: il fatto che la sua determinazione ed il suo versamento siano rimasti esclusi dalle regole di compensazione degli imponibili delle società partecipanti al consolidato, infatti, sembra attenere a questioni meramente di tipo procedimentale che non incidono affatto sulla natura dell’addizionale stessa».

⁽²⁷⁰⁾ Cfr. P. PETRANGELI, *L’addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell’energia elettrica*, cit., 2969.

⁽²⁷¹⁾ E’ appena il caso di ricordare che l’addizionale Irpeg ha comunque operato per un numero limitato di soggetti, atteso che è stata soppressa dall’art. 6 del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 1982, n. 873.

tributaria alla fenomenologia della «mera maggiorazione dell'aliquota IRES»⁽²⁷²⁾.

Infine, un ulteriore argomento idoneo a suffragare la suddetta conclusione è ritraibile dall'esame dello stesso decreto-legge n. 138 (recante la Manovra finanziaria di stabilizzazione del 2011) che ha stabilito l'incremento triennale di 4 punti percentuali del tributo in oggetto.

Si noti, infatti, che questo provvedimento, all'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*novies* ⁽²⁷³⁾, ha istituito un prelievo aggiuntivo a carico delle «società di comodo» (cioè quelle indicate nell'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994).

⁽²⁷²⁾ Così l'Agenzia delle entrate, circ. n. 35/E, cit., par. 1.

⁽²⁷³⁾ Le citate disposizioni, inserite in sede di conversione in legge del decreto, così recitano: «36-*quinquies*. L'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, e' applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali. Sulla quota del reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi dai soggetti indicati dall'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, a società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle società trova comunque applicazione detta maggiorazione.

36-*sexies*. I soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, che hanno esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi, assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista dal comma 36-*quinquies* e provvedono al relativo versamento.

36-*septies*. Il comma 36-*sexies* trova applicazione anche con riguardo alla quota di reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, da uno dei soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ad una società o ente che abbia esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo ai sensi dell'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi.

36-*octies*. I soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, che hanno esercitato, in qualità di partecipanti, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 o all'articolo 116 del testo unico delle imposte sui redditi, assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista dal comma 36-*quinquies* e provvedono al relativo versamento. I soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, che abbiano esercitato, in qualità di partecipanti, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui al citato articolo 115 del testo unico delle imposte sui redditi assoggettano il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista dal comma 36-*quinquies*, senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata.

36-*novies*. Le disposizioni di cui ai commi da 36-*quinquies* a 36-*octies* si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui ai commi da 36-*quinquies* a 36-*octies*».

Più in particolare, in tale sede, il legislatore, avvedendosi del rischio di emersione di aporie esegetiche – potenzialmente foriere di defatiganti contraddittori – dall’attribuzione di un *nomen iuris* non corrispondente alla realtà impositiva sostanziale, ha denominato precisamente e – si ritiene – correttamente detto prelievo supplementare, per l’appunto, «una maggiorazione» dell’Ires.

Ebbene, atteso che la normativa del citato prelievo è modellata perfettamente e simmetricamente sul tributo in commento, non solo quanto alla formulazione lessicale e alla sistematica enunciativa, ma anche riguardo agli aspetti più sostanziali dell’imposizione, può allora plausibilmente indovinarsene un sintomo dell’intento interpretativo-autentico altresì circa la qualificazione giuridica del tributo *de quo*.

In via conclusiva, va avvertito che la ricostruzione della natura tributaria della nuova misura, ora definibile – *praeter nomen iuris* – “maggiorazione di aliquota”, rende catalogabile questa nella identica categoria fiscale cui appartiene il tributo base “Ires”, ossia quella delle imposte dirette erariali, di durata ⁽²⁷⁴⁾, a carattere ordinario ⁽²⁷⁵⁾.

Come intuibile, tale equivalente classificazione non esaurisce la sua validità nel contesto della speculazione scientifico-teorica, bensì esplica rilevanti riverberi anche – e soprattutto – sotto il profilo giuridico-pratico, dal momento che, proprio in virtù di essa, alla maggiorazione *de qua* si renderanno integralmente estensibili tutte le disposizioni generali e particolari regolanti la disciplina dell’imposta societaria.

⁽²⁷⁴⁾ In quanto il momento impositivo non è rappresentato – come avviene, ad esempio, per l’Iva – dal compimento della singola operazione imponibile, ma il prelievo viene applicato a consuntivo, su una base imponibile maturata nel periodo d’imposta.

⁽²⁷⁵⁾ Mercè l’inserimento in via strutturale nell’ordinamento tributario.

11. *Alcune considerazioni conclusive: il tributo tra occasioni perse e futuro possibile.*

Come schiettamente desumibile da quanto sin qui tratteggiato, il legislatore, pur operando più volte nel tempo sulla disciplina del nuovo tributo, non si è peritato di eliminare i numerosi profili di criticità applicativa e le svariate forme di illegittimità costituzionale addebitabili alla normativa della maggiorazione d'imposta, già eccipiti all'indomani della sua entrata in vigore.

Eppure, come anticipato, non sono mancate le occasioni d'intervento per ricomporre virtuosamente l'ordito legislativo di riferimento e per tessere, nella trama talvolta opaca e smagliata del tributo, un *fil rouge* continuo di ininterrotta liceità normativa, improntata all'ossequio dei principi cardine dell'ordinamento tributario e di civiltà giuridica.

In termini più pragmatici, saltata ovviamente a piè pari – per ragioni squisitamente attinenti all'investimento politico – la soluzione *first best* del ripensamento *tout court* circa l'istituzione del nuovo tributo, si sarebbero però potute apportare alcune significative e salvifiche correzioni normative, secondo il seguente tracciato:

- 1) assegnazione di una *efficacia temporanea* (*una tantum* o, più plausibilmente, circoscritta in un lasso temporale ragionevole e coerente con i presupposti e le finalità del tributo);
- 2) rimozione di tutti gli effetti *retroattivi* contemplati nella disciplina applicativa;
- 3) applicazione unicamente agli *extraprofitti o introiti eccezionali*, con imponibilità dei soli redditi eccedenti una misura reddituale reputata “ordinaria o normale” (ad esempio: la media dei redditi del triennio o quinquennio precedente).

Insomma, nella sua navigazione, il legislatore non pare essersi preoccupato di seguire il valore-base (già suggerito dal Vanoni) ⁽²⁷⁶⁾ che dovrebbe costituire il suo faro di riferimento: è partendo dalla tutela dei diritti

⁽²⁷⁶⁾ Copiosa è la bibliografia sul magistero di Vanoni, a partire dal pregevole volume celebrativo AA.VV., *Studi in memoria del prof. Ezio Vanoni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1956, numero monografico; sul precipuo insegnamento vanoniano si confronti, più di recente, G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 585 ss.

che lo Stato è legittimato all'imposizione dei doveri. Declinata in campo tributario, tale regola *aurea* potrebbe suonare: è partendo dai diritti del contribuente che, nello Stato democratico, si persegue l'interesse fiscale.

In altri termini, non può assumersi l'esistenza di un paradigma di valori di interesse collettivo (ancorché a base costituzionale) tali da implicare il rischio di una sospensione di principi democratici; donde le eventuali esigenze di finanza pubblica in alcun modo devono consentire affievolimento generale delle garanzie poste a tutela del cittadino-contribuente, atteso che la *ragion fiscale* va stimata inidonea a legittimare una perniciosa attenuazione della scala di valori giuridici fondamentali.

Come, invero, pur consacrato dalla giurisprudenza costituzionale ⁽²⁷⁷⁾, neppure l'emergenza economica giustifica la violazione delle guarentigie costituzionali, posto che la manovra finanziaria di bilancio non rappresenta una parentesi nella vita dei tributi che possa prescindere dai principi cardine della Carta fondamentale e da quelli basilari dell'ordinamento.

Tale complessiva prospettazione è mancata, e allora un siffatto *deficit* di premura legislativa – si è visto – ha comportato l'instaurazione di un ineludibile sindacato di legittimità innanzi alla Corte costituzionale, ma, prima ancora, ha alimentato lautamente la sensazione di trovarsi in presenza – più che di una “giusta imposta” dalla romanzesca reminiscenza redistributiva – di una mera “taglia” da dispotico Stato feudale, in cui regnino gli spiriti malevoli dell'iniquità e dell'inganno.

Tuttavia, l'esito del summenzionato giudizio appare affatto scontato: la questione presenta, invero, diverse implicazioni, commistioni e collegamenti con scelte di politica economica e finanziaria, nonché con elementi di forte presa economico-industriale e sociale (come la ricchezza, l'ambiente, le materie prime, il ruolo dello Stato).

Sicché, non è da escludersi che detta nutrita gamma di fattori sensibili in giuoco, nonostante le rilevate e cospicue incongruenze, potrebbe influenzare il

⁽²⁷⁷⁾ Cfr., *ex plurimis*, C. Cost. sent. n. 307 dell'11 ottobre 1983, in banca-dati *dejure*.

convincimento del Giudice delle leggi, esortandolo a “salvare” – in maniera più o meno integrale – l’addizionale e lasciando così, per l’effetto, il vaglio della pressione fiscale da esercitare sulla ricchezza dei contribuenti esclusivamente alla discrezionalità del legislatore.

Se una siffatta tendenza dovesse allignare, non rimarrebbe allora che allacciarsi ad un’ultima speranza: posto che il nuovo tributo, sebbene concepito in una logica strutturale, risponde preminentemente a – si auspica (ottimisticamente) – transeunti ed eccezionali esigenze di (ri)stabilizzazione dei conti pubblici, non è peregrino supporre che, sventata la bufera della (in)stabilità finanziaria, possa assecondarsi la sua conseguente eliminazione dall’ordinamento tributario.

Insomma, empiricamente, sarà la cronaca giurisdizionale e legislativa dei prossimi mesi a narrare sino a che punto il legislatore può testare l’elasticità delle corde che sorreggono il proprio potere impositivo prima che i principi primari sottesi al nostro ordinamento insorgano reclamando la propria sacralità giuridica.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Che le straordinarie ed impellenti esigenze di gettito erariale, causate dalla eccezionale crisi finanziaria ed economica che ha coinvolto, negli ultimi anni, in maniera globale l'intera economia mondiale, abbia prodotto una inconsueta ed abnorme tensione sulle scelte di politica fiscale del legislatore italiano, non ci vuole una penna particolarmente ispirata per annottarlo.

Di meritevole interesse deve stimarsi, per converso, l'assoggettamento a peculiare ed approfondita ispezione delle modalità attraverso cui tali scelte sono state normativamente declinate.

Ciò, al fine di appurare se, nella sua accidentata e necessitata navigazione verso il reperimento delle opportune (sempre ulteriori) risorse finanziarie prescritte dalla urgenza di stabilizzare i conti pubblici, il nostro legislatore, esercitando la propria legittima funzione impositiva, segnatamente mediante la recente introduzione di novelli campioni di tributi sovrimposti, abbia soddisfatto tutte le guarentigie di ordine giuridico e costituzionale poste a tutela della giusta contribuzione pubblica.

Tale investigazione ha, nondimeno, offerto l'apprezzabile spunto per approfondire preliminarmente e convenientemente l'inquadramento, sotto il profilo della teoria generale del tributo (*rectius*, del presupposto), del congegno della "sovrimposizione", quale dispositivo sussimibile alla fenomenologia giuridica generale della sovrapposizione di fattispecie tributarie.

L'indagine svolta ha consentito, pur nell'ammissibile difficoltà ricognitiva di enucleare dei concetti univoci ed oggettivamente certi degli studiati paradigmi attuativi dell'anzidetta sovrapposizione (*i.e.* la sovrimposta, l'addizionale e la mera maggiorazione d'aliquota), di approntarne una ricostruzione ed aggregazione nozionistica, la cui utilità – giova avvertire – non si esaurisce solo nell'ambito della speculazione concettuale e teorico-scientifica, esplicando bensì rilevanti riverberi altresì – e soprattutto – dal punto di vista giuridico-pratico.

In buona sostanza, la definizione *a priori* di certe prerogative che modellano ed a cui si conformano i summenzionati tipi di prelievo risulta particolarmente pregevole, posto che il loro riscontro effettivo in una fattispecie tributaria comporta la realizzazione in essa di alcuni specifici effetti giuridici.

Senza, ovviamente, alcuna pretesa di esaurirne il catalogo, possono individuarsi, a titolo meramente esemplificativo, quelli relativi:

- a) alla possibilità o meno di estendere in via interpretativa l'applicazione del tributo sovrimposto a fattispecie non rientranti nel presupposto impositivo del tributo principale;
- b) alla estensione o meno al tributo sovrimposto delle ipotesi di esenzione/esclusione soggettiva od oggettiva previste per il tributo principale;
- c) alla autodeterminazione o meno ai fini dell'ottemperamento agli obblighi di dichiarazione, liquidazione e versamento del tributo sovrimposto rispetto al tributo principale;
- d) alla permeabilità o meno del tributo sovrimposto alle vicende interessanti il tributo principale e viceversa.

In questa prospettazione di ordine teorico-generale si innestano gli specifici tributi "addizionali" oggetto della trattazione, vale a dire le soprannominate "porno tax" e "Robin Hood tax".

L'analisi particolareggiata delle rispettive discipline normative ed attuative restituisce, in primo luogo, la dolente constatazione circa l'invalsa consuetudine del legislatore tributario, nella elaborazione delle norme di diritto positivo, di operare riferimenti nominalistici sovente impropri, che rischiano di fuorviare l'interprete e di generare aporie esegetiche, le quali, anche allorquando non insuperabili, svislano eppure il principio della certezza del diritto, nonché i canoni di tecnica legislativa della chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie. Prassi giuridica suscettibile di ferma stigmatizzazione allorché indulga ad una dissimulazione di nuove tipologie di prelievo, sotto le mentite spoglie della sovrapposizione di fattispecie tributarie, produttore

potenzialmente l'effetto – più o meno ricercato – di affrancare l'esercizio della potestà tributaria dall'ineludibile sindacato di legittimità costituzionale.

E' proprio quanto accade nei casi di specie: immemore che sotto le locuzioni catalogate nelle succitate classi (sovrimposta, addizionale e mera maggiorazione d'aliquota) si nascondano realtà giuridiche tra loro tecnicamente diverse, cui – come testé illustrato – si riconnettono effetti differenti, il legislatore attribuisce, omologamente, il *nomen iuris* di «addizionale»:

a) laddove (per la qualificazione della “porno tax”) l'indipendenza del presupposto impositivo, l'autonomia della base imponibile, il *particularisme* sotteso alla filosofia ispiratrice e la stessa *mens legis* ricavabile dall'esame dei lavori parlamentari suggeriscano di trovarsi in presenza di un *tributo autonomo* vero e proprio;

b) laddove (per la qualificazione della “Robin Hood tax”) l'identità del binomio “presupposto impositivo-base imponibile”, oltrechè l'insussistenza di valorizzabili elementi di indipendenza applicativa, inducano a propendere per l'attestazione della natura di *mera maggiorazione d'aliquota*.

Orbene, alcune notazioni finali più dettagliate conviene, a questo punto, formulare separatamente con riferimento ai singoli tributi.

Quanto alla “porno tax”, sotto l'aspetto della *coerenza endogena*, è certamente da opinare significativa la raggiunta maturità e unificazione del contesto politico-legislativo intorno all'idea di un tributo a caratterizzazione *etica*, vocato ad una dialettica impositiva imperniata sulla valorizzazione di un elemento di natura *extrafiscale*, nell'asserito e fermo convincimento di poter/dover legittimamente adoperare la leva fiscale come strumento di indirizzo delle scelte dei consumatori-contribuenti, assumendo ad oggetto della tassazione, e – *quoad effectum* – disincentivandoli, elementi e manifestazioni del comportamento umano che si pongano in aperto conflitto con i parametri costituzionali postulanti la tutela degli inalienabili (prioritari) principi di carattere etico-sociale.

Nella *prospettiva esogena*, l'analisi dell'associazione eticità-fiscalità può declinarsi secondo due profili: *i*) uno "esterno", attinente agli aspetti di funzionalità astratta del tributo, seguendo il quale l'esame si incentra sulla ricerca degli elementi (estranei alla disciplina del tributo posto) di natura sistematica che tutelano e valorizzano il requisito etico nell'ambito generale della tassazione (attiene a questo profilo la questione riassumibile nella formula "etica fiscale", intesa quale analisi del rapporto tra fisco ed etica condotto sul piano della ricerca della giustificazione etica del tributo e della giustizia nella tassazione); *ii*) uno "interno", pertinente invece alla costruzione in concreto della fattispecie impositiva, percorrendo il quale l'indagine si rivolge alla verifica della fattispecie d'imposta, al fine di appurare se e in che termini il presupposto stesso contenga l'elemento di eticità da salvaguardare, allo scopo ultimo di stabilirne le conseguenze, segnatamente sotto forma di *favor* accordato ad attività riconosciute eticamente meritevoli ovvero di disincentivo a comportamenti moralmente biasimevoli.

Ciò posto, nell'accertamento (positivo) della collimazione del tributo *de quo* con i canoni costituzionali, e specificamente con quello di capacità contributiva, gli argomenti offerti alla elaborazione di un siffatto giudizio di legittimità sono difforni a seconda della nozione cui si aderisce:

- per i sostenitori del concetto di capacità contributiva "rafforzata", inclini al primato della funzione *garantista* dell'art. 53, comma 1, Cost., la giustificazione (non immediata e diretta) del tributo poggia sulla determinante constatazione che tale norma si innesta in un complesso organico di disposizioni che si integrano e si limitano reciprocamente e che prevedono, a loro volta, principi, ulteriori rispetto alla capacità contributiva, dotati di autonoma (e *specialis*) efficacia precettiva; di talché, l'impiego dello strumento tributario in una logica non neutrale di concorso ai carichi pubblici, con l'assunzione a giustificazione del presupposto di valutazioni ulteriori rispetto alla mera capacità economica personale, risulta legittimo se e nella misura in cui risponde al perseguimento di finalità (*extrafiscali*) altrettanto tutelate dai precetti costituzionali; in guisa da

instaurare, sotto il profilo dinamico, una relazione di integrazione e concorrenza tra tali principi, che, lungi da integrare reciproca pernicioso interferenza, sostanziano invece un nesso sinaptico di sovraordinato “coordinamento” in vista del raggiungimento dei fini generali dell’ordinamento;

- per i fautori del concetto di capacità contributiva “distributiva”, propensi alla supremazia della funzione *solidaristica* dell’art. 53, comma 1, Cost., la giustificazione (più diretta e lineare) del tributo, muovendo dalla nozione di capacità contributiva quale mero criterio di riparto equo e ragionevole, si fonda sulla identificazione della posizione di vantaggio socialmente rilevante ed economicamente apprezzabile nel fatto stesso della produzione o commercializzazione dei beni e servizi riferiti ai settori industriali sovrapposti, atteso che la relativa attività economica, per la particolare natura del suo oggetto, non solo soffre del generale disfavore dell’ordinamento giuridico, ma è suscettibile di arrecare un rilevante e greve pregiudizio alla collettività, a causa non solo (e tanto) dell’emergente detrimento etico, ma anche (e soprattutto) dell’effettivo costo sociale che siffatta attività crea (*rectius* concorre a creare); integrandosi, in specie, una ipotesi di “*esternalità negative*” (o “diseconomie esterne”), che richiede, come diretto corollario, l’applicazione del relativo criterio di ripartizione, in base allo schema tipo secondo cui chi provoca un pregiudizio alla collettività, addossandone il relativo danno, deve *compensare* un tale svantaggio.

Pur apprezzando, ebbene, la significatività politico-legislativa e la (accertata) giustificabilità giuridico-costituzionale della “porno *tax*”, non va, tuttavia, sottaciuto come la sua istituzione sia stata prevista pur sempre nel coacervo di una legge Finanziaria ed il relativo azionamento operativo sia stato contemplato successivamente alla sua originaria istituzione, e solo – e proprio – al sorgere di indifferibili esigenze di finanza pubblica, la qual cosa invero ne svisciva l’acquisita radice giusfilosofica.

Elementi di maggiore criticità si riscontrano con riferimento alla “*Robin Hood tax*”, tributo acclamato nel nome dell’equità/perequazione impositiva e rispondente alla *ratio* originaria di sottrarre agli operatori energetici i margini di guadagno eccessivi o *extra* che si erano assunti iniquamente incassati in virtù di comportamenti economici di mercato utilitaristici e speculativi, consistenti segnatamente nel riprovevole avvantaggiarsi delle oscillazioni al rialzo delle quotazioni delle *commodity* (*in primis*, il petrolio) per innalzare i prezzi dei prodotti derivati, salvo poi renderli vischiosi al ribasso nei momenti di deprezzamento della materia prima stessa.

Infatti, relativamente alla *coerenza interna* alla disciplina del prelievo, è da rimarcarsi:

- sotto l’aspetto ontologico, la distonia dell’istituzione di un tributo a carattere “strutturale” per contrastare un fenomeno di natura asseritamente “temporaneo”; la contraddittorietà della prevista tassazione dell’intero reddito a fronte della *voluntas legis* di tassare solo gli *extraguadagni* di congiuntura;
- sotto l’aspetto teleologico, la mortificazione della enfatizzata finalità perequativa o redistributiva, a causa sia della inopinata penalizzazione di contribuenti solo presunti speculatori sia della irrealizzata destinazione sociale del gettito in favore delle categorie disagiate.

Quanto alla *conformità esterna* del tributo, in relazione alla sintonia con i principi costituzionali e ai canoni ordinamentali in materia di esercizio della potestà legislativa/impositiva e di regolamentazione dei rapporti giuridici, deve sottolinearsi l’emersione di potenziali ipotesi di illegittimità derivanti:

- dalla discriminazione impositiva soggettiva attuata;
- dalla assenza di un quadro, tanto concettuale tanto valutativo e probatorio, atto alla dimostrazione – *per tabulas* – della esistenza (dei presunti *extraprofitti* e) di una maggiore attitudine alla contribuzione dei soggetti incisi;
- dall’utilizzato strumento legislativo d’urgenza;
- dalla realizzazione di effetti impositivi retroattivi.

In breve, dal punto di vista dell'impianto impositivo e della tecnica legislativa, il legislatore *Robin Hood* si è industriato per allestire una impalcatura normativa imponente (purtroppo stratificata e imprevedibile, con buona pace del rispetto della *rule of law*) e innovativa (si pensi al bizantino – e diabolicamente accertabile – elemento costitutivo del tributo rappresentato dal divieto di traslazione dell'onere dell'imposta al consumo finale), che si rivela, alla prova del tributo, traballante e carente delle debite misure minime di sicurezza e garanzia giuridiche e costituzionali.

Senza obliare, poi, i deleteri effetti collaterali in termini di ostacolo (economico) agli investimenti infrastrutturali nel settore strategico dell'energia. Ciò è indubbiamente sintomo della poca lungimiranza del legislatore con riguardo alla virtuosa allocazione delle risorse: un Paese che non dispone di risorse energetiche proprie sufficienti a soddisfare le esigenze del territorio dovrebbe disegnare una politica industriale (e fiscale) intesa semmai a favorire, e giammai a penalizzare, le imprese che si incaricano di procurare energia.

Ad un'attenta valutazione, da una parte, del parallelismo tra lo scoppio della crisi e l'introduzione del tributo e, dall'altra parte, della specularità fra l'evoluzione (negativa) del contesto economico/bilancistico nazionale e l'evoluzione (positiva) dell'inasprimento fiscale, non può esimersi dal constatare con limpidezza la sorgente squisitamente finanziaria sottesa alla sua ideazione.

In definitiva, l'indagine complessivamente svolta in ordine ai qui meditati tributi sovrimposti avvalorata la sensazione che l'*emergenza erariale* sia – a fattori comuni – il punto di vista migliore per inquadrare correttamente la rispettiva istituzione.

Percezione, d'altro canto, suffragata anche dalla considerazione delle altre coeve forme di sovraccarico fiscale – delle quali è cenno nelle *Note introduttive* – in cui si estrinseca la moderna sovrimposizione nell'ambito dell'imposta sul reddito delle società:

- l'«addizionale» all'Ires a carico delle imprese ad elevata capitalizzazione operanti nei settori petrolifero ed energetico, cosiddetta “Libia tax” (ovvero “Eni tax”);
- la «maggiorazione» all'aliquota Ires a carico delle “società di comodo”.

Invero, quanto alla “Libia tax”, la quale reca una opinabile estremizzazione del congegno della settorialità impositiva, tale da integrare sostanzialmente una fattispecie impositiva “a contribuente esclusivo” (dacché costruita, tecnicamente, “su misura” del primo produttore energetico nazionale), non può revocarsi in dubbio come essa identifichi la sua “causa” particolare nel precipuo finanziamento degli oneri scaturenti dal Trattato di amicizia, partenariato e cooperazione tra Italia e Libia (dalla cui specifica convenienza esecutiva per l'unico soggetto passivo, mercè i noti rapporti commerciali di approvvigionamento delle materie prime energetiche, potrebbero, peraltro, ricavarsi elementi di sinallagmaticità idonei ad una qualificazione giuridica – alla stregua di autonoma forma di prelievo avente affinità con la “tassa” – *praeter nomen iuris*). Del resto, a narrare della caratterizzazione essenzialmente finanziaria di tale gravame complementare, nonché del simmetrico scarso valore logico-sistematico e dell'intrinseca incongruenza, valgono due fattori valutativi che possono scorgersi in filigrana (nel puro stile d'improvvisazione dettato da una sempre emergenziale legislazione di finanza pubblica, reclamante continuamente un'integrazione di risorse): per un verso, la perdurante esigibilità della maggiore imposta pur sulla scorta di un Trattato sostanzialmente “sospeso” e di nuovo Patto ancora “da implementare”; per altro verso, la destinazione solo di «quota parte» del relativo gettito al finanziamento del summenzionato Trattato (sacrificando la restante parte alla nutrizione dell'indistinta e famelica ingordigia del bilancio pubblico).

Relativamente all'aggravio tributario sulle società di comodo, la vocazione finanziaria dello stesso si indovina *de plano* nella tempistica/modalità di istituzione/attuazione: *in primis*, giacché previsto nelle pieghe della

(ennesima) manovra urgente correttiva di finanza pubblica del 2011; *in secundis*, poiché, diversamente dal passato, ove il legislatore era sempre intervenuto sul versante dell'ampliamento della soggettività passiva, la penalizzazione si attua ora mediante un apposito inasprimento dell'aliquota d'imposta in grado di assicurare un diretto ed immediato incremento di gettito erariale.

Insomma, l'investigata odierna sovrimposizione nell'ambito dell'imposta societaria, concepita in un contesto di emergenza del bilancio statale, oltre che appalesare – nella quasi totalità delle fattispecie – lo scollegamento con qualsiasi legittimante logica di sovrimporre speciali cespiti in virtù della maggior forza economica o attitudine alla contribuzione, appare aliena, dal punto di vista concettuale, alla virtuosa inclinazione di tessersi in maniera *razionale* e *sistematica* nella trama, già di per sé disorganica e frammentata, quando non addirittura ermetica o smagliata, che compone l'ordinamento tributario italiano.

D'altronde, neanche il tentativo di conferire coerenza tecnico-legislativa risulta esperito, attesa l'alterità della *sedes materiae* di innesto normativo della sovrimposizione rispetto a quella propria dell'Ires. Tale ulteriore *vulnus* formale sembra freudianamente tradire la (sub)coscienza circa l'evidente (evitata) giustapposizione caleidoscopica, in un unico *corpus*, di forme di aggravio tributario frutto di una legislazione tanto – singolarmente – chirurgica, quanto – complessivamente – episodica e disarticolata.

I neoistituiti tributi sovrimposti, tutti accomunati dalla prerogativa di configurarsi quali (ulteriori) strumenti di fiscalità *erariale*, hanno visto così sfumare la radice storico-genetica ascrivibile al dispositivo della sovrimposizione e sussimibile alla strutturazione del coordinamento tra finanza centrale e finanza locale.

La loro introduzione è contrassegnata da un disegno legislativo che sottende, in maniera piuttosto lampante e inconfutabile, una matrice preminentemente finanziaria; in ciò accusando, quindi, non già l'adesione ad una coerente ed ordinata progettazione ordinamentale, bensì l'opzione per una

metodica asservita alla – meno nobile e strutturale, ma più impellente – mera esigenza straordinaria di garantire il reperimento delle risorse necessitate per la stabilizzazione dei conti pubblici. Perseguita anche a costo di indulgere ad una fluviale e corrompente legislazione emergenziale atta a travalicare la legittimazione impositiva (invero, come pur consacrato dal magistero della Consulta, neppure l'emergenza economica può giustificare la violazione delle guarentigie costituzionali, atteso che la manovra finanziaria di bilancio non rappresenta una parentesi nella vita dei tributi che possa prescindere dai principi cardine della Carta fondamentale e da quelli basilari dell'ordinamento).

In termini più chiari, l'unica (insufficiente) giustificazione seriamente adducibile per leggere tali interventi normativi risiede nella presunta pinguedine delle casse degli operatori economici assoggettati al supplementare carico fiscale. Come ad asserire l'archetipo: quando lo Stato ha bisogno di soldi, li va a prendere dove sa (o presume) di trovarli.

In questa prospettiva, pertanto, si finisce per imporre balzelli a carico dei contribuenti con portafogli pieni, per la sola circostanza di fatto che sono pieni.

Ma, a ben vedere, questa è l'essenza propria del “taglieggiamento”. Non a caso, uno dei tributi sovrimposti (quello più fruttuoso per le casse dell'erario) è stato paradigmaticamente denominato dallo stesso ideatore “*Robin Hood tax*”. Solo che *Robin* di *Loxley* redistribuiva le ricchezze spinto dalla disperazione di quanti erano taglieggiati dagli sgherri del cinico Giovanni Senzattera; se, dunque, ai tempi moderni si invoca il ladro buono (superfluo in epoche – come durante il regno del giusto germano Riccardo Cuor di Leone – in cui tutti lavorano in pace e godono dei frutti della loro fatica), delle due l'una: o sta regnando l'iniquo e ingannatore Giovanni Senzattera, oppure – attesi i soggetti e gli oggetti derubati – *Robin Hood* oggi è al soldo dello sceriffo di *Nottingham*.

BIBLIOGRAFIA

(in ordine alfabetico)

- AA.VV., *Studi in memoria del prof. Ezio Vanoni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1956 (num. monograf.)
- AA.VV., *E-commerce e fisco*, Milano, 2001
- ADONNINO P., *Internet (diritto tributario)*, *Enc. giur. Treccani*, agg. 2002
- ANDREANI G. - AVANZINI I., *Permangono le perplessità sulla Robin Tax dopo le modifiche della Manovra-bis*, in *Corr. trib.* n. 34/2011, 2812 ss.
- AMATUCCI A., *Il divieto di retroattività in materia tributaria. Nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 3/2009, 199 ss.,
- Assonime, circolare 7 agosto 2008, n. 50
- Assonime, circolare 12 giugno 2009, n. 25
- Assonime, circolare 23 novembre 2009, n. 47
- Assonime, circolare 15 giugno 2010, n. 20
- BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, I, 310 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 477 ss.
- BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2011, 937 ss.
- BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, vol. I
- BERLIRI A., *Osservazioni a caldo sulla sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati*, in *Giur. imp.*, 1983, IV, 363 ss.
- BODRITO A., *La continuità del prelievo sul "settore" giustifica le aliquote per banche e assicurazioni*, in *GT - Rivista giur. trib.*, n. 4/2005, 318 ss.
- BONARDI G. - PATRIGNANI C., *L'addizionale Ires per le società energetiche e petrolifere*, in *Azienda & Fisco* n. 19/2008, 51 ss.
- BONTEMPO F., *L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di applicazione dell'addizionale IRES «Robin tax»*, in *Corr. trib.*, n. 32/2010, 2621 ss.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008
- BOSI P., *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 2003
- BRUZZONE M. G., *Commento a Corte Cassazione, sent. 21 aprile 2001, n. 5931*, in *Corr. trib.* n. 35/2001, 2644 ss.
- CARACCIOLI I., *Addizionale sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza. Aspetti penali*, in *Fisco*, 2006, 1226 ss.
- CONSOLO C., *Profili procedurali della Socof: accertamento, riscossione e contenzioso nella rinata imposizione comunale*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 41 ss.
- COVINO E. - MAJORANA D., *E' costituzionalmente legittimo l'aggravio di aliquota per un settore economico?*, in *Dial. trib.* n. 4/2011, 393 ss.
- D'ALESSIO U., *Sovrimposte*, in *Noviss. dig. it.*, XVII, 1970, 1053 ss.
- D'ASCENZO M., *L'effetto Robin Hood Tax più forte sui big energetici*, in *Il Sole 24 Ore* del 16 settembre 2011
- DELL'OSTE C., *Se l'Authority può solo fare rapporto al Parlamento*, in *Il Sole 24 Ore* del 29 agosto 2011
- DE MAURO T., *Il dizionario della lingua italiana*, Paravia, voce *Pornografia*

- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991
- DE MITA E., *La Cassazione ridimensiona lo Statuto*, in *Il Sole 24 Ore* del 24 aprile 2011
- DE MITA E., *Uno schiaffo ai contribuenti*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 luglio 2011
- DE MITA E., *Alla Consulta l'indeducibilità dei costi illeciti*, in *Il Sole 24 Ore* del 15 agosto 2010
- DE MITA E., *Il raddoppio dei termini mina l'affidamento*, in *Il Sole 24 Ore* del 25 settembre 2011
- E. DE MITA, *Sull'affidamento solo sentenze «di necessità»*, in *Il Sole 24 Ore* del 9 gennaio 2012
- DEVOTO G. - OLI G. C., *Il dizionario della lingua italiana*, Le Monnier, voci *Etica e Pornografia*
- DIAMOND M., *Porn: Good for us?*, in *The Scientist (internet website)*, 1° marzo 2010
- DORIGO S., *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 41 ss.
- DRAETTA U., *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2005
- Editoriale, *Tremonti: «La Robin Hood tax sui petrolieri? Forse già a luglio»*, in www.corriere.it/economia/08_giugno_03/...html.
- Editoriale, *Manovra, pronto maxiemendamento Tremonti: «Non ci sarà alcun condono»*, in *La Repubblica economia* del 13 dicembre 2005
- EINAUDI L., *Principii di scienza della finanza*, Torino, 1940
- EINAUDI L. - REPACI F., *Il sistema tributario italiano*, Torino, 1954
- DELLA VALLE E., *L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)*, Roma, 1996
- FALASCA P. - STAGNARO C., *Robin Hood, il principe degli esattori*, Briefing Paper Istituto Bruno Leoni n. 56 del 14 luglio 2008
- FALSITTA G., *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 69 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008
- FALSITTA G., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 139 ss.
- FALSITTA G., *Recupero retroattivo degli «aiuti di Stato» e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 655 ss.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1991
- FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005
- FEDELE A., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968
- FEDELE A., *La tassa*, ed. provv., Siena, 1974
- FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007, 11 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., *La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione e l'incertezza del diritto*, in *Boll. trib.*, 2011, 959-960
- FERLAZZO NATOLI L. - NICOTINA L., *Il precetto di legge va oltre le ragioni del gettito*, in *ItaliaOggi* dell'11 agosto 2011
- FESTA C., *La Robin Tax colpisce Snam, Terna e Acea*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 settembre 2011
- FICARI V., *Corte di Cassazione, Statuto dei diritti del contribuente e modifiche retroattive in pejus delle disposizioni agevolative: un dissidio insanabile?*, in *Boll. trib.*, 2011, 960 ss.
- FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973
- Fondo Monetario Internazionale, *World Economic Outlook*, aprile 2008.

- FORTE N. - MILONE A., *Manuale della fusione societaria*, Milano, 2006
- GALIMBERTI F., *La «Robin tax» non centra il bersaglio*, in *Il Sole 24 Ore* del 30 agosto 2011
- GALLO F., *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. Dir.*, vol. V aggiornamento, Milano, 2003, 663 ss.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007
- GALLO F., *Proprietà e imposizione fiscale*, in www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/Gallo_8-10.10.2009.pdf
- GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, I, 303 ss.
- GAUDEMET P.-M., *Les Protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, in *Revue internationale de droit comparé*, anno 42, n. 2, Parigi, aprile-giugno 1990, 805 ss.
- GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956
- GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968
- GILIBERTO J., *La Robin Tax sulle spalle dei consumatori*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 settembre 2011
- GRANELLI A. E., *Contributo allo studio dell'imposta locale sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 873 ss.
- GRANELLI A. E., *Redditi (imposta locale sui)*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, VI, 1986, 387 ss.
- GROTTANELLI DE' SANTI G., *Profili costituzionali dell'irretroattività della legge*, Milano, 1970
- HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956
- KÄRCHER, *Die Tochterbagabe*, dissertazione, Monaco, 1926
- INGROSSO G., *La finanza locale*, Napoli, 1962
- IZZO B., *L'addizionale IRES per i soggetti aderenti al consolidato fiscale*, in *Corr. trib.* n. 41/2008, 3351 ss.
- IZZO B., *L'addizionale IRES nel Modello UNICO SC 2009*, in *Corr.trib.* n. 18/2009, 1425 ss.
- IZZO B., *I Modelli UNICO 2009 e CNM per i soggetti aderenti al consolidato nazionale*, *Corr.trib.* n. 20/2009, 1603 ss.
- LAMEDICA T., *Asterischi. Finanziaria 2006. Materiale pornografico e di incitamento alla violenza*, in *Corr. trib.*, n. 2006, 284
- LAMEDICA T., *Asterischi. Finanziaria 2006. «Porno tax»: aspetti contabili e riflessi penali*, in *Corr. trib.*, 2006, 372
- LAMEDICA T., *Asterischi.«Porno tassa»: un acconto d'imposta del tutto impraticabile*, in *Corr. trib.*, 2006, 1738
- LAMEDICA T., *Asterischi. Porno tassa nella Manovra finanziaria 2009*, in *Corr. trib.*, 2009, 81-82
- LAMEDICA T., *Asterischi. Addizionale per chi abusa della credulità popolare*, in *Corr. trib.*, 2009, 813-814
- LAMEDICA T., *Asterischi. Addizionale 25%: un decreto attuativo inutile*, in *Corr. trib.*, 2009, 1249-1250
- LEOTTA F. F., *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione sui rapporti tra fisco e morale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 29 ss.
- LORENZON G., *Sovrimposte e supercontribuzioni*, in *Enc. dir.*, XLIII, 1990, 230 ss.
- LUPI R., *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. trib.*, 2004, 1935 ss.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005
- MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della «Carta dei diritti del contribuente»*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 585 ss.

MARONGIU G., *La retroattività della norma tributaria*, in *Corr. trib.* n. 6/2002, 471 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 1008 ss.

MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni*, in *Corr. trib.*, n. 28/2005, 702 ss.

MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in *Rass. trib.* n. 5/2008, 1335 ss.

MARONGIU G., *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie retroattive*, in *Riv. dir. tib. int.*, n. 3/2009, 67 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, II ed., Torino, 2010

MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, n. 6/2011, 475 ss.

MARONGIU G., *La c.d. «Robin tax» al vaglio della Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 1885 ss.

MARTINES T., *Diritto Costituzionale*, Milano, 1998

MASSARENTI A., *Và porno-pensiero*, in *Il Sole 24 Ore* del 18 dicembre 2005

MASTROBERTI A., *Manovra d'estate (D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito): addizionale Ires per le imprese del settore energetico in regime di trasparenza*, in *Fisco* n. 35/2008, 6284 ss.

MASTROBERTI A., *Manovra d'estate (D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito) - Addizionale Ires per le imprese in regime di consolidato ed extra-deduzione degli interessi passivi*, in *Fisco* n. 4/2009, 527 ss.

MASTROBERTI A., *Addizionale IRES: gestione autonoma per le perdite pregresse*, in *Prat. fisc.*, n. 29/2010, 18 ss.

MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, in collana *L'ordinamento tributario italiano*, diretta da G. Falsitta - A. Fantozzi, Milano, 2005

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

MICARDI F. - BELLINAZZO M., *La pornotax vale anche per internet*, in *Il Sole 24 ore* del 15 marzo 2009

MICHELI G. A., *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968

MIELE L. - RUSSO V., *La gestione delle perdite ai fini dell'addizionale IRES in UNICO 2010*, in *Corr. trib.* n. 18/2010, 1401 ss.

MILONE A., *L'occasione del Patto di stabilità*, in *Il Mattino* del 1° novembre 2010

MILONE A., *La stabilità e la saggezza della spesa*, in *Il Mattino* del 29 aprile 2011

MILONE A., *Qualità della spesa e stabilità*, in *Il Mattino* dell'11 luglio 2011

MIGNARRI E., *Adesione al consolidato nazionale e deducibilità degli interessi passivi*, in *Fisco* n. 31/2009, 5083 ss.

Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica*, vol. V, Finanza, Relazione, Roma, 1946

MOROSINI D., *Robin Tax, gettito da 1,5 mld*, in *ItaliaOggi* del 28 ottobre 2010

MOSCATELLI M. T., *Considerazioni sui costi da illecito nella determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1177 ss.

MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973

MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 749 ss.

MOSCHETTI F. - NICETTI B., *Commento all'art. 1 della legge n. 212/2000*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e statuto dei diritti del contribuente*, Tomo I, Padova, 2011

OLIVIERO A., *La società della rete gas promette rendimenti al 7% nonostante il caro-Fisco*, in *Il Sole 24 Ore* del 30 ottobre 2011

PAGE G., *Il Diritto transitorio con particolare riguardo al diritto privato*, Milano, 1944

PELLEGRINO S. - VALCARENGHI G., *Seconda rata degli acconti per il 2009: alcuni casi particolari*, in *Fisco*, 2009, 6725 ss.

PERLINGIERI P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli, 2001

PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006

PERRUCCI U., *Nota a Tar Lombardia, sent. 17 giugno 2009, n. 4042*, in *Boll. trib.* n. 22/2009, 1704 ss.

PETRANGELI P., *L'addizionale IRES dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas e dell'energia elettrica*, in *Corr. trib.* n. 37/2008, 2967 ss.

PLATEROTI A., *Lo sceriffo di Nottingham*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 agosto del 2011

PROCOPIO M. (a cura di), *Irap - Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2008, II, 527 ss.

PROCOPIO M., *Riflessioni critiche sulla manovra fiscale dell'estate 2008*, in *Rass. trib.*, n. 6/2008, 1570 ss.

QUADRI R., *Applicazione della legge in generale*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA - BRANCA, artt. 10-15, Bologna, 1974, 87 ss.

RENDINA F., *Robin Tax: Ires sui petrolieri al 33 per cento*, in *Il Sole 24 Ore* del 19 giugno 2008

RENDINA F., *«Con la Robin Tax un taglio agli investimenti»*, in *Il Sole 24 Ore* del 3 settembre 2011

RENDINA F., *Enel conferma i target 2011. Effetto Robin tax sugli utili*, in *Il Sole 24 Ore* del 10 novembre 2011

RINALDI R. (a cura di), *La fiscalità del commercio elettronico: attualità e prospettive*, Torino, 2001

SACERDOTI G. - MARINO G., *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001

SALVINI L., *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rass. trib.* n. 6/2007, 1670 ss.

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007

SERAFINI L., *Gli effetti della Robin Tax: l'utile Enel cala nel triennio*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 settembre 2011

SERAFINI L., *Effetto Robin tax sulle cedole Terna*, in *Il Sole 24 Ore* del 19 ottobre 2011

STEVANATO D., *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2008, 841 ss.

STEVANATO D., *La «Robin tax» alla prova del giudizio di costituzionalità*, in *Corr. trib.* n. 20/2011, 1674 ss.

STEVANATO D. - LUPI R., *Interrogativi sulla disposizione in tema di indeducibilità dei «costi illeciti»*, in *Dialog. dir. trib.*, n. 9/2004, 1157 ss.

STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976

TATAFIORE R. (a cura di), *IV Rapporto Eurispes sulla Pornografia*, Roma, 2005

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1 Parte generale*, Torino, 1991

TESAURO F., *La Consulta ha trascurato lo Statuto*, in *Il Sole 24 Ore* del 27 luglio 2011

TESTA F. - DI MARIO C., *Il corto circuito della Robin Tax*, in *Il Sole 24 Ore* del 24 agosto 2011

TIPKE K., *La retroattività nel diritto tributario*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Vol. I, Padova, 1994, 439 ss.

TROVATO M., *Pornotax. Un'imposta oscena*, Focus Istituto Bruno Leoni n. 122/2008

TUNDO F., *L'indeducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità e interpretazione restrittiva*, in *Corr. trib.*, 2011, 57 ss.

- TUNDO F., *Indeducibilità dei costi da reato: la Consulta lascia aperti i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Corr. trib.*, 2011, 1625 ss.
- TUNDO F., *Ancora dubbi di costituzionalità sulla deducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, 2011, 2840 ss.
- TUNDO F., «Robin tax»: *come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?*, in *Corr. trib.* n. 40/2011, 3269 ss.
- VALENTE P. - ROCCATAGLIA F., *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 2001
- VON HAYEK F. A., *La società libera*, Soveria Mannelli, CZ: Rubbettino, 2007
- World Health Organization, *World Report on Violence and Health*, 2002
- ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, 219 ss.