



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”**

(SINTESI)

Tutor:

Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

dottorando:

Aldo Milone

Anno accademico: 2011 - 2012

SINTESI

SOMMARIO: **A.** Premessa: il contesto teorico-generale di riferimento. - **B.** Campo di indagine. - **C.** Finalità della trattazione. - **D.** Esiti della ricerca.

A. Premessa: il contesto teorico-generale di riferimento.

Quella che va sotto il nome tecnico di “sovrapposizione” 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, sviliscono 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.

B. *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*).

C. *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.

D. *Esiti della ricerca.*

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, svisliscono 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, producente potenzialmente l’effetto – più o meno ricercato – di affrancare l’esercizio della potestà tributaria dall’includibile 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 difformi 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 autonomia (*et 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 perniciosa 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 sovrimposti, 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 svilisce 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 enfaticamente finalizzata 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 fattore comune – 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 *supra* al § B. – 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.

L'attuale conformazione della sovrimposizione agita la rilevante (forse assorbente) questione della legittimità, nel vigente sistema costituzionale, di fattispecie di tributi attuanti una *discriminazione qualitativa* intersoggettiva all'interno della *stessa categoria di redditi*.

In proposito, diversamente dalla – pure criticata – pregressa valorizzazione della giurisprudenza costituzionale (si pensi alla liceità riconosciuta alle aliquote differenziate dell'Irap per banche e altri enti e società finanziari), non pare ravvisarsi, in specie, quell'assetto di parametri giuridico-valutativi (appuntati sul carattere transeunte del prelievo, sul passaggio di regime impositivo, sulle ragionevoli esigenze di correggere *ex post* ingiustificate forme di sperequazione, nonché di garantire una certa continuità nella fase transitoria in termini redistributivi e di gettito) che hanno supportato la legittimazione dell'operato del legislatore passato e che costituiscono, al contempo, un vincolo invalicabile per quello futuro.

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 garanzie 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 spinte 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*.