CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **10/2015** (ECLI:IT:COST:2015:10)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CRISCUOLO** - Redattore: **CARTABIA**
Udienza Pubblica del **13/01/2015**; Decisione del **09/02/2015**
Deposito del **11/02/2015**; Pubblicazione in G. U. **11/02/2015**
Norme impugnate: Art. 81, c. 16°, 17° e 18°, del decreto legge 25/06/2008 n. 112, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, c. 1°, della legge 06/08/2008, n. 133.
Massime: **38223 38224**
Atti decisi: **ord. 215/2011**

SENTENZA N. 10

ANNO 2015

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alessandro CRISCUOLO; Giudici : Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Sergio MATTARELLA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, promosso dalla

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia nel procedimento vertente tra la Scat Punti Vendita Spa e l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza del 26 marzo 2011, iscritta al n. 215 del registro ordinanze 2011 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 44, prima serie speciale, dell'anno 2011.

Visti l'atto di costituzione della Scat Punti Vendita Spa, nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 13 gennaio 2015 il Giudice relatore Marta Cartabia;

uditi l'avvocato Livia Salvini per la Scat Punti Vendita Spa e l'avvocato dello Stato Paolo Gentili per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1.– La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 26 marzo 2011 e depositata in pari data, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, per violazione degli artt. 3, 23, 41, 53, 77 e 117 della Costituzione.

Il citato art. 81, commi 16, 17 e 18, nel testo oggetto di impugnazione, prevede che: «16. In dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è applicata con una addizionale di 5,5 punti percentuali per i soggetti che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro e 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. Nel caso di soggetti operanti anche in settori diversi da quelli di cui 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. La medesima disposizione non si applica ai soggetti che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica. […] 17. In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. 18. È fatto divieto agli operatori economici dei settori richiamati al comma 16 di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo. L'Autorità per l'energia elettrica e il gas vigila sulla puntuale osservanza della disposizione di cui al precedente periodo. […] L'Autorità per l'energia elettrica e il gas presenta, entro il 31 dicembre 2008, una relazione al Parlamento relativa agli effetti delle disposizioni di cui al comma 16.».

Il giudice rimettente ha premesso che la Scat Punti Vendita Spa, quale gestore di una rete di distributori di carburante, ha presentato ricorso avverso il silenzio-rifiuto opposto dall'Agenzia delle entrate all'istanza di rimborso dei tributi, maggiorati degli interessi legali, pagati a titolo di «addizionale» all'imposta sui redditi delle società (IRES) ai sensi del citato art. 81, commi 16, 17 e 18.

La Commissione tributaria assume che la questione sia rilevante nel giudizio a quo, in quanto la norma impugnata osta all'accoglimento del richiesto rimborso.

Inoltre, il giudice rimettente considera la questione non manifestamente infondata, ritenendo di concordare con le considerazioni – riportate testualmente nella stessa ordinanza di rimessione – che sono state sviluppate dalla ricorrente in ordine alla illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate.

1.1.– A questo riguardo viene esposto che l'«addizionale», istituita per un tempo illimitato, ha carattere di tributo autonomo e ordinario, tale da incidere strutturalmente nell'ordinamento tributario, così da escludere che si tratti di una misura straordinaria e temporanea adottata in risposta ad una improvvisa ed eccezionale situazione di fatto determinatasi nel mercato degli idrocarburi liquidi e gassosi.

Il crollo delle quotazioni del greggio, determinatosi subito dopo l'adozione del decreto, smentirebbe, poi, la sussistenza della necessità di colpire profitti straordinari in ragione dell'andamento del mercato nel settore dei prodotti petroliferi.

La norma impugnata sarebbe stata, quindi, introdotta nel nostro ordinamento con lo strumento del decreto-legge senza che ne sussistessero i presupposti di necessità ed urgenza stabiliti dall'art. 77 Cost. e con l'ulteriore conseguenza che il contribuente sarebbe stato gravato da una prestazione non in forza della legge come previsto dall'art. 23 Cost.

1.2.– Viene poi rammentato che, ai sensi dell'art. 53 Cost., la capacità contributiva è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (sentenze n. 258 del 2002, n. 341 del 2000 e n. 155 del 1963).

Perché un'imposta sia legittima occorre, dunque, che colpisca fatti indici di capacità contributiva e che la sua struttura risponda a parametri di ragionevolezza, congruità, coerenza e proporzionalità.

Nella specie mancherebbe il fatto indice di capacità contributiva, in quanto non sussisterebbe l'asserito rialzo straordinario dei profitti della filiera dei prodotti petroliferi.

Inoltre, il presupposto dell'«addizionale» e il prelievo non sarebbero espressi secondo gli stessi criteri attributivi di valore, in quanto si colpirebbe l'intero reddito e non solo gli extra-profitti, con conseguente irragionevolezza, incongruità e sproporzione della struttura dell'imposta.

Verrebbe poi stabilito un ingiustificato aggravio impositivo a carico delle sole imprese operanti nel settore degli idrocarburi, assimilando in modo altrettanto ingiustificato i produttori di greggio ai distributori che da loro acquistano, mentre solo i primi, e non i secondi, aumentano i ricavi in caso di aumento del prezzo del petrolio.

Ulteriore discriminazione sarebbe rappresentata dal fatto che la norma impugnata assoggetta all'«addizionale» solo gli operatori con volume d'affari annuo superiore ai venticinque milioni di euro.

Infine il divieto di traslazione dell'onere economico conseguente all'«addizionale», quale previsto dall'art. 81, comma 18, del citato decreto-legge, determinerebbe un'altra irrazionale discriminazione, in prima istanza tra le imprese assoggettate all'«addizionale» rispetto alle altre e poi, all'interno di quelle assoggettate, tra i produttori e i distributori, poiché solo i secondi incorrono nel suddetto divieto di traslazione e sono costretti ad onerose pratiche contabili per dimostrare all'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico la mancata traslazione.

1.3.– Viene rappresentato, inoltre, che la norma renderebbe più onerosa l'iniziativa

economica, tutelata dall'art. 41 Cost., per le imprese impegnate nel mercato degli idrocarburi e, tra queste, per le imprese distributrici rispetto a quelle produttrici, in quanto solo i produttori sono in grado di influire sul meccanismo di formazione dei prezzi, con conseguente ulteriore ingiustificata disparità di trattamento, censurabile ex art. 3 Cost.

1.4.– Infine, viene evidenziato che il divieto di traslazione degli oneri relativi all'«addizionale» realizza una parziale fissazione autoritativa del prezzo, alterando il funzionamento della libera concorrenza tutelata dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. come ulteriore estrinsecazione della salvaguardia dell'iniziativa economica privata ex art. 41 Cost.

1.5.– La Commissione tributaria, pertanto, ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale posta nei termini di cui sopra e, sospeso il giudizio a quo, ha ordinato l'immediata trasmissione degli atti a questa Corte, unitamente alla loro notifica alle parti, al Presidente del Consiglio dei ministri e al Presidente della Camera dei deputati.

2.– Con atto depositato in data 7 novembre 2011 è intervenuta nel giudizio la Scat Punti Vendita Spa, dando ulteriore evidenza alle ragioni di rilevanza e fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice rimettente.

2.1.– In particolare è stata rimarcata l'impossibilità di identificare la ratio fondativa dell'«addizionale» nel conseguimento di presunti "sovra-profitti" da parte dei soggetti colpiti. Se si considera il novero dei soggetti incisi, la base imponibile (costituita dall'intero reddito) e la durata permanente della nuova misura impositiva risulta impossibile ritenere l'«addizionale» idonea a colpire un'entità economica tanto aleatoria, transitoria e marginale quale sarebbe il preteso "sovra-reddito".

Inoltre, osserva l'interveniente, l'indice di manifestazione della capacità contributiva è il reddito e non la redditività dell'attività espletata, cioè il rapporto tra il guadagno netto e i costi sostenuti, in quanto il sistema dell'imposizione diretta è basata sul criterio quantitativo del reddito "numerario", senza che sia possibile operare discriminazioni qualitative delle attività, che violerebbero i principi di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva.

Proprio il carattere permanente dell'«addizionale» e l'assenza di meccanismi atti ad isolare il "sovra-reddito" dimostrerebbero come la forma di imposizione in esame sia del tutto incompatibile con gli schemi di tassazione dei profitti noti all'esperienza giuridica nazionale e sovranazionale, quali la Crude Oil Windfall Profit Tax, applicata negli Stati Uniti dal 1980 al 1988.

2.2.– Un ulteriore profilo di ingiustificata disparità di trattamento viene individuato dalla interveniente nel fatto che le società colpite dall'«addizionale» vengono escluse, ex art. 81, commi 16-bis e 16-ter, del d.l. n. 112 del 2008, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 133 del 2008, dai benefici altrimenti riconosciuti ai «gruppi caratterizzati da un'integrazione economico-giuridica tale da giustificare un riconoscimento fiscale della sostanziale unitarietà della base imponibile».

2.3.– Viene poi sottolineato come la giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 21 del 2005) richieda la necessaria transitorietà delle misure straordinarie, ai fini della loro legittimità, tanto che il legislatore pare essersene tardivamente avveduto con l'art. 7 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo) convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148, che ha apportato significative modifiche all'«addizionale» in questione, ampliandone l'ambito soggettivo di applicazione e aumentandone l'aliquota per i soli tre periodi di imposta successivi.

2.4.– La memoria sottolinea ulteriori profili di ingiustificata discriminazione vengono in riferimento ad alcune tipologie di imprese operanti nel settore energetico, dato che dal campo di applicazione dell'addizionale risultano escluse le imprese ad alto reddito, ma non eccedenti il limite minimo di ricavi richiesto dal legislatore, così favorendo le imprese che utilizzano contratti di intermediazione rispetto a quelle che, procedendo all'acquisto e alla rivendita di prodotti petroliferi, evidenziano maggiori ricavi a parità di reddito.

2.5.– È stato poi rimarcato che anche i soci delle società operanti nel settore energetico vengono sottoposti ad un carico fiscale complessivo sugli utili societari superiore rispetto a quello riscontrabile per i soci di altre società.

2.6.– In riferimento all'art. 77 Cost., la difesa della Scat spa concorda con le osservazioni del giudice remittente, circa il fatto che l'«addizionale» sia stata introdotta con decreto-legge in assenza dei necessari presupposti di necessità ed urgenza e in violazione dell'art. 4 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

2.7.– È stata ribadita, infine, l'irragionevolezza del divieto di traslazione della maggiore imposta come configurato dal legislatore solo con riferimento ai prezzi al consumo.

3.– Con atto depositato in data 8 novembre 2011, si è costituito il Presidente del Consiglio dei ministri.

3.1.– La difesa erariale ha rilevato, anzitutto, come, a seguito delle modifiche apportate alla disciplina in esame dall'art. 7 del d.l. n. 138 del 2011, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 148 del 2011, sia necessario restituire gli atti al giudice rimettente, affinché valuti la persistente rilevanza della questione alla luce delle radicali modifiche operate, nel senso dell'ampliamento dei soggetti, dell'aliquota, dei presupposti e della base imponibile del tributo.

3.2.– È stata poi eccepita l'inammissibilità delle questioni di legittimità sollevate per mancata autonoma esplicitazione delle ragioni fondanti il dubbio di legittimità costituzionale, posto che il rimettente si è limitato ad affermare di condividere le censure sviluppate dal ricorrente, riproducendole testualmente.

3.3.– Ulteriore eccezione di inammissibilità è stata sollevata in ordine all'insufficiente motivazione dell'ordinanza in punto di rilevanza, non avendo il giudice fornito alcun elemento di fatto che consentisse di stabilire che la società ricorrente rientri plausibilmente nell'ambito di applicazione dell'«addizionale» e che la controversia non sia stata artificiosamente creata dalla ricorrente.

3.4.– Nel merito si è chiesto che la questione sia dichiarata non fondata.

In riferimento all'art. 77 Cost., il Presidente del Consiglio osserva che, data la contingenza economica verificatasi all'epoca dell'adozione del decreto-legge e richiamata anche nelle disposizioni impugnate, non si può ritenere che si versi in un caso di evidente mancanza dei presupposti di necessità ed urgenza per l'adozione dei decreti-legge. È stato quindi evidenziato come l'«addizionale» in esame si sia inserita armonicamente in un più ampio quadro di misure di riorganizzazione fiscale e amministrativa del settore energetico, al fine di sostenere le fasce sociali più esposte alle tendenze di questo mercato.

3.5.– Nessuna violazione dell'art. 23 Cost. sarebbe poi ravvisabile, in quanto la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte risulta soddisfatta anche dal ricorso ad atti con forza di legge.

3.6.– Parimenti non sussisterebbe alcuna violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in quanto le imprese energetiche operano in un settore in cui l'aumento dei costi alla fonte si ripercuote in

un aumento dei prezzi sino al consumatore finale, senza che ciò possa essere contrastato da una corrispondente contrazione della domanda, che in quel campo è del tutto anelastica, con la conseguenza che la possibilità di "extraprofitti" sarebbe strutturale in quel settore economico, così da differenziarlo dagli altri e giustificare un trattamento fiscale differenziato.

Il fatto poi che l'«addizionale» colpisca imprese per le quali l'incremento dei prezzi non può essere contrastato da contrazioni della domanda, rappresenta un dato economicamente significativo, come tale espressivo di capacità contributiva.

Neppure potrebbe ritenersi ingiustificato il trattamento dei vari operatori della filiera energetica, in quanto l'incremento dei prezzi alla produzione viene in tale settore applicato anche sulle quantità acquistate prima degli aumenti, senza che vi sia alcuna garanzia circa il fatto che il prezzo finale sia effettivamente calcolato sulla base del costo di acquisto effettivamente sopportato dal raffinatore o dal distributore. In altre parole, anche i distributori del carburante si avvantaggerebbero della struttura del mercato di settore, attraverso la rivalutazione delle scorte, tenendo conto anche del fatto che il mercato energetico è in larga misura dominato da operatori verticalmente integrati che occupano l'intera filiera.

3.7.– Non sarebbe, poi, ravvisabile alcuna violazione della libera concorrenza e della iniziativa economica privata tutelate dagli artt. 117 e 41 Cost., in quanto la loro tutela non può essere assicurata in contrasto con l'utilità sociale e l'«addizionale» in questione, compreso il divieto di traslazione del relativo onere sui prezzi all'acquisto, rappresenta appunto un modo per ragionevolmente armonizzare con l'utilità sociale la peculiare struttura del mercato energetico, ritenuto tutt'altro che libero e concorrenziale.

4.– Con memoria depositata in data 6 marzo 2013, la Scat Punti Vendita Spa ha chiesto che siano respinte le eccezioni sollevate dalla difesa statale e ha insistito per la dichiarazione di illegittimità costituzionale.

4.1.– Più precisamente, in relazione alla restituzione degli atti al giudice rimettente per ius superveniens, la società ha osservato che l'anno di imposta, oggetto del giudizio a quo, è il 2008, di tal che la legge applicabile risulta quella anteriore alle modifiche intervenute le quali, quindi, non rilevano ai fini della decisione della questione. In ogni caso le sopraggiunte modifiche non avrebbero rimediato ai denunciati vizi di illegittimità costituzionale, ma semmai li avrebbero aggravati.

4.2.– Quanto all'inammissibilità delle questioni per mancata autonoma esplicitazione, nell'ordinanza di rimessione, delle ragioni fondanti il dubbio di legittimità costituzionale, si è rimarcato che il giudice rimettente ha esposto in modo chiaro e puntuale le ragioni dell'illegittimità costituzionale, producendo così un'ordinanza autosufficiente nella motivazione, indiscutibilmente espressiva del suo autonomo convincimento.

4.3.– In ordine all'inammissibilità per difetto di rilevanza, la difesa della parte privata ha rilevato che il pagamento dell'«addizionale» è stato determinato dall'esigenza di evitare le conseguenze sanzionatorie, nell'evidente ricorrenza dei presupposti applicativi stabiliti dalla legge. Del resto, la stessa società ricorrente non ha eccepito nel giudizio a quo l'esistenza di esenzioni, con la conseguenza che, vigendo nel processo tributario il principio dispositivo, non potrebbero rilevare nel predetto giudizio tributario le suddette esclusioni.

4.4.– È stato poi rimarcato che persistono le già dedotte ragioni di illegittimità costituzionale ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., costituite da: l'assenza di documentati ed evidenti motivi che possano fondare l'applicazione dell'addizionale alle imprese operanti nel settore petrolifero e dell'energia; l'inidoneità tecnica dell'imposta a colpire selettivamente i pretesi "sovra-profitti" determinati dal rincaro del greggio; l'operata discriminazione qualitativa, a parità di reddito, sul margine di redditività dell'attività svolta; l'ingiustificata

discriminazione dei soggetti colpiti dall'«addizionale», selezionati sulla base dei ricavi effettuati.

4.5.– In ordine alla violazione degli artt. 77 e 23 Cost., si è evidenziato come, anche a voler ammettere che l'adozione del decreto-legge possa giustificarsi in base ad esigenze eccezionali relative al mercato, le stesse avrebbero potuto determinare solo interventi puntuali, occasionali e transitori, non riforme di struttura, come quella oggetto di impugnazione.

4.6.– Quanto alle dinamiche dei prezzi del greggio, che avrebbero determinato gli extraprofitti di tutti i soggetti economici facenti parte del settore petrolifero, la difesa della parte privata ha osservato come non sia possibile formulare conclusioni scientificamente fondate sulle dinamiche predette e sulla loro distribuzione all'interno della filiera.

In ogni caso, anche se si immaginasse il verificarsi di "extra-profitti", ciò non giustificherebbe alcuna forma di tassazione integrale e aggiuntiva del reddito di quelle imprese, ma determinerebbe solo l'esigenza di attuare un congegno impositivo capace di isolare i "sovra-redditi", se e quando esistenti, in modo da tassare solo quelli.

Apodittiche e infondate sarebbero poi le ulteriori affermazioni della difesa dello Stato, in particolare quelle relative alla pretesa integrazione verticale della filiera.

4.7.– Da ultimo, la società interveniente ha sottolineato come ulteriori conferme delle ragioni di illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate possano trarsi dalla sentenza n. 223 del 2012, che ha dichiarato la illegittimità costituzionale di alcune disposizioni relative ai redditi da lavoro dipendente, proprio per ragioni di discriminazione qualitativa dei redditi.

La memoria sottolinea che l'«addizionale» impugnata potrebbe giustificarsi, alla luce della giurisprudenza costituzionale, solo in ragione della sua temporaneità, che in questo caso non sussiste. In proposito vengono richiamati i precedenti della Corte in materia di sovraimposta comunale sui fabbricati (sentenza n. 159 del 1985), di prelievo del sei per mille sulle giacenze bancarie (sentenza n. 143 del 1995), di imposta straordinaria sugli immobili (sentenza n. 21 del 1996) e di contributo straordinario per l'Europa (ordinanza n. 341 del 2000). In mancanza di detta temporaneità l'attuale «addizionale» avrebbe perciò palesato la sua totale illegittimità.

Si è rammentata, poi, la sentenza n. 34 del 1961 su un'addizionale regionale siciliana, rispetto alla quale è stata ravvisata una ingiustificata discriminazione tra i soggetti passivi di una medesima imposta erariale, a conferma della possibilità di ravvisare una discriminazione qualitativa di imposta anche su base soggettiva all'interno di una stessa imposta.

4.8.– In chiave storica e comparativa, la difesa della società intervenuta ha nuovamente richiamato le imposte straordinarie sui redditi di guerra e la Crude Oil Windfall Profit Tax statunitense, per rimarcarne le differenze di struttura rispetto all'«addizionale» impugnata.

5.– Con ulteriore memoria depositata in data 23 dicembre 2014, la Scat Punti Vendita Spa, nel rimarcare come le proprie deduzioni siano rimaste senza pertinenti repliche dell'Avvocatura dello Stato, ha illustrato come la successiva giurisprudenza della Corte costituzionale fornisca ulteriori argomenti a sostegno della dedotta illegittimità costituzionale della disposizione impugnata.

5.1.– In particolare, è stata richiamata la sentenza n. 116 del 2013 relativa al contributo di perequazione imposto ai titolari di trattamenti pensionistici superiori ai novantamila euro annui. Ritenuta la natura tributaria del contributo, la Corte ha considerato irragionevole la deroga al principio di universalità contributiva in tal modo operato, sottolineando che la eccezionalità della situazione economica non consente di obliterare il canone di uguaglianza fondante l'ordinamento costituzionale. Simili principi, ad avviso della società ricorrente, dovrebbero valere a maggior ragione nel caso della maggiorazione dell'aliquota dell'imposta

sul reddito delle società dalla medesima censurato.

5.2.– È stata poi ricordata la sentenza n. 142 del 2014 con cui è stata dichiarata la illegittimità costituzionale della norma che deroga, per i compensi corrisposti in ritardo ai giudici tributari, al principio generale della più favorevole tassazione separata di detti emolumenti. Anche questa decisione, secondo la società ricorrente, si porrebbe in continuità con i principi reiteratamente affermati dalla Corte costituzionale che, a maggior ragione, dovrebbero valere nella specie.

5.3.– Viene poi menzionata la sentenza n. 201 del 2014, relativa all'«addizionale» del 10% sui compensi corrisposti sotto forma di bonus e stock options ai dirigenti che operano nel settore finanziario e ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel medesimo settore. A questo proposito la difesa della parte privata ha evidenziato come, in quest'ultima decisione, la Corte costituzionale abbia ritenuto che solo la presenza di un documentato e specifico contesto di politica economica e legislativa internazionale, volto a delimitare la remunerazione del management finanziario per scoraggiare la ricerca di redditività ad alto rischio, può fornire legittimi motivi al legislatore nazionale per rimodulare la tassazione tramite addizionali volte a contenere le dinamiche reddituali di quel settore. Tuttavia, simili motivi non sussistono in relazione al settore dell'energia. Del resto, la parte privata rimarca come la stessa Agenzia delle entrate dimostri di distinguere la struttura di imposizione nei due casi, posto che per il settore dell'energia si tratta di una maggiorazione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società, mentre l'aliquota addizionale sui bonus e le stock options rappresenta un prelievo d'imposta aggiuntivo, ma autonomo e distinto rispetto all'imposta sui redditi delle persone fisiche.

5.4.– In ultimo, la società ricorda che, come si desume dalla relazione al Parlamento presentata nel 2013 dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico, non siano noti, o quanto meno condivisi, i criteri di formazione dei margini di redditività in funzione delle variazioni di prezzo delle materie prime nel settore dell'energia, a conferma dell'inesistenza o dell'indimostrabilità del presupposto della maggiorazione d'aliquota, vale dire gli "extra-profitti" che si realizzerebbero in quel settore, in realtà soggetto a dinamiche alquanto imprevedibili e variamente interpretabili, come comprovato dalla recente significativa riduzione del prezzo del greggio determinato dall'imprevisto aumento dell'offerta da parte del principale produttore, l'Arabia Saudita.

5.5.– Anche sulla base di tali sopravvenute emergenze giurisprudenziali e fattuali, la parte privata ha insistito perciò per la dichiarazione di illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate.

Considerato in diritto

1.– La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 26 marzo 2011 e depositata in pari data, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 53, 77 e 117 della Costituzione.

Con le disposizioni impugnate è stato previsto – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 – un prelievo aggiuntivo, qualificato «addizionale» all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 75 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) e successive modificazioni, pari al 5,5 per cento, da applicarsi alle imprese operanti in

determinati settori, tra cui la commercializzazione di benzine, petroli, gas e oli lubrificanti, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente, ponendo a carico dei soggetti passivi il divieto di traslazione sui prezzi al consumo e affidando all'Autorità per l'energia elettrica e il gas (poi divenuta Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico) il compito di vigilare e di presentare al Parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sugli effetti del tributo.

La questione è stata sollevata nel corso di un giudizio di impugnazione del silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso presentata dalla Scat Punti Vendita Spa di quanto corrisposto all'ente impositore a titolo di «addizionale» dell'imposta sui redditi delle società (IRES), dovuta in applicazione delle disposizioni in esame.

In particolare, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia – facendo proprie e riproducendo testualmente le censure eccepite dalla difesa della contribuente – lamenta anzitutto la violazione dell'art. 77 Cost., perché non sussisterebbero i presupposti di necessità e urgenza richiesti per l'adozione del decreto-legge.

Sussisterebbe altresì, secondo la rimettente, la violazione della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., perché si tratterebbe di prestazione imposta in forza non di una legge, ma di un decreto-legge.

Parimenti violati sarebbero gli artt. 3 e 53 Cost., perché l'«addizionale» non risulterebbe ancorata ad un indice di capacità contributiva e determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese operanti nei settori soggetti all'«addizionale» e le altre, nonché, nell'ambito delle prime, tra quelle aventi un volume di ricavi superiore o inferiore a 25 milioni di euro. La disparità di trattamento contributivo sussisterebbe anche tra produttori e distributori di greggio, in quanto solo i primi potrebbero legittimamente traslare su altri soggetti l'onere economico dell'«addizionale», mentre ai soli distributori si applicherebbe il divieto di traslazione degli oneri sul prezzo al consumo, previsto dall'impugnato art. 81, comma 18.

L'imposizione violerebbe, inoltre, gli artt. 3 e 41 Cost., perché renderebbe più onerosa l'iniziativa economica delle imprese operanti nel settore degli idrocarburi e, tra queste, di quelle distributrici, che, diversamente dalle imprese produttrici, non sarebbero in grado di effettuare la predetta traslazione dell'onere dell'imposta.

Le disposizioni censurate contravverrebbero, infine, agli artt. 41 e 117, secondo comma, lettera e), Cost., perché il suddetto divieto di traslazione, risolvendosi in una fissazione autoritativa del prezzo, altererebbe la libera concorrenza e, quindi, limiterebbe illegittimamente l'iniziativa economica privata.

2.– Nel giudizio dinanzi a questa Corte è intervenuta la Scat Punti Vendita Spa, che ha presentato memorie a supporto delle censure formulate dal giudice remittente.

L'intervento è pienamente ammissibile, in quanto si tratta del ricorrente nel procedimento a quo e, quindi, parte anche del giudizio di legittimità costituzionale (ex plurimis, sentenze n. 304 del 2011, n. 138 del 2010 e n. 263 del 2009).

3.– Occorre esaminare, in via preliminare, gli ostacoli all'ammissibilità eccepiti dall'Avvocatura generale dello Stato.

Il Presidente del Consiglio dei ministri ha chiesto, anzitutto, che gli atti siano restituiti al giudice rimettente in considerazione dello ius superveniens.

La richiesta non può essere accolta.

È pur vero, infatti, che, successivamente all'ordinanza di rimessione, il legislatore ha modificato l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, convertito con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 133 del 2008.

Segnatamente ciò è avvenuto: con la legge 23 luglio 2009, n. 99 (Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia); con il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148; con il decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 9 agosto 2013, n. 98; con il decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101 (Disposizioni urgenti per il perseguimento di obiettivi di razionalizzazione nelle pubbliche amministrazioni), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 30 ottobre 2013, n. 125. Si tratta di modifiche con le quali, ferma restando la struttura dell'imposta, è stata elevata la misura dell'«addizionale» a 6,5 punti percentuali; è stata ampliata la platea dei soggetti rientranti nel campo di applicazione dell'imposta, dal momento che il legislatore ha diminuito il volume minimo di ricavi oltre il quale le società operanti nel settore rientrano fra i soggetti passivi, portandolo dagli originari 25 milioni a 10 milioni e poi a 3 milioni di euro; è stata introdotta l'ulteriore soglia del conseguimento di un reddito superiore a 1 milione di euro, poi abbassata a 300 mila euro; sono stati limitati i poteri di controllo dell'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico alle sole imprese che integrino i presupposti per l'applicazione dell'«addizionale».

Orbene, tali modifiche legislative non comportano la necessità di restituire gli atti al giudice a quo, anzitutto perché l'anno di imposta a cui si riferisce il silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso, oggetto del giudizio a quo, è il 2008, di tal che la legge applicabile risulta quella anteriore alle modifiche intervenute. A ciò si aggiunga che le modifiche introdotte non rimediano affatto ai profili di illegittimità dedotti dal rimettente, ma semmai li accentuano, con particolare riguardo a quelli prospettati in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dal momento che innalzano la percentuale dell'«addizionale», ampliano l'area dei soggetti tenuti a versarla e stabilizzano l'imposta senza limiti di tempo, tanto che si deve ritenere che – come si dirà più avanti – alcune delle censure prospettate dall'ordinanza di rimessione interessino anche le novelle successive. Non v'è dunque ragione alcuna di disporre la restituzione degli atti al giudice a quo.

4.– L'Avvocatura generale dello Stato ha poi eccepito l'inammissibilità delle questioni sollevate per difetto di motivazione sulla rilevanza e sulle ragioni fondanti le censure, dal momento che il giudice rimettente si sarebbe limitato a condividere quanto affermato dal ricorrente.

In proposito, deve osservarsi che il giudice a quo, nell'ordinanza di rimessione, ha descritto accuratamente la fattispecie sottoposta al suo giudizio e, dopo aver riportato testualmente e per esteso le ragioni della ricorrente, ha esplicitato che «la Commissione concorda con le suddette considerazioni e ritiene rilevante, posto che la presenza della "norma" nell'ordinamento giuridico osta al richiesto rimborso, e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della "norma" secondo i profili dedotti dalla Ricorrente».

Il giudice rimettente non ha motivato l'ordinanza nella forma del mero rimando alle argomentazioni contenute negli atti di parte, ma ha riportato le censure eccepite della parte del giudizio a quo, facendole proprie. Così strutturata, l'ordinanza non risulta affetta da carenza di motivazione, né vulnera il principio di autosufficienza, che deve considerarsi rispettato quando, come nella specie, «le argomentazioni a sostegno delle censure risultano chiaramente dalla stessa ordinanza di rimessione, senza rinvio ad atti ad essa esterni» (ex plurimis, sentenza n. 143 del 2010). Non si tratta, dunque, di un caso di motivazione per relationem, essendo pienamente ottemperato l'obbligo che questa Corte ritiene incombere sul rimettente di «rendere espliciti, facendoli propri, i motivi della non manifesta infondatezza» (ex

plurimis, sentenze n. 7 del 2014, n. 234 del 2011 e n. 143 del 2010; ordinanze n. 175 del 2013, n. 239 e n. 65 del 2012).

Con riguardo, poi, alla motivazione sulla rilevanza, è pur vero che il rimettente si è limitato ad osservare che la disposizione impugnata osta al rimborso, senza specificare se la ricorrente integri gli ulteriori presupposti d'imposta, all'epoca costituiti solo dal volume dei ricavi conseguiti. Tuttavia – anche a prescindere da ogni considerazione circa il fatto che il principio dispositivo, operante anche nel giudizio tributario a quo, priverebbe di rilievo la circostanza (in quanto non eccepita dall'interessato) – risulta totalmente implausibile ritenere che la società abbia pagato un'imposta di significativo ammontare senza che ne ricorrano i presupposti, determinati dal volume dei ricavi. Conseguentemente, l'affermazione del rimettente secondo cui solo la disposizione censurata ostacolerebbe il richiesto rimborso deve ragionevolmente considerarsi integrare una sufficiente motivazione anche su questo punto.

5.– Nel merito, le questioni sollevate in relazione agli artt. 77, secondo comma, e 23 Cost., incentrate sull'illegittimo utilizzo del decreto-legge, non sono fondate.

È pur vero, infatti, che «la preesistenza di una situazione di fatto comportante la necessità e l'urgenza di provvedere tramite l'utilizzazione di uno strumento eccezionale, quale il decreto-legge, costituisce un requisito di validità dell'adozione di tale atto, la cui mancanza configura un vizio di legittimità costituzionale del medesimo, che non è sanato dalla legge di conversione» (sentenza n. 93 del 2011).

Tuttavia, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il sindacato sulla legittimità dell'adozione, da parte del Governo, di un decreto-legge, va comunque limitato ai casi di «evidente mancanza» dei presupposti di straordinaria necessità e urgenza richiesti dall'art. 77, secondo comma, Cost. o di «manifesta irragionevolezza o arbitrarietà della relativa valutazione» (ex plurimis, sentenze n. 22 del 2012, n. 93 del 2011, n. 355 e n. 83 del 2010; n. 128 del 2008; n. 171 del 2007).

Invero, la notoria situazione di emergenza economica posta a base del censurato d.l. n. 112 del 2008, che ha ad oggetto «Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria», consente di escludere che esso sia stato adottato in una situazione di evidente mancanza dei requisiti di necessità ed urgenza; né dall'ordinanza di remissione si possono ricavare argomentazioni valevoli ad attestare la manifesta irragionevolezza e arbitrarietà della valutazione governativa sulla sussistenza dei presupposti della decretazione d'urgenza. D'altro canto, le impugnate disposizioni – in quanto hanno introdotto un'«addizionale» per reperire nuove entrate al fine di fronteggiare la predetta emergenza e ridistribuire la pressione fiscale – risultano coerenti con le finalità del provvedimento e con i presupposti costituzionali su cui esso si fonda.

Quanto alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., essa deve ritenersi pacificamente soddisfatta anche da atti aventi forza di legge, come accade in riferimento a tutte le riserve contenute in altre norme costituzionali, comprese quelle relative ai diritti fondamentali (ex plurimis, ordinanza n. 134 del 2003, sentenze n. 282 del 1990, n. 113 del 1972 e n. 26 del 1966) e salvo quelle che richiedono atti di autorizzazione o di approvazione del Parlamento. Ciò sia perché i decreti-legge e i decreti legislativi sono fonti del diritto con efficacia equiparata a quella della legge parlamentare, sia perché nel relativo procedimento di formazione è assicurata la partecipazione dell'organo rappresentativo, rispettivamente in sede di conversione e in sede di delega (oltre che con eventuali pareri, in fase di attuazione della delega stessa). Ne consegue che il parametro costituzionale evocato, cui questa Corte deve fare esclusivo riferimento, risulta adeguatamente rispettato anche quando la disciplina impositiva sia introdotta con un decreto-legge, purché ciò avvenga, come nella specie, nel pieno rispetto dei presupposti costituzionalmente previsti.

6.– Fondata, nei limiti di seguito precisati, è la questione sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

6.1.– L'ordinanza muove dalla considerazione che l'«addizionale» impugnata determina una discriminazione qualitativa dei redditi, per il fatto che essa si applica solo ad alcuni soggetti economici operanti nel settore energetico e degli idrocarburi. Detta discriminazione, poi, non sarebbe supportata da adeguata giustificazione e risulterebbe pertanto arbitraria. In particolare, sebbene una pluralità di indizi contenuti nel testo normativo impugnato e nei relativi lavori preparatori suggeriscano che l'intento del legislatore fosse quello di colpire i "sovra-profitti" conseguiti da detti soggetti in una data congiuntura economica, in realtà la struttura della nuova imposta non sarebbe poi coerente con tale ratio giustificatrice.

Profili di irrazionalità rispetto allo scopo sarebbero ravvisabili nella individuazione della base imponibile, che è costituita dall'intero reddito anziché dai soli "sovra-profitti", e nella durata permanente, anziché contingente, dell'«addizionale», che non appare in alcun modo circoscritta a uno o più periodi di imposta, né risulta ancorata al permanere della situazione congiunturale, che tuttavia è addotta come sua ragione.

Il tenore di tali motivazioni e, in particolare, l'insistenza sul carattere strutturale e permanente della «addizionale» [rectius: della maggiorazione della aliquota IRES] inducono la Corte a ritenere che le censure interessino il citato art. 81, commi 16, 17 e 18, anche nel testo risultante dalle successive modifiche legislative. Infatti, in virtù di tali novelle, l'imposta oggetto del presente giudizio, che già in origine era stata istituita senza limiti di tempo, è stata poi stabilizzata accentuando gli aspetti della normativa su cui si fondano le doglianze prospettate dalla ricorrente.

6.2.– La maggiorazione dell'aliquota IRES gravante su determinati operatori dei settori energetico, petrolifero e del gas, così come è stata configurata dall'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, non è conforme agli artt. 3 e 53 Cost., come costantemente interpretati dalla giurisprudenza di questa Corte.

Ai sensi dell'art. 53 Cost., infatti, la capacità contributiva è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (sentenze n. 258 del 2002, n. 341 del 2000 e n. 155 del 1963).

Vero è che questa Corte ha ripetutamente rimarcato che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria»; piuttosto essa esige «un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000, ripresa sul punto dalla sentenza n. 223 del 2012).

Pertanto, secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione.

In ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque, chiamata a verificare

che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere «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; ex plurimis, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012).

6.3.– Non mancano nell'ordinamento esempi di legislazione che impongono una più esigente contribuzione tributaria a carico di alcuni soggetti.

Numerosi sono i casi di temporaneo inasprimento dell'imposizione – applicabili a determinati settori produttivi o a determinate tipologie di redditi e cespiti – ritenuti non illegittimi da questa Corte proprio in forza della loro limitata durata: basti menzionare la sovraimposta comunale sui fabbricati (sentenza n. 159 del 1985), l'imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati (sentenza n. 21 del 1996), il tributo del sei per mille sui depositi bancari e postali (sentenza n. 143 del 1995), il contributo straordinario per l'Europa (ordinanza n. 341 del 2000).

Neppure mancano casi in cui la differenziazione tributaria per settori economici o per tipologie di reddito ha assunto carattere strutturale, superando, ciò nondimeno, il vaglio di questa Corte. Si può, a titolo esemplificativo, ricordare l'addizionale sulle remunerazioni in forma di bonus e stock options, ritenuta tutt'altro che irragionevole, arbitraria o ingiustificata da questa Corte con la sentenza n. 201 del 2014; ovvero la normativa esaminata con la sentenza n. 21 del 2005, in cui la Corte ha giudicato che la previsione di aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi fosse sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva, individuati principalmente nell'esigenza di neutralizzare tanto il maggiore impatto del nuovo tributo sui settori agricolo e della piccola pesca, quanto il minore impatto del medesimo sui settori bancario, finanziario e assicurativo, i quali, non ingiustificatamente, sono stati assoggettati ad una maggiore aliquota.

6.4.– Alla luce dei principi affermati nella giurisprudenza costituzionale – che, come si è visto, non impongono un'uniformità di tassazione e, tuttavia, vietano le differenziazioni ingiustificate, arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate – è appena il caso di aggiungere che non si può escludere che le peculiarità del settore petrolifero si prestino, in linea teorica, a legittimare uno speciale regime tributario. Come si evince dalle istruttorie e dalle indagini conoscitive dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, svariati indizi economici segnalano che si tratta di un ambito caratterizzato da una scarsa competizione fra le imprese. D'altra parte, lo stampo oligopolistico del settore, popolato da pochi soggetti che spesso operano in tutte le fasi della filiera – dalla ricerca, alla coltivazione, fino alla raffinazione del petrolio e alla distribuzione dei carburanti – unitamente agli elevati costi e alle difficoltà di realizzazione delle infrastrutture, rende particolarmente arduo l'ingresso di nuovi concorrenti che intendano operare su vasta scala. Inoltre, nel settore petrolifero ed energetico, le ordinarie dinamiche di mercato faticano ad esplicarsi, anche perché l'aumento dei prezzi difficilmente può essere contrastato da una corrispondente contrazione della domanda che, in questi ambiti, risulta anelastica. In sintesi, non è del tutto implausibile ritenere che questo settore di mercato possa essere caratterizzato da una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale ad hoc.

6.5.– Tutto ciò premesso, occorre rimarcare che la possibilità di imposizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (sentenze n. 142 del 2014 e n. 21 del 2005).

Nella specie l'art. 81, comma 16, ha previsto, «[i]n dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico», una «addizionale» del 5,5 per cento (poi innalzata al 6,5 per cento) dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società per chi operi nel predetto settore e abbia conseguito un ricavo superiore a un determinato ammontare, la cui entità è andata progressivamente diminuendo, così da allargare in modo significativo il novero degli operatori assoggettati alla maggiorazione di imposta, secondo una linea di tendenza solo marginalmente compensata dalla introduzione di altra soglia, questa volta riferita al reddito imponibile.

I presupposti di fatto, addotti dal legislatore nell'art. 81, comma 16, per inasprire il carico fiscale delle società del settore, consistono, da un lato, nella grave crisi economica deflagrata proprio in quel periodo e nella correlata insostenibilità, specie per le fasce più deboli, dei prezzi dei prodotti di consumo primario; d'altro lato, nel contemporaneo eccezionale rialzo del prezzo del greggio al barile, verificatosi proprio nel medesimo volger di tempo, che, nella prospettiva del legislatore, è parso idoneo ad incrementare sensibilmente i margini di profitto da parte degli operatori dei settori interessati e a incentivare condotte di mercato opportunistiche o speculative.

La complessa congiuntura economica così ricostruita dal legislatore che vi ha ravvisato spinte contraddittorie, costituite dall'insostenibilità dei prezzi per gli utenti e dalla eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio, ben potrebbe essere considerata in astratto, alla luce della richiamata giurisprudenza di questa Corte, un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali "sovra-profitti" congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero.

Così interpretato, lo scopo perseguito dal legislatore appare senz'altro legittimo.

Occorre allora verificare se i mezzi approntati siano idonei e necessari a conseguirlo. 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 sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice. Se, come nel caso in esame, il presupposto economico che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione.

6.5.1.– Ciò non è avvenuto nella specie, posto che il legislatore, con l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, ha previsto una maggiorazione d'aliquota di una imposizione, qual è l'IRES, che colpisce l'intero reddito dell'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura.

Infatti, al di là della denominazione di «addizionale», la predetta imposizione costituisce una "maggiorazione d'aliquota" dell'IRES, applicabile ai medesimi presupposto e imponibile di quest'ultima e non, come è avvenuto in altri ordinamenti, come un'imposta sulla redditività.

6.5.2.– A questa prima incongruenza dell'imposizione censurata, se ne aggiunge un'altra ancor più grave relativa alla proiezione temporale dell'«addizionale». Infatti, la richiamata giurisprudenza di questa Corte è costante nel giustificare temporanei interventi impositivi differenziati, vòlti a richiedere un particolare contributo solidaristico a soggetti privilegiati, in circostanze eccezionali.

Orbene, a differenza delle ipotesi appena ricordate, le disposizioni censurate nascono e

permangono nell'ordinamento senza essere contenute in un arco temporale predeterminato, né il legislatore ha provveduto a corredarle di strumenti atti a verificare il perdurare della congiuntura posta a giustificazione della più severa imposizione. Con l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, per fronteggiare una congiuntura economica eccezionale si è invece stabilita una imposizione strutturale, da applicarsi a partire dal periodo di imposta 2008, senza limiti di tempo.

Si riscontra, pertanto, un conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, le quali, da un lato, intendono ancorare la maggiorazione di aliquota al permanere di una determinata situazione di fatto e, dall'altro, configurano un prelievo strutturale destinato ad operare ben oltre l'orizzonte temporale della peculiare congiuntura.

6.5.3.– Un ulteriore profilo di inadeguatezza e irragionevolezza è connesso alla inidoneità della manovra tributaria in giudizio a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire.

Uno degli obiettivi dichiarati delle disposizioni impugnate, infatti, è quello di attenuare «l'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico» (art. 81, comma 16). Coerentemente con tale finalità, il comma 18 prevede un divieto di traslazione degli oneri dovuti all'aumento d'aliquota sui prezzi al consumo. In tal modo, il legislatore ha inteso evitare che l'inasprimento fiscale diretto verso operatori economici ritenuti avvantaggiati finisca, con un effetto paradossale, per ricadere sui consumatori, cioè proprio su quei soggetti che avrebbero dovuto beneficiare della manovra tributaria in esame, improntata a uno spirito di solidarietà, in chiave redistributiva. Ora il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo, così come delineato nel comma 18, non è in grado di evitare che l'«addizionale» sia scaricata a valle, dall'uno all'altro dei contribuenti che compongono la filiera petrolifera per poi essere, in definitiva, sopportata dai consumatori sotto forma di maggiorazione dei prezzi. Senza entrare qui nel merito dei profili di ingiustificata discriminazione intra-settoriale tra diversi soggetti della "filiera" petrolifera sollevati nell'ordinanza di rimessione, la disposizione appare irrazionale per inidoneità a conseguire il suo scopo.

Il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo risulta difficilmente assoggettabile a controlli efficaci, atti a garantire che non sia eluso.

Vero è che la disposizione ha affidato alla Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico un potere di vigilanza «sulla puntuale osservanza» del divieto di traslazione. Tuttavia, come è congegnato nella normativa in questione, tale meccanismo pare difficilmente attuabile e in ogni caso facilmente vulnerabile, se è vero, come si legge nelle relazioni della medesima Autorità preposta al controllo, che le analisi svolte hanno «mostrato che una parte dei soggetti vigilati ha continuato ad attuare politiche di prezzo tali da costituire una possibile violazione del divieto di traslazione, comportando comunque uno svantaggio economico per i consumatori finali» (Relazione al Parlamento n. 18/2013/I/Rht sull'attività di vigilanza svolta nell'anno 2012 dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico). Elementi indiziari tratti dalle politiche dei prezzi adottati dai soggetti vigilati, «che generano un incremento dei margini non sufficientemente motivato» (Relazione al Parlamento sopra citata) alimentano il dubbio che il divieto di traslazione sui prezzi non sia stato in fatto osservato, né possa essere puntualmente sanzionato a causa della obiettiva difficoltà di isolare, in un'economia di libero mercato, la parte di prezzo praticato dovuta a traslazioni dell'imposta. Da qui il contenzioso amministrativo che ha di fatto paralizzato le iniziative assunte in tal senso dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico.

6.5.4.– In definitiva, il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione di aliquota che si applica all'intero reddito di impresa, anziché ai soli "sovra-profitti"; dall'assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione

in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione; dall'impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo.

Per tutti questi motivi, la maggiorazione dell'IRES applicabile al settore petrolifero e dell'energia, così come configurata dall'art. 81, commi, 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, viola gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito.

7.– Nel pronunciare l'illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate, questa Corte non può non tenere in debita considerazione l'impatto che una tale pronuncia determina su altri principi costituzionali, al fine di valutare l'eventuale necessità di una graduazione degli effetti temporali della propria decisione sui rapporti pendenti.

Il ruolo affidato a questa Corte come custode della Costituzione nella sua integralità impone di evitare che la dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disposizione di legge determini, paradossalmente, «effetti ancor più incompatibili con la Costituzione» (sentenza n. 13 del 2004) di quelli che hanno indotto a censurare la disciplina legislativa. Per evitare che ciò accada, è compito della Corte modulare le proprie decisioni, anche sotto il profilo temporale, in modo da scongiurare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro.

Questa Corte ha già chiarito (sentenze n. 49 del 1970, n. 58 del 1967 e n. 127 del 1966) che l'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale è (e non può non essere) principio generale valevole nei giudizi davanti a questa Corte; esso, tuttavia, non è privo di limiti.

Anzitutto è pacifico che l'efficacia delle sentenze di accoglimento non retroagisce fino al punto di travolgere le «situazioni giuridiche comunque divenute irrevocabili» ovvero i «rapporti esauriti». Diversamente ne risulterebbe compromessa la certezza dei rapporti giuridici (sentenze n. 49 del 1970, n. 26 del 1969, n. 58 del 1967 e n. 127 del 1966). Pertanto, il principio della retroattività «vale […] soltanto per i rapporti tuttora pendenti, con conseguente esclusione di quelli esauriti, i quali rimangono regolati dalla legge dichiarata invalida» (sentenza n. 139 del 1984, ripresa da ultimo dalla sentenza n. 1 del 2014). In questi casi, l'individuazione in concreto del limite alla retroattività, dipendendo dalla specifica disciplina di settore – relativa, ad esempio, ai termini di decadenza, prescrizione o inoppugnabilità degli atti amministrativi – che precluda ogni ulteriore azione o rimedio giurisdizionale, rientra nell'ambito dell'ordinaria attività interpretativa di competenza del giudice comune (principio affermato, ex plurimis, sin dalle sentenze n. 58 del 1967 e n. 49 del 1970).

Inoltre, come il limite dei «rapporti esauriti» ha origine nell'esigenza di tutelare il principio della certezza del diritto, così ulteriori limiti alla retroattività delle decisioni di illegittimità costituzionale possono derivare dalla necessità di salvaguardare principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irreparabilmente sacrificati. In questi casi, la loro individuazione è ascrivibile all'attività di bilanciamento tra valori di rango costituzionale ed è, quindi, la Corte costituzionale – e solo essa – ad avere la competenza in proposito.

Una simile graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale deve ritenersi coerente con i principi della Carta costituzionale: in tal senso questa Corte ha operato anche in passato, in alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del 1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988).

Il compito istituzionale affidato a questa Corte richiede che la Costituzione sia garantita come un tutto unitario, in modo da assicurare «una tutela sistemica e non frazionata» (sentenza n. 264 del 2012) di tutti i diritti e i principi coinvolti nella decisione. «Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe "tiranno" nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette»: per questo la Corte opera normalmente un ragionevole bilanciamento dei valori coinvolti nella normativa sottoposta al suo esame, dal momento che «[l]a Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra princìpi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi» (sentenza n. 85 del 2013).

Sono proprio le esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti a determinare la scelta della tecnica decisoria usata dalla Corte: così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio – come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative – similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale sul piano del tempo.

Del resto, la comparazione con altre Corti costituzionali europee – quali ad esempio quelle austriaca, tedesca, spagnola e portoghese – mostra che il contenimento degli effetti retroattivi delle decisioni di illegittimità costituzionale rappresenta una prassi diffusa, anche nei giudizi in via incidentale, indipendentemente dal fatto che la Costituzione o il legislatore abbiano esplicitamente conferito tali poteri al giudice delle leggi.

Una simile regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale.

Essa non risulta inconciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza, proprio del giudizio incidentale (sentenza n. 50 del 1989). Va ricordato in proposito che tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice a quo ai fini della prospettabilità della questione, ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima. In questa chiave, si spiega come mai, di norma, la Corte costituzionale svolga un controllo di mera plausibilità sulla motivazione contenuta, in punto di rilevanza, nell'ordinanza di rimessione, comunque effettuato con esclusivo riferimento al momento e al modo in cui la questione di legittimità costituzionale è stata sollevata. In questa prospettiva si spiega, ad esempio, quell'orientamento giurisprudenziale che ha riconosciuto la sindacabilità costituzionale delle norme penali di favore anche nelle ipotesi in cui la pronuncia di accoglimento si rifletta soltanto «sullo schema argomentativo della sentenza penale assolutoria, modificandone la ratio decidendi […], pur fermi restando i pratici effetti di essa» (sentenza n. 148 del 1983, ripresa sul punto dalla sentenza n. 28 del 2010).

Né si può dimenticare che, in virtù della declaratoria di illegittimità costituzionale, gli interessi della parte ricorrente trovano comunque una parziale soddisfazione nella rimozione, sia pure solo pro futuro, della disposizione costituzionalmente illegittima.

Naturalmente, considerato il principio generale della retroattività risultante dagli artt. 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi debbono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco.

8.– Ciò chiarito in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie decisioni e ai relativi limiti, deve osservarsi che, nella specie, l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibro di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost.

Come questa Corte ha affermato già con la sentenza n. 260 del 1990, tale principio esige una gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ciò vale a fortiori dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico (sentenza n. 88 del 2014).

L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.

Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.

Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire – in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri – determinerebbe una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.

La cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire «alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri […] garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali» (sentenza n. 264 del 2012). Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.

In conclusione, gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale di cui sopra devono, nella specie e per le ragioni di stretta necessità sopra esposte, decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

9.– Devono considerarsi assorbite le ulteriori questioni di legittimità costituzionale.

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 febbraio 2015.

F.to:

Alessandro CRISCUOLO, Presidente

Marta CARTABIA, Redattore

Gabriella Paola MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria l'11 febbraio 2015.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Gabriella Paola MELATTI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.