

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 27 si pronuncia sul contributo straordinario contro il caro bollette (art. 37 D.L. 21/2022)
(Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 27, sent. 28 aprile 2025, n. 5727)

Il contributo straordinario contro il caro bollette ex art. 37 D.L. 21/2022, convertito in Legge 51/2022, come modificato dall'art. 55 D.L. 50/2022, convertito in Legge 91/2022, pur avendo subito una parziale declaratoria di incostituzionalità da parte della Corte costituzionale con sent. n. 111/2024 in relazione all'inclusione delle accise nella base imponibile, non risulta in contrasto con i principi costituzionali ed europei di cui agli artt. 106 e 107 TFUE e all'art. 17 della Carta di Nizza. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 27 ritiene infondate le questioni sollevate dalla ricorrente in quanto la norma recepisce le direttive e la giurisprudenza europea e, nell'ambito dell'ampia discrezionalità riconosciuta agli Stati in materia fiscale, esclude la configurabilità di un aiuto di Stato o di un onere espropriativo eccessivo.

Sentenza n. 5727/2025
Depositato il 28/04/2025

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 27, riunita in udienza il 30/10/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

BRUNO PAOLO ANTONIO, Presidente

SALASSA PIER MARCO, Relatore

VENANZI MARIO, Giudice

in data 20/11/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1148/2023 depositato il 20/01/2023

proposto da

Ricorrente_1 Srl - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

Rappresentante difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Agenzia Entrate Direzione Regionale Lazio

elettivamente domiciliato presso dr.Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- SILENZIO RIFIUT n. IST. DEL 26/7/2022 CARO BOLLETTE 2022

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Ricorrente_1 SRL ha presentato ricorso contro l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio avverso il silenzio-rifiuto maturato con riferimento alla richiesta di rimborso dell'importo di Euro 982.569,00, corrisposto in data 30/06/2022 ex art. 37 D.L. 21/2022, convertito in Legge 51/2022, come modificato dall'art. 55 D.L. 50/2022, convertito in Legge 91/2022, a titolo di "contributo straordinario contro il caro bollette", oltre interessi maturati e maturandi, presentata via PEC all'Amministrazione Finanziaria in data 26/07/2022.

Con i motivi di ricorso, la ricorrente ha eccepito:

1) L'illegittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022 per violazione degli artt. 23, 3 e 53 Cost., sotto molteplici profili:

- Genericità, indeterminatezza e irragionevolezza del presupposto impositivo.

- Inidoneità allo scopo della norma e, in particolare:

a) Inidoneità ad intercettare presunti "extraprofitti" del meccanismo scelto per la determinazione della base imponibile.

Tra l'altro, oltre alla mancata considerazione degli elementi di costo che insistono in maniera significativa sui profitti, appare irragionevole il fatto che il contributo, gravando sul fatturato IVA, incide su elementi radicalmente estranei alla definizione di profitto in senso economico o fiscale, come tipicamente accade con gli importi riferiti alle accise traslate sui clienti, che rappresentano componenti fiscali in definitiva riversate allo Stato, che non rientrano in alcun modo nella definizione di profitto in senso economico o fiscale, sicché non possono rappresentare in alcun modo un incremento rilevante di "ricchezza" tassabile.

b) Inidoneità ad isolare un presunto sovraprofitto anche delle norme in materia di competenza temporale.

c) Inidoneità anche del periodo di tempo preso a riferimento dalla norma (1/10/2021 – 30/04/2022) a rappresentare ipotetici sovraprofitto realizzati dalle imprese.

d) L'omessa considerazione, nel calcolo della base imponibile, dei derivati realizzati per la copertura delle variazioni prezzo dei prodotti oggetto dell'attività caratteristica, quale ulteriore elemento di incoerenza del prelievo fiscale in esame.

- Deviazione dai modelli di corretta tassazione dei profitti incrementali forniti dal Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio dell'UE del 6 ottobre 2022 "relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia" ovvero dalle linee guida di cui all'Allegato 2 della "Comunicazione "RePowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili", pubblicata l'8 marzo 2022 dalla Commissione europea ovvero ancora dalla sentenza n. 10/2015 della Corte Costituzionale sulla nota "Robin Hood Tax", menzionata a più riprese anche nei lavori preparatori al citato art. 37.

- Portata discriminatoria del contributo, interna o esterna al mercato energetico.

2) L'illegittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022 per violazione degli artt. 53 e 42 Cost., nella misura in cui consente che il contributo possa avere effetti ablativi anche integrali della capacità economica del soggetto inciso.

Invero, il contributo in concreto dovuto dalla ricorrente ammonta a complessivi Euro 2.456.422,00 ed ha un impatto dirompente sui conti della stessa, come documentato dai bilanci prodotti in atti, finendo per erodere oltre il 50% del risultato netto dell'anno 2021, determinando un'imposizione fiscale totale di circa il 66% del reddito lordo pari ad Euro 6.541.000,00.

Pertanto, la predetta imposta sortirebbe effetti tipicamente espropriativi e, anche per tale via, si rivelerebbe incostituzionale.

3) L'illegittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022 per violazione dell'art. 117 Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 del Primo Protocollo Cedu, atteso che il contributo in esame determinerebbe una limitazione della tutela proprietaria nel godimento dei beni della ricorrente, risolvendosi in una contribuzione in denaro che determina l'erosione di tutto il patrimonio netto sociale, come già sopra evidenziato.

Tale limitazione non sarebbe giustificata sulla base di una delle eccezioni ammesse dal secondo paragrafo dell'art. 1, con particolare riferimento alla seconda eccezione, che legittima le privazioni della tutela proprietaria volte ad "assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende" (art. 1, par. 2).

4) L'incompatibilità dell'art. 37 D.L. 21/2022 con le norme ed i principi comunitari, sotto vari profili:

- Violazione degli artt. 106 e 107 TFUE, costituendo il contributo in esame aiuto di Stato illegittimo poiché: grava solo su alcune imprese che operano nel settore energetico e non si giustifica per ragioni di coerenza del sistema tributario nel suo insieme; manda esenti da imposta operatori che hanno realizzato extraprofiti per importi inferiori a 5 milioni di Euro o in una percentuale inferiore al 10 per cento, introducendo così un regime fiscale differenziato pur a fronte di situazioni del tutto comparabili;

- Violazione dell'art. 17 della Carta di Nizza, di contenuto analogo all'art. 1 del Primo Protocollo Cedu, ai sensi del quale il contributo in esame, in quanto manifestamente espropriativo, deve considerarsi illegittimo.

La ricorrente ha quindi chiesto la condanna dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio al rimborso di Euro 982.569,00, corrisposti ai sensi dell'art. 37 D.L. 21 maggio 2022, n. 21, convertito in L. 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 D.L. 17 maggio 2022, n. 50, convertito in L. 15 luglio 2022, n. 91, a titolo di contributo straordinario contro il caro bollette, oltre interessi maturati e maturandi.

Ha chiesto altresì accogliersi la suestesa domanda dopo aver eventualmente: 1) dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. n. 21/2022, per violazione degli artt. 3, 23, 42, 53 e 117 Cost. e 1 Primo Protocollo della CEDU, ordinando per l'effetto, ex art. 23, comma 2, L. 11 marzo 1953, n. 87, la sospensione del giudizio a quo e la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale; 2) disapplicato direttamente l'art. 37 D.L. n. 21/2022, per incompatibilità con gli artt. 106 e 107 del TFUE e 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ovvero, in subordine, ordinato la sospensione del giudizio a quo e la trasmissione degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea affinché quest'ultima valuti la compatibilità del citato art. 37 con i menzionati parametri comunitari.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio, ritualmente costituitasi in giudizio, ha formulato le seguenti controdeduzioni:

a) Inammissibilità della domanda prospettata in via principale dalla ricorrente, finalizzata ad ottenere il rimborso dell'imposta versata anche in mancanza di un preventivo vaglio di legittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022, che è stato richiesto solo in via eventuale.

Invero, in base ai principi vigenti nell'ordinamento giuridico, in caso di dubbio in merito alla legittimità costituzionale di una di legge interna, il giudice non può disapplicarla, ma deve promuovere in via incidentale il giudizio di legittimità costituzionale dinanzi al giudice delle leggi, a norma dell'art. 23 della L. 11 marzo 1953, n. 87.

b) Infondatezza delle censure di illegittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022 dedotte dalla ricorrente.

c) Infondatezza della dedotta incompatibilità dell'art. 37 D.L. 21/2022 con le norme ed i principi comunitari e, in particolare, con gli artt. 106 e 107 TFUE e 17 della Carta di Nizza.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio, quindi, ha chiesto il rigetto del ricorso, con vittoria delle spese di lite.

Con ordinanza del 3/05/2023, a scioglimento della riserva ex art. 35, D. Lgs. 546/1992 assunta all'udienza del 5/04/2023, la Corte ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022, convertito in Legge 51/2022, come modificato dall'art. 55 D.L. 50/2022, convertito in Legge 91/2022, per violazione degli artt. 3, 23, 41, 42, 53, 117 della Costituzione e, in via mediata, dell'art. 1 del Primo Protocollo Cedu e, conseguentemente, ha disposto la sospensione del giudizio ed ordinato l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

La Corte Costituzionale si è pronunciata con sentenza n. 111/2024, depositata in data 27/06/2024.

Riavviato il giudizio a seguito della conclusione dell'indicente di costituzionalità, la ricorrente, con memoria illustrativa ritualmente depositata, ha dato atto che le questioni di costituzionalità prospettate nel ricorso sono state negativamente risolte dalla Corte Costituzionale.

Ha invece insistito nel ricorso con riguardo alle censure di incompatibilità con la normativa comunitaria del contributo in esame, sotto il profilo della dedotta violazione degli artt. 106 e 107 del TFUE e dell'art. 17 della Carta di Nizza, anche alla luce della irrazionalità e non proporzionalità del medesimo contributo riconosciuta dalla stessa Corte Costituzionale nella sentenza n. 111/2024.

La ricorrente, quindi, ha insistito nella domanda di rimborso di quanto versato.

Ha chiesto altresì accogliersi la suesposta domanda dopo aver eventualmente disapplicato direttamente l'art. 37 D.L. n. 21/2022, per incompatibilità con gli artt. 106 e 107 del TFUE e 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ovvero, in subordine, ordinato la sospensione del giudizio a quo e la trasmissione degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea affinché quest'ultima valuti la compatibilità del citato art. 37 con i menzionati parametri comunitari.

Con memorie illustrative ritualmente depositate, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio ha ribadito la legittimità del proprio operato, alla luce della sentenza n. 111/2024 della Corte Costituzionale, che si è espressa in merito alla legittimità costituzionale del contributo istituito dall'art. 37 D.L. n. 21/2022, oggetto della domanda di restituzione formulata dalla ricorrente, dichiarandone l'illegittimità limitatamente alla parte in cui non esclude dalla base imponibile le accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive. Invero, con la suddetta pronuncia sono state affrontate e risolte negativamente tutte le altre le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37

cit. prospettate nel ricorso introduttivo, con riferimento alla supposta violazione degli artt. 3, 23, 41, 42, 53 e 117 della Costituzione e, in via mediata, dell'art. 1 del Primo Protocollo CEDU.

L'Ufficio, quindi, ha osservato che la parziale declaratoria di incostituzionalità della norma non produce alcun effetto nel presente giudizio, atteso che la ricorrente non ha quantificato specificamente, né tanto meno documentato, sia nell'istanza di rimborso che nel ricorso, l'entità dell'eventuale indebita inclusione delle accise nella base imponibile del contribuente.

Ha quindi insistito per il rigetto del ricorso, con vittoria delle spese di lite.

Alla pubblica udienza del 30/10/2024, sentite le parti, il ricorso è stato assunto a riserva ex art. 35, D. Lgs. 546/1992.

Quindi, la Corte ha deciso nella camera di consiglio del 20/11/2024.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è infondato e deve essere rigettato.

Va premesso che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 111/2024 del 4/06/2024, depositata il 27/06/2024 e pubblicata in G.U. in data 3/07/2024, pur dichiarando inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. n. 21/2022 sollevate nel presente giudizio da questa Corte di Giustizia di Primo Grado di Roma, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 42, 53 e 117 della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, per omessa ricostruzione del quadro normativo di riferimento, si è comunque pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 37 cit., a fronte delle eccezioni di incostituzionalità sollevate, in altri giudizi, dalla Corte di Giustizia di Primo Grado di Milano, sostanzialmente sovrapponibili a quelle eccepitè dalla ricorrente nell'odierno giudizio.

In particolare, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma indubitata limitatamente alla parte in cui non esclude dalla base imponibile le accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive, mentre ha ritenuto infondate tutte le altre questioni di costituzionalità.

Orbene, va dato atto che la ricorrente, pur a fronte della parziale declaratoria di incostituzionalità dell'art. 37 D.L. 21/2022 sopra citata, ha espressamente riconosciuto, nella memoria illustrativa da ultimo depositata, che tutte le questioni di costituzionalità dalla medesima prospettate nel presente giudizio, in riferimento al primo, secondo e terzo motivo di ricorso, sono state negativamente risolte dalla Corte Costituzionale, con conseguente sostanziale rinuncia agli stessi.

Invero, quanto alla dedotta violazione degli artt. 23, 3 e 53 Cost., per indeterminatezza e irragionevolezza del presupposto impositivo ed omessa individuazione di un indice idoneo di capacità contributiva, la Corte Costituzionale ha affermato quanto segue:

<<Quanto alla dedotta violazione dell'art. 23 Cost., la questione non è fondata.

7.1.1.– A differenza di quanto sostenuto dai rimettenti, il presupposto di tale tributo non si identifica nei cosiddetti "extraprofiti" o windfall profits, cui né le disposizioni censurate, né la rubrica dell'art. 37 fanno mai riferimento.

[...] E infatti dalla disciplina si evince che il presupposto del tributo si identifica – in ragione del comma 1 che seleziona i soggetti passivi, del comma 2 che definisce la base imponibile e del comma 3 che stabilisce il metodo di calcolo – con l'incremento di un saldo differenziale conseguente la vendita, a determinate condizioni, di prodotti energetici da parte di taluni soggetti operanti nel settore energetico in un particolare contesto temporale.

L'elemento materiale di tale presupposto, ossia la base imponibile, viene del resto concretamente apprezzato attraverso l'incremento, eccedente la soglia assoluta e la percentuale fissate, del saldo tra operazioni attive e operazioni passive, al netto dell'IVA, registrate nei periodi temporali presi a riferimento e come tali indicate all'interno delle Comunicazioni dei dati delle cosiddette LIPE, predisposte e presentate a norma dell'art. 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122.

Deve quindi ritenersi non fondata la questione inerente alla prospettata violazione della riserva di legge relativa stabilita dall'art. 23 Cost.

7.1.2.– Prima di entrare nel merito delle censure attinenti all'arbitrarietà dell'indice di capacità contributiva, occorre ribadire che, secondo questa Corte, «in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica» (sentenza n. 288 del 2019).

Tale conclusione della giurisprudenza costituzionale non contraddice il significato del principio di capacità contributiva; al contrario lo conferma nel suo significato originario e altresì lo adegua, nella prospettiva dell'uguaglianza e della solidarietà insite nel dovere inderogabile di concorrere alle pubbliche spese, alla moderna evoluzione dei dinamismi economici in un contesto in cui la ricchezza può sfuggire agli inquadramenti più tradizionali.

[...] 7.1.3.– Alla luce di quanto chiarito, la valutazione della sussistenza di un adeguato indice di capacità contributiva in riferimento alla imposta censurata non può essere compiuta sulla base – come vorrebbero i rimettenti – di una considerazione solo atomistica del saldo incrementale, di cui all'art. 37, comma 3, scelto

dal legislatore al fine della determinazione della base imponibile.

Occorre invece considerare anche gli altri fattori che, valutati complessivamente e unitariamente, hanno concorso alla selezione della concreta forza economica che risiede alla base del contributo straordinario: da un lato, la situazione congiunturale del momento, caratterizzata da una estrema impennata dei prezzi dell'energia nel periodo preso a riferimento dell'imposta; dall'altro, la particolarità del mercato dei prodotti energetici, dai tratti oligopolistici e caratterizzato da una domanda «del tutto anelastica» (sentenza n. 10 del 2015).

In questa prospettiva è innegabile che una particolare forza economica, ulteriore a quella registrabile in circostanze normali, sia divenuta potenzialmente ascrivibile alle imprese energetiche che hanno beneficiato di questa situazione.

Proprio tale maggiore forza economica è, del resto, stata posta alla base, pur se in una diversa logica impositiva, della necessità dell'introduzione di un'imposta sugli "extraprofiti" delle imprese energetiche, diretta a colpire i cosiddetti windfall profits realizzati negli anni 2022 e/o 2023, da parte del già citato regolamento del Consiglio europeo emanato dopo pochi mesi dell'entrata in vigore dell'art. 37 qui censurato.

Inoltre, l'Ufficio parlamentare di bilancio ha messo in evidenza che l'andamento dei dati aggregati della fatturazione elettronica relativa agli operatori attivi nel settore energetico, lato sensu inteso, risulta, a partire dal mese di ottobre 2021 e fino ad aprile 2022 – quindi proprio nel periodo di applicazione dell'imposta qui in considerazione – di gran lunga superiore all'andamento medio registrato in tutti gli altri settori economici.

Più precisamente, a fronte di un aumento del 383,4 per cento nel settore dell'energia (il più alto in termini assoluti), l'incremento è stato del 77,7 per cento nell'industria alimentare e dell'11,9 per cento nell'agricoltura, mentre si è registrato un decremento del -1,7 per cento nel settore dei trasporti (come si ricava dall'audizione della Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'esame del disegno di legge C. 3614, di conversione in legge del d.l. n. 50 del 2022, svolta presso le Commissioni riunite V, Bilancio, e VI, Finanze, della Camera dei deputati, del 30 maggio 2022).

In conclusione, in questo contesto, non appare arbitrario che il fortissimo aumento dei prezzi dei prodotti energetici nell'eccezionale situazione congiunturale e lo specifico mercato in cui le imprese energetiche operano siano stati identificati dal legislatore – al verificarsi di una serie di condizioni – come un indice rivelatore di ricchezza (ex plurimis sentenza n. 108 del 2023).

[...] Dal che discende la non fondatezza, sotto questo aspetto, della questione sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. per arbitrarietà dell'indice di capacità contributiva individuato dal legislatore>>.

Quanto alla dedotta inidoneità allo scopo della norma censurata ed alla deviazione dai modelli di corretta tassazione dei profitti incrementali desumibili dalla normativa comunitaria e dalla stessa giurisprudenza costituzionale, la Corte Costituzionale ha affermato quanto segue:

<<8. – Se lo scopo perseguito dal legislatore appare legittimo, il sindacato di questa Corte si deve ora spingere a valutare se i mezzi approntati siano ad esso proporzionati, come richiesto dall'ulteriore questione che i rimettenti, con riguardo alla struttura dell'imposta, sollevano in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. Si tratta quindi di valutare, una volta appurato che l'indice di capacità contributiva non è arbitrario, se il tributo che a esso si ricollega sia concretamente strutturato in modo tale da giustificare, anche su questo piano, «l'idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta» (ex plurimis, sentenza n. 155 del 2001). Ciò che implica la verifica della sussistenza di un rapporto di connessione razionale e di proporzionalità tra il mezzo predisposto dal legislatore e il fine che lo stesso ha inteso perseguire.

8.1.– Da questa prospettiva le censure che i rimettenti muovono alla mancata previsione della deduzione dei costi, come quelli del personale o quelli relativi ai «differenziali realizzati sui contratti derivati», non appaiono fondate nella misura in cui assumono – fallacemente – che il presupposto del contributo di solidarietà siano gli utili realizzati.

Residuano però quelle censure sviluppate, sempre in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., anche a prescindere dall'affermazione di tale presupposto dell'imposta e che si appuntano sul modo con cui il legislatore ha ritenuto di individuare la maggiore ricchezza da sottoporre a tassazione.

In effetti, l'imposta si struttura assumendo ... quale base imponibile una grandezza contabile marginale, data dall'incremento registrato nel periodo di riferimento, rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente, del saldo IVA tra il valore complessivo delle operazioni attive e passive dichiarate con le LIPE.

Nella prospettiva del legislatore è quindi la variazione in aumento del "delta" tra le suddette operazioni attive e passive a essere indicativa di un incremento "speculativo" dei prezzi di vendita dei prodotti energetici e quindi di una maggiore forza economica delle imprese operanti in quel determinato settore.

Questa Corte è chiamata, pertanto, a verificare se la scelta di fare riferimento ai dati contenuti nelle LIPE risponda a una connessione razionale, risultando idonea a intercettare la maggiore forza economica individuata dal legislatore come indice di capacità contributiva.

Infatti, affinché «il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione», la struttura dell'imposta «deve coerentemente raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice» (sentenza n. 10 del 2015).

8.2.– Al riguardo va innanzitutto precisato che, in via generale, per imposte finalizzate ad intercettare windfall profits, sarebbe certamente fisiologico fare riferimento ai dati dichiarati ai fini dell'imposta sui redditi delle società (IRES), dal momento che la maggiore ricchezza è facilmente riscontrabile in termini di surplus di utili conseguiti.

[...] Al contrario, l'aver mutuato, per il tributo censurato in questa sede, le regole applicative di un'imposta indiretta come l'IVA non garantisce con altrettanta sicurezza il risultato di intercettare la maggiore ricchezza:

L'incremento del volume di affari, come ipotizzato dalle difese di parte, potrebbe derivare da un mero aumento delle quantità vendute, senza costituire un dato significativo in ordine all'aver beneficiato del vantaggio economico derivante dall'aumento dei prezzi del settore.

In termini economici, in altre parole, anche quando la percentuale del margine commerciale non fosse aumentata nel confronto tra i due periodi presi in considerazione dalla norma, ma addirittura fosse diminuita, l'aumento delle quantità vendute avrebbe potuto generare, in un'imposta strutturata solo sui meccanismi applicativi dell'IVA, un saldo incrementale tale da determinare una significativa applicazione del tributo.

È pur vero che il legislatore ha previsto una soglia assoluta (5 milioni di euro) e percentuale (il 10 per cento) al di sotto della quale non trova applicazione l'imposta.

Tuttavia, tale soglia di esclusione – che differentemente da quanto adombrato dalla Avvocatura generale dello Stato non è strutturata come una franchigia – non impedisce che il fenomeno descritto si verifichi in presenza di un'alta differenza della quantità di prodotti venduti nel secondo periodo rispetto al primo.

8.3.– Si tratta di elementi della struttura dell'imposta che, in un tempo ordinario, non consentirebbero, di per sé – nemmeno in forza della più moderna concezione del principio di capacità contributiva in precedenza ricordata (punto 7.1.2.) –, di superare il test della connessione razionale e della proporzionalità.

Tuttavia, vengono qui in rilievo circostanze straordinarie che qualificano in termini del tutto sui generis l'intervento normativo.

Da un lato, la situazione di crisi, che, se non fosse stata «affrontata rapidamente», avrebbe potuto «avere gravi effetti negativi sull'inflazione, sulla liquidità degli operatori di mercato e sull'economia nel suo complesso» (così il già citato regolamento n. 1854/2022/UE).

D'altro lato, la circostanza che, in quel particolare contesto, i dati desumibili dai saldi IVA ricavabili dalle LIPE erano gli unici disponibili e, quindi, i soli che avrebbero potuto essere considerati dal legislatore per intervenire tempestivamente a finanziare, con una nuova e temporanea imposta, l'insieme di interventi urgenti, a sostegno di famiglie e imprese, previsti dal d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato.

Proprio per l'urgenza di intervenire, il legislatore ha infatti previsto, all'art. 37, comma 5, che «[i]l contributo è liquidato e versato [...] per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022», quindi entro pochi mesi dall'entrata in vigore della norma.

Per rispettare tale tempistica non vi era, pertanto, la possibilità di riferirsi ai più adeguati dati rilevanti ai fini dell'IRES, perché sarebbe stato necessario, per intercettare la maggiore forza economica dell'anno 2022 (in cui si è verificata la prima impennata dei prezzi), attendere che le imprese provvedessero a chiudere i bilanci societari: l'ammontare degli utili, pertanto, avrebbe potuto essere contabilizzato solo dopo la conclusione dell'anno di imposta in quel momento in corso, e quindi nel 2023.

[...] Pertanto, quando a marzo 2022 è stata valutata la necessità di introdurre una misura straordinaria per finanziare interventi a favore di famiglie e imprese, le LIPE sono state considerate l'unico strumento disponibile e idoneo a individuare l'incremento congiunturale di ricchezza realizzato dalle imprese del settore energetico da sottoporre a base di un contributo di solidarietà.

È solo tenendo conto del carattere del tutto sui generis del contesto in cui è stato calato il temporaneo intervento impositivo che, quindi, può eccezionalmente ritenersi non irragionevole lo strumento utilizzato dal legislatore, ovvero il riferimento ai dati relativi alla determinazione dell'imponibile dell'IVA, nonostante il loro oggettivo grado di approssimazione nell'intercettare la maggiore forza economica delle imprese energetiche».

Quanto alla dedotta portata discriminatoria, interna ed esterna al mercato energetico, del contributo ex art. 37 D.L. 21/2022, la Corte Costituzionale ha affermato quanto segue:

<< 9.– Non fondata è invece la questione relativa alla discriminazione tra imprese del mercato energetico e quelle operanti in altri settori merceologici, quali quello bancario o farmaceutico, che pure, secondo i rimettenti, avrebbero realizzato "extraprofitti" consistenti durante e dopo la crisi pandemica.

È affermazione costante di questa Corte che «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni» (ex plurimis, sentenza n. 49 del 2024).

Nel descritto contesto congiunturale un'idonea giustificazione sussiste, perché il mercato energetico, come si è visto, ha fatto registrare, in assoluto, incrementi di fatturato tali da risultare chiaramente senza paragoni nel periodo considerato dalla norma censurata.

[...] 10.– Nemmeno fondata è la questione sollevata in riferimento alla discriminazione interna al mercato energetico.

In particolare, i rimettenti evidenziano che la previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato, nella parte in cui esclude l'applicazione dell'imposta ove il saldo incrementale sia inferiore a 5 milioni di euro o al 10 per cento, sarebbe discriminatoria in quanto introdurrebbe «un regime fiscale differenziato pur a fronte di situazioni del tutto comparabili».

Tale argomento è privo di pregio. La previsione, anziché rappresentare un fattore di discriminazione, ha una funzione di completamento del regime impositivo introdotto dal legislatore, che ha configurato una soglia di tolleranza al di sotto della quale gli incrementi del saldo sono stati stimati non indicativi di una maggiore forza economica, perché ritenuti riconducibili alla normale attività di impresa.

Questa Corte, in una fattispecie per certi versi analoga, ha precisato che neppure «irragionevole è la scelta di riferirsi ad una determinata dimensione del fatturato (50 milioni di euro) per delimitare la platea degli imprenditori assoggettati al contributo. [...] Nell'esercizio di tale ampia facoltà di scelta, il legislatore ha

ritenuto di dover assoggettare alla contribuzione obbligatoria i soli soggetti economici il cui fatturato supera una determinata soglia: non è irragionevole che le spese di funzionamento dell'autorità preposta al corretto funzionamento del mercato gravino sulle imprese caratterizzate da una presenza significativa nei mercati di riferimento e dotate di considerevole capacità di incidenza sui movimenti delle relative attività economiche » (sentenza n. 269 del 2017)>>.

Quanto alla dedotta illegittimità costituzionale dell'art. 37 D.L. 21/2022 per violazione degli artt. 53 e 42 Cost. e dell'art. 117 Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 del Primo Protocollo Cedu, la Corte Costituzionale ha affermato quanto segue:

<<11.– Non fondata è anche la questione, avente ad oggetto l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato, censurato in riferimento agli artt. 42 e 53 Cost., nonché all'art. 117 Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 del Prot. addiz. CEDU.

Secondo i giudici rimettenti il tributo in esame, per come configurato, determinerebbe l'erosione di una parte rilevante del patrimonio netto sociale, ponendosi in contrasto con gli artt. 42 e 53 Cost. e con l'art. 1 del Prot. addiz. CEDU.

Al riguardo va precisato che questa Corte, già da tempi risalenti, ha chiarito che una «legge tributaria, anche retroattiva, non dà luogo a un'espropriazione di proprietà privata, ma solo ad una obbligazione pecuniaria verso lo Stato o altro ente pubblico» (sentenza n. 9 del 1959; nello stesso senso, sentenza n. 22 del 1965).

Anche in tempi più recenti ha poi ribadito che «l'estraneità della materia espropriativa all'ambito dell'art. 53 della Costituzione (sentenze nn. 283 del 1993, 22 del 1965 e 9 del 1959), induce, dall'altro, a constatare come sia proprio l'art. 53 la corretta prospettiva nella quale va ricondotto il giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997).

Nel nostro ordinamento costituzionale, infatti, la previsione nell'art. 53 Cost. di un esplicito principio di capacità contributiva al quale rapportare la legittimità degli interventi impositivi (a differenza di altri ordinamenti come quello tedesco dove il Grundgesetz non contempla espressamente tale principio) preclude la possibilità di evocare, in qualche modo forzandone, dal punto di vista concettuale, l'area di applicazione, la garanzia costituzionale del diritto di proprietà.

All'esclusione del contrasto con l'art. 42 Cost. si deve aggiungere quella con l'art. 1 del Prot. addiz. CEDU e la sua autonoma nozione di bene.

Innanzitutto, quando si tratta di definire e attuare politiche in materia fiscale la Corte EDU è solita riconoscere un ampio margine di apprezzamento agli Stati: le autorità nazionali sono infatti ritenute «in linea di massima in una posizione migliore del giudice internazionale» per decidere che cosa rientri nell'interesse della giustizia sociale (ex plurimis, Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 24 giugno 2014, Azienda Agricola Società_2

sas e altri contro Italia; principio peraltro ribadito anche in Corte EDU, sentenza 7 dicembre 2023, ricorrente_2 contro Francia).

Inoltre, anche nella particolarissima situazione considerata in Corte EDU, sentenza 14 maggio 2013, N.K. M. contro Ungheria (così come in quella, analoga, Corte EDU, sentenza 2 luglio 2013, R.Sz. contro Ungheria), citata dalla difesa di parte, la medesima Corte, pur ritenendo violata, sotto il profilo del difetto di proporzionalità, l'autonoma nozione di beni considerata nell'art. 1 del Prot. addiz. CEDU, ha comunque ribadito che il semplice fatto che l'aliquota fiscale sia molto elevata non dà luogo di per sé a una violazione di tale disposizione.

Nello specifico, la ricorrente aveva dovuto subire un incremento impositivo per cui, a circa dieci settimane prima della cessazione del rapporto di servizio, veniva triplicata l'aliquota media, portando al 98 per cento quella marginale, sulle buonuscite dei dipendenti pubblici, determinando così una sostanziale privazione di reddito in un periodo, per la stessa, di presumibile notevole difficoltà personale – in R.Sz. contro Ungheria la ricorrente era stata assoggettata alla stessa imposta, ma questa era stata applicata dopo che aveva lasciato il suo lavoro.

Si trattava, all'evidenza, di situazioni estreme non assimilabili a quelle prefigurate dai rimettenti con riferimento al contributo straordinario introdotto con l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato, che, peraltro, appaiono, da un lato, solo astrattamente ipotizzate, dall'altro, non utilmente dedotte: nel giudizio di cui all'ordinanza iscritta al n. 3 reg. ord. 2024, promosso dalla CGT di Milano, per sostenere l'effetto espropriativo le parti costituite indicano l'utile dell'anno precedente a quello eventualmente rilevante in coerenza con le predette argomentazioni>>.

La ricorrente, quindi, ha insistito nel motivo di ricorso riguardante l'incompatibilità dell'art. 37 D.L. 21/2022 con le norme ed i principi comunitari, sotto il profilo della violazione degli artt. 106 e 107 TFUE, costituendo il contributo in esame aiuto di Stato illegittimo, e della violazione dell'art. 17 della Carta di Nizza, di contenuto analogo all'art. 1 del Primo Protocollo Cedu, apparendo il prelievo in argomento manifestamente espropriativo.

Orbene, ritiene la Corte che l'assunto della ricorrente sia infondato.

Non convince l'eccezione di violazione del diritto comunitario.

Con riguardo alla presunta violazione degli artt. 106 e 107 TFUE, perché il contributo in esame costituirebbe una sorta di aiuto di Stato per le imprese che sono state escluse dal prelievo, va innanzitutto rilevato che l'art. 37 D.L. 21/2022 costituisce l'attuazione, in ambito nazionale, delle indicazioni fornite dalla Commissione Europea nella Comunicazione "RePowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili", pubblicata l'8/03/2022, in cui si prevede che "gli Stati membri possono prendere in considerazione misure fiscali intese a catturare alcuni dei rendimenti ottenuti da determinati produttori di energia elettrica", precisando che "nella misura in

cui le esenzioni da tali imposte sugli utili comportano vantaggi selettivi per determinate imprese, possono essere di applicazione le norme in materia di aiuti di Stato”.

In secondo luogo, va evidenziato che la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 111/2024 già sopra illustrata, ha escluso che la normativa che sottopone solo alcuni soggetti al contributo di cui trattasi integri una forma di discriminazione, sia tra imprese del mercato energetico ed imprese operanti in altri settori merceologici, sia tra imprese che operano all'interno del mercato energetico, cosicché, a fronte di una normativa nazionale non discriminatoria, non può essere configurata la fattispecie dell'aiuto di Stato.

Con riguardo alla presunta violazione dell'art. 17 della Carta di Nizza, va innanzitutto osservato che la Corte Costituzionale, nella sentenza sopra illustrata, ha escluso il contrasto dell'art. 37 D.L. 21/2022 con l'art. 1 del Primo Protocollo CEDU, norma dal contenuto del tutto analogo a quello dell'art. 17 della Carta di Nizza.

In particolare, la Consulta ha evidenziando che la giurisprudenza comunitaria:

- ha solitamente riconosciuto un'ampia discrezionalità agli Stati Membri nel definire ed attuare politiche in materia fiscale, ritenendo che le autorità nazionali si trovino “in linea di massima in una posizione migliore del giudice internazionale” per decidere che cosa rientri nell'interesse della giustizia sociale (ex plurimis, Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 24 giugno 2014, Azienda Agricola Società_2 sas e altri contro Italia; principio peraltro ribadito anche in Corte EDU, sentenza 7 dicembre 2023, ricorrente_2 contro Francia);

- ha comunque ribadito che il semplice fatto che l'aliquota fiscale sia molto elevata non dà luogo di per sé a una violazione della norma in esame (Corte EDU, sentenza 14 maggio 2013, N.K.M. contro Ungheria, citata dalla ricorrente);

- ha riconosciuto la violazione della norma in esame in presenza di situazioni estreme (nel caso esaminato dalla sentenza da ultimo citata, la ricorrente aveva subito un incremento impositivo per cui, poche settimane prima della cessazione del rapporto di servizio, veniva triplicata l'aliquota media, portando al 98 per cento quella marginale, sulle buonuscite dei dipendenti pubblici, determinando così una sostanziale privazione di reddito in un periodo, per la stessa, di presumibile notevole difficoltà personale).

I giudici Costituzionali, quindi, hanno ritenuto tali situazioni estreme non assimilabili a quelle dedotte dalla Corte di Giustizia di Primo Grado di Milano, con riferimento al contributo ex art. 37 D.L. n. 21/2022.

Ciò premesso, ritiene la Corte che non siano ravvisabili neppure nel caso di specie (non esaminato dalla Corte Costituzionale) quelle “situazioni estreme” idonee a far ritenere la natura espropriativa dell'imposta in argomento.

Invero, la ricorrente fa derivare la natura espropriativa del “contributo straordinario contro il caro bollette”, non tanto dalle caratteristiche proprie di tale imposta, in sé e per sé considerata, la quale incide nella misura del 25% della base imponibile, ma principalmente sulla circostanza che tale contributo si somma con le ordinarie imposte reddituali (IRES, 24%, e IRAP, circa 5%), portando così ad un carico fiscale complessivo che supera di poco il 50%, nonché con il nuovo contributo di solidarietà di cui all’art. 1, comma 115, L. 197/2022, il quale grava sui supposti extraprofiti delle medesime imprese già assoggettate al precedente “contributo straordinario contro il caro bollette”, con un’ulteriore aliquota del 50%.

Per la ricorrente, il tax rate effettivo per il 2022, sulla base della documentazione contabile depositata in atti, sarebbe pari al 77% del risultato ante imposte, incluso il contributo di solidarietà di cui all’art. 1, comma 115, L. 197/2022.

Orbene, quanto al fatto che il “contributo straordinario per il caro bollette” vada a sommarsi alle ordinarie imposte sui redditi, determinando una contribuzione complessiva di poco superiore al 50%, si è già detto che la giurisprudenza comunitaria è nel senso che non determina violazione della norma in esame il semplice fatto che l’aliquota fiscale sia molto elevata, in assenza di altre “situazioni estreme”, non rinvenibili nella fattispecie in esame.

Non appare, poi, configurabile una illegittimità costituzionale del contributo sul caro bollette, per sovrapposizione con il contributo di solidarietà di cui all’art. 1, comma 115, L. 197/2022.

La Corte non ignora che il TAR Lazio, con ordinanza n. 764/2024 del 21/11/2023, pubblicata il 16/01/2024, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, in relazione alla violazione degli artt. 3, 53 e 117 Cost., del contributo di solidarietà di cui all’art. 1, comma 115, L. 197/2022, rispetto al contributo versato ai sensi dell’art. 37 D.L. 21/2022, tra l’altro, per *“duplicazione di imposta”, “... comportando la sottoposizione degli operatori economici incisi dalle due misure, anche in ragione delle aliquote previste per entrambi i tributi, a un prelievo fiscale significativamente alto, la cui concreta incidenza sui redditi di impresa, in disparte la qualificabilità o meno della stessa come misura espropriativa, non appare rispettosa del principio di proporzionalità”*.

Tuttavia, va rilevato che il contributo di solidarietà è stato introdotto successivamente al contributo ex art. 37 D.L. 21/2022 in esame, per cui, se mai, una questione di legittimità costituzionale per sovrapposizione di imposte, ovvero per la natura espropriativa dell’imposizione fiscale, potrebbe essere posta in relazione al contributo di solidarietà, come infatti ha fatto il TAR Lazio, almeno per il profilo della duplicazione di imposte, ma non in relazione al contributo ex art. 37 D.L. 21/2022, che è stato introdotto in data antecedente e, quindi, non si sovrappone ad altre imposte aventi la stessa finalità ed analogo presupposto impositivo già in vigore.

Ritiene la Corte che sussistano giustificati motivi per compensare integralmente le spese di lite tra le parti, stante la novità e la complessità delle questioni controverse e la circostanza che la Corte

Costituzionale si è pronunciata solo di recente con sentenza n. 111/2024, depositata il 27/06/2024 e pubblicata il 3/07/2024.

P.Q.M.

La Corte

Sciogliendo la riserva, rigetta il ricorso.

Spese compensate.

Roma, 20/11/2024

Il Giudice Estensore

Dott. Pier Marco Salassa

Il Presidente

Dott. Paolo Antonio Bruno