

CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **135/2026** (ECLI:IT:COST:2026:135)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**

Presidente: **AMOROSO** - Redattore: **ANTONINI**

Udienza Pubblica del **19/05/2026**; Decisione del **19/05/2026**

Deposito del **21/07/2026**; Pubblicazione in G. U. **22/07/2026**

Norme impugnate: Art. 37 del decreto-legge 21/03/2022, n. 21, convertito, con modificazioni, nella legge 20/05/2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 del decreto-legge 17/05/2022, n. 50, convertito, con modificazioni, nella legge 15/07/2022, n. 91, e successivamente modificato dall'art. 1, c. 120°, lett. a), b) e c), della legge 29/12/2022, n. 197.

Massime: **47539 47540**

Atti decisi: **ord. 151/2025**

SENTENZA N. 135

ANNO 2026

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da: Presidente: Giovanni AMOROSO; Giudici : Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI, Maria Alessandra SANDULLI, Roberto Nicola CASSINELLI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2022, n. 91, e successivamente modificato dall'art. 1, comma 120, lettere a), b) e c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), promosso dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 27, nel procedimento vertente tra Eni Global Energy Markets spa e Agenzia delle entrate, con ordinanza del 20 maggio 2025, iscritta al n. 151 del registro ordinanze 2025 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 36, prima serie speciale, dell'anno 2025.

Visti l'atto di costituzione di Eni Global Energy Markets spa e l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 19 maggio 2026 il Giudice relatore Luca Antonini;

uditi gli avvocati Livia Salvini e Davide De Girolamo per Eni Global Energy Markets spa, nonché l'avvocato dello Stato Mattia Cherubini per il Presidente del Consiglio dei ministri;

deliberato nella camera di consiglio del 19 maggio 2026.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 20 maggio 2025 (iscritta al n. 151 del registro ordinanze 2025) la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 27 (CGT di Roma), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 42, 53 e 117 (*recte*: 117, primo comma,) della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2022, n. 91, e successivamente modificato dall'art. 1, comma 120, lettere a), b) e c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025).

Il giudice rimettente premette che il giudizio *a quo* ha a oggetto il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle entrate sulla richiesta di Eni Global Energy Markets spa di rimborso dell'importo di euro 203.113.131,24 da essa versato il 30 giugno 2022 a titolo di acconto del contributo straordinario disciplinato dall'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato.

Evidenza che, con ordinanza del 3 maggio 2023 [27 giugno 2023], ha sollevato questioni di legittimità costituzionale della medesima disposizione per violazione degli artt. 3, 23, 42, 53 e 117 Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 Prot. addiz. CEDU, e che questa Corte, con sentenza n. 111 del 2024, pur dichiarandole inammissibili per omessa ricostruzione del quadro normativo, si è comunque pronunciata sulle questioni sollevate dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, dichiarando l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata nella parte in cui prevede che «[a]i fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'[imposta sul valore aggiunto (IVA)],», anziché «[a]i fini del

calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA e delle accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive,».

2.– Ciò esposto, la CGT di Roma ritiene che la disposizione censurata si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 42, 53 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 1 Prot. addiz. CEDU.

2.1.– Ai fini della rilevanza, il rimettente osserva che l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, «anche solo con riferimento alle concrete modalità di calcolo della base imponibile per un ente economico che, come la ricorrente, opera tramite stabili organizzazioni site all'estero ed ha iniziato effettivamente la propria attività solo in data 1° gennaio 2021, osta al richiesto rimborso».

2.2.– Quanto al merito, secondo il giudice *a quo* la disposizione censurata si porrebbe, in primo luogo, in contrasto con gli artt. 53, 42 e 117, primo comma, Cost., e, in via mediata, con l'art. 1 Prot. addiz. CEDU in quanto produttiva di effetti confiscatori-espropriativi nei confronti della società.

Precisa, inoltre, che la soluzione adottata con la sentenza n. 111 del 2024, era «modellata» su quel giudizio incidentale di legittimità costituzionale, con conseguente «necessità di riproporre la questione [...], questa volta con riferimento alla specifica situazione della società» ricorrente nel giudizio *a quo*.

La CGT di Roma evidenzia, in particolare, che nel caso di specie l'assolvimento dell'obbligo di pagamento del contributo straordinario, che ammonta a complessivi euro 507.782.828,10 e il cui acconto del 40 per cento, pari a euro 203.113.131,24, è oggetto della domanda di rimborso di cui è causa, avrebbe finito per erodere tutto il patrimonio netto sociale, come risultante dall'ultimo esercizio concluso (2021), pari a euro 300.448.150,00, tanto che sarebbe stata necessaria una ricapitalizzazione al fine di evitare di incorrere nelle conseguenze di cui all'art. 2447 del codice civile.

Inoltre, anche avuto riguardo al reddito, il pagamento del contributo straordinario avrebbe eroso tutti gli utili del 2022, come risultante dal bilancio della società per quello stesso anno.

Il giudice *a quo* ritiene quindi privo di ragionevolezza il contributo straordinario censurato perché livelli di tassazione così rilevanti sarebbero tali da intaccare il «minimo vitale», determinando la «morte economica» della società, risolvendosi in una privazione iniqua e sproporzionata dei suoi beni.

2.3.– In stretta connessione con l'effetto confiscatorio-espropriativo del contributo straordinario la CGT di Roma prospetta altresì la violazione dell'art. 42 Cost.

Osserva che «se un prelievo ha effetti ablativi integrali delle sostanze del soggetto inciso non [sarebbe] più un tributo», poiché, travalicando i limiti dell'art. 53 Cost., avrebbe perso la natura di onere fiscale e assunto, invece, i caratteri di una prestazione patrimoniale diversa e priva di causa, ponendosi, in tal modo, in contrasto con l'art. 42 Cost.

2.4.– In considerazione della ingiustificata limitazione del diritto di proprietà, vi sarebbe anche la violazione dell'art. 117, primo comma, Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 Prot. addiz. CEDU.

Il rimettente richiama le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo, 14 maggio 2013, N.K.M. contro Ungheria e 7 dicembre 2023, Waldner contro Francia, le quali, pur riconoscendo la piena discrezionalità degli Stati nell'imporre misure fiscali, avrebbero rimarcato la necessità di un sindacato sulla proporzionalità delle misure tributarie, al fine di verificarne la «base ragionevole», tale da garantire un giusto equilibrio tra gli imperativi

dell'interesse generale e quelli della tutela dei diritti fondamentali dell'individuo».

3.– Un altro profilo di violazione degli artt. 3 e 53 Cost. viene prospettato dal rimettente facendo riferimento al fatto che la disposizione censurata avrebbe effetto retroattivo.

Il contributo straordinario assumerebbe, infatti, come ricchezza tassabile un differenziale calcolato sul fatturato dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativo al periodo ottobre 2021-aprile 2022 (confrontato con il precedente periodo ottobre 2020-aprile 2021) e, siccome è entrato in vigore il 22 marzo 2022 con il d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, graverebbe su una ricchezza che si sarebbe formata in precedenza.

4.– Il giudice *a quo* ritiene, inoltre, che la disposizione censurata violerebbe gli artt. 3 e 53 Cost. «nella misura in cui non consente di escludere dall'imposizione le operazioni delle stabili organizzazioni estere "attratte" nelle [liquidazioni periodiche IVA (LIPE)] della casa madre italiana per effetto dell'art. 192 *bis* della [direttiva (CE) 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto] e dell'art. 54 del [regolamento di esecuzione (UE) 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (Regolamento)]».

Riferisce, a tal proposito, che la ricorrente nel giudizio *a quo* «opera attraverso tre stabili organizzazioni all'estero ubicate in Belgio, Regno Unito e Singapore».

Evidenzia quindi che, per effetto delle citate disposizioni unionali, se la casa madre ha sede nel luogo in cui è dovuta l'IVA, quest'ultima è tenuta ad accentrare tutti gli obblighi relativi alle operazioni aventi rilevanza territoriale in Italia, e ciò anche nei casi in cui le operazioni siano riferibili ad attività esercitate dalle sue stabili organizzazioni collocate nel territorio di altri Paesi.

In particolare, da questo regime conseguirebbe che le operazioni attive delle stabili organizzazioni di Eni Global Energy Markets spa, situate nel Regno Unito, Belgio e Singapore, effettuate in Italia, ove la stessa casa madre ha sede, dovrebbero essere da quest'ultima fatturate, registrate e inserite nelle proprie LIPE, «nonostante essa sia rimasta del tutto estranea alla loro effettuazione».

Il rimettente precisa, peraltro, che la suddetta deroga opererebbe solo e unicamente con riferimento alle operazioni attive effettuate dalle stabili organizzazioni, per cui il fatturato passivo di queste ultime, rimanendo imputato solo alle stesse, non influenzerebbe «in alcun modo i registri e le LIPE della casa madre».

La CGT di Roma rileva quindi che, per effetto di questa disciplina, ai fini della determinazione della base imponibile del contributo straordinario di cui alla disposizione censurata, da un lato, la casa madre sarebbe tenuta a considerare le fatture attive derivanti dalle operazioni realizzate dalle proprie stabili organizzazioni; d'altro lato, non potrebbe conteggiare le eventuali fatture passive riferibili alle attività svolte da queste ultime.

Ciò comporterebbe un effetto distorsivo e privo di ragionevolezza, in quanto la base imponibile del contributo straordinario sarebbe calcolata, in tal modo, avendo riguardo al solo fatturato attivo delle stabili organizzazioni e non anche a quello passivo, non consentendo di «isolare quel "sovraprofitto" che il legislatore intende – implicitamente ma chiaramente – assoggettare ad imposizione».

4.1.– Né, aggiunge il rimettente, sarebbe possibile un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione censurata, come prospettato dalla ricorrente nel giudizio *a quo*, nel senso che, ai fini del calcolo del contributo dovuto, dovrebbero essere espunte tutte le operazioni attive attratte dalla casa madre, ma pacificamente riferibili alle proprie stabili

organizzazioni estere, ostandovi il tenore letterale della disposizione.

5.– Infine, secondo la CGT di Roma, la disposizione censurata si porrebbe in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. poiché il calcolo del contributo straordinario, basato «sul raffronto delle attività svolte nel periodo ottobre 2021-aprile 2022 con quelle svolte nel periodo ottobre 2020-aprile 2021», non consentirebbe di tenere conto del fatto che la società avrebbe «sostanzialmente avviato l'attività solo il 1° gennaio 2021».

Sostiene infatti il rimettente che, al fine di evitare effetti distorsivi e riportare a ragionevolezza la disposizione censurata, il raffronto dovrebbe riguardare periodi omogenei, per cui il primo periodo dovrebbe partire dal momento in cui la società «ha pertanto iniziato ad operare», riducendo, correlativamente, il secondo periodo temporale di riferimento.

6.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo di dichiarare le questioni inammissibili o, in subordine, non fondate.

6.1.– In rito, la difesa statale eccepisce l'inammissibilità delle questioni relative al carattere confiscatorio-espropriativo della disposizione censurata per genericità e omessa valutazione degli effetti che sul giudizio *a quo* si sarebbero prodotti a seguito della citata sentenza n. 111 del 2024, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata nella parte in cui prevede l'inclusione, nella base imponibile del contributo straordinario, delle accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive.

Evidenzia, infatti, che il giudice *a quo*, al fine di valutare l'eventuale effetto confiscatorio-espropriativo del contributo straordinario, avrebbe dovuto rideterminarne l'importo dovuto, espungendo dal calcolo la quota che la società aveva versato a titolo di accise, con la conseguenza che sarebbe del tutto indeterminata la reale incidenza dell'imposta sui valori contabili della società.

Inoltre, secondo l'interveniente le questioni sarebbero inammissibili in quanto il giudice *a quo* non avrebbe richiamato correttamente i dati valorizzati per evidenziare l'effetto confiscatorio-espropriativo.

6.2.– Secondo l'Avvocatura, sarebbe anche inammissibile, per erronea ricostruzione della normativa interna e unionale, la questione di legittimità costituzionale della disposizione censurata relativa al caso di operazioni territorialmente rilevanti realizzate dalle stabili organizzazioni estere di un soggetto passivo che ha sede nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA.

La difesa statale ritiene che non sarebbe corretta la premessa interpretativa da cui muove il giudice rimettente, secondo cui il combinato disposto dell'art. 192-*bis* della direttiva 2006/112/CE e dell'art. 54 del regolamento n. 2011/282/UE imporrebbe di includere nelle LIPE della casa madre le operazioni IVA attive territorialmente rilevanti e riferibili alle sue stabili organizzazioni, mentre lo stesso non potrebbe dirsi per le corrispondenti operazioni IVA passive imputabili alle medesime stabili organizzazioni.

Invero, osserva l'Avvocatura, una «piana interpretazione letterale» delle citate disposizioni unionali dovrebbe portare a concludere che «l'effettiva imputazione dell'operazione attiva di cessione di beni o di prestazione di servizi eseguita in un altro Stato membro ove sia presente una "stabile organizzazione" dell'impresa cedente sarà imputabile alla medesima stabile organizzazione solo a fronte di una effettiva "partecipazione" di questa all'operazione stessa. Al contrario, ove l'impresa cedente abbia, nel territorio dell'altro Stato membro, la sede della propria attività economica, essa eserciterà la propria *vis attractiva* rispetto a tutte le operazioni attive ivi realizzate, a prescindere da un concreto accertamento dell'effettivo

coinvolgimento dei mezzi e del personale presenti “in loco”».

Ad ogni modo, precisa la difesa statale, «le disposizioni esaminate presuppo[rrebbero] che l'[IVA] sia dovuta in uno Stato membro diverso da quello in cui si trova la sede legale dell'impresa cedente», mentre «l'imputazione o meno alla locale “stabile organizzazione” serve al fine di stabilire se debba o meno applicarsi il regime del [cosiddetto] “reverse charge”».

Al fine di chiarire tale argomento, aggiunge che «ove possa affermarsi l'imputabilità dell'operazione alla stabile organizzazione sarà quest'ultima a dover provvedere agli obblighi di fatturazione e di versamento dell'[IVA] nello Stato membro in questione, per conto dell'impresa “madre”; viceversa, ove tale imputabilità venga negata, i predetti obblighi graveranno, per l'appunto in forza del [cosiddetto] “reverse charge”, sul cessionario dei beni o sul committente dei servizi».

Secondo la difesa statale, il caso «di un'operazione attiva territorialmente rilevante in Italia ma imputabile, alla stregua delle esaminate disposizioni sovranazionali, alla stabile organizzazione estera non appare pertanto prospettabile, perlomeno nei termini indicati all'interno dell'ordinanza di rimessione».

6.3.– Un'ulteriore eccezione di inammissibilità concerne l'asserita genericità delle questioni relative all'esatta individuazione del periodo di riferimento ai fini del calcolo dell'eventuale variazione in aumento del saldo tra le operazioni IVA attive e passive risultanti dalle liquidazioni periodiche.

Ritiene infatti che il giudice *a quo* non avrebbe specificato il criterio oggettivo per individuare il momento in cui una società possa essere considerata effettivamente operativa.

7.– Nel merito, secondo la difesa statale le questioni sarebbero non fondate.

7.1.– Con riferimento alla questione relativa all'effetto confiscatorio-espropriativo del contributo straordinario, richiama la sentenza n. 111 del 2024 di questa Corte che «ha ribadito l'inapplicabilità [dell'art. 42 Cost.] alle obbligazioni di natura tributaria» e osserva che le risorse economiche del contribuente impiegate per l'adempimento di un tributo «costitui[scono] soltanto il “mezzo di adempimento”, non certo l'oggetto dell'obbligazione adempiuta».

Ritiene quindi che, rispetto a una prestazione patrimoniale imposta di natura tributaria, dovrebbero essere valutate unicamente la sua ragionevolezza e proporzionalità alla luce degli artt. 3 e 53 Cost., profili sui quali si sarebbe già pronunciata la sentenza n. 111 del 2024.

Né sarebbe corretto ritenere che l'irragionevolezza e la sproporzione del contributo straordinario risiederebbero nel fatto che la disposizione censurata non preveda una “soglia massima” di incidenza sulle disponibilità economiche e patrimoniali del contribuente.

Infatti, «ogni operazione in ipotesi tesa a individuare una siffatta “soglia massima” o “aliquota massima” di incidenza sulla grandezza economica tassata o su altre grandezze economiche si rivelerebbe del tutto arbitraria», in quanto spetterebbe solo al «legislatore, di volta in volta, [di] stabilire un simile limite, in relazione al particolare contesto nel quale il prelievo venga a inserirsi e alle specifiche esigenze da questo soddisfatte». Sotto tale profilo, anche prelievi che incidono in misura significativa potrebbero rivelarsi giustificati in particolari contingenze storiche, come nel caso di specie, in cui il contributo straordinario è «volto a rispondere a una situazione del tutto eccezionale, frutto di una particolare congiuntura economica, tale da determinare l'“andamento anticiclico” di alcune categorie di imprese, non ricollegabile ad alcuno specifico merito di queste».

7.2.– Secondo la difesa statale sarebbe non fondata anche la questione relativa alla

violazione dell'art. 117, primo comma, Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 Prot. addiz. CEDU, in quanto la Corte EDU ha sempre riconosciuto un ampio margine di discrezionalità ai legislatori dei singoli Stati membri, anche per quanto riguarda il trattamento fiscale, seppure «particolarmente elevato».

8.– Non fondata sarebbe altresì l'ulteriore questione volta a contestare la retroattività del contributo straordinario in quanto, una disposizione che va a incidere su un dato indice o valore economico già insorto, sarebbe in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. solo se il medesimo indice non sia più in grado di esprimere una «capacità contributiva attuale», cioè una ricchezza o una forza economica tuttora rilevabile.

Nel caso di specie, la congiuntura economica che aveva determinato la crescita anomala dei prezzi dell'energia elettrica e dei prodotti energetici era «ancora in corso» al momento dell'entrata in vigore della disposizione censurata.

9.– Per la difesa statale sarebbe non fondata anche la questione relativa al caso di operazioni territorialmente rilevanti realizzate dalle stabili organizzazioni estere di un soggetto passivo che ha sede nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta.

Evidenza a tal proposito che le operazioni attive riferibili alle stabili organizzazioni estere, «ove risultino territorialmente non imponibili in Italia, a norma degli artt. 7 e ss. del d.P.R. n. 633 del 1972, saranno difatti escluse dalla base imponibile del “contributo” anzidetto, a condizione che anche le corrispondenti operazioni passive non siano territorialmente rilevanti in Italia».

10.– Infine, per l'Avvocatura sarebbe non fondata anche l'ulteriore questione relativa alla mancata considerazione, ai fini dell'eventuale emersione di un saldo tra le operazioni IVA attive e passive, del momento di effettiva operatività dell'attività da parte del soggetto passivo.

Ritiene a tal proposito che il criterio formale dell'apertura della partita IVA sarebbe l'unico in grado di ancorare l'avvio dell'attività di impresa a un obiettivo momento temporale, mentre quello sostanziale, teso a valorizzare il compimento di operazioni attive o, eventualmente passive, «sconterebbe [un] ineliminabile grado di arbitrarietà».

11.– Nel giudizio si è costituita Eni Global Energy Markets spa chiedendo l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla CGT di Roma.

La società premette di operare attraverso tre stabili organizzazioni in Belgio, Gran Bretagna e Singapore, le quali effettuano operazioni attive in tutto il mondo, inclusa l'Italia.

12.– Ciò precisato, osserva preliminarmente che, per sindacare l'irragionevolezza di un prelievo, occorrerebbe fare riferimento al «riflesso economico» che esso sortisce sul contribuente e, pertanto, si renderebbe necessario procedere, al fine di compiere il vaglio di legittimità costituzionale della disposizione censurata, a «un esame caso per caso, in relazione alla posizione dei singoli contribuenti incisi».

Seguendo questa prospettiva, emergerebbe che l'imposta avrebbe un contenuto tipicamente espropriativo, essendo state totalmente erose tutte le grandezze della società, sia di carattere reddituale che patrimoniale.

La parte aggiunge che il divieto di imposte espropriative promanerebbe anche da una lettura dell'art. 53 Cost. legata al concetto di “minimo vitale” che postulerebbe che il livello complessivo di imposizione non dovrebbe mai compromettere i mezzi di sostentamento dei singoli individui per la soddisfazione di bisogni essenziali primari.

In questa accezione, un'imposta che avesse l'effetto di cagionare, come nel caso di specie,

la “morte economica” di un ente, non sarebbe rispettosa dell’art. 53 Cost.

Inoltre, l’irragionevolezza della disposizione censurata deriverebbe dal fatto che il legislatore non avrebbe previsto un tetto massimo all’imposizione.

12.1.– Con riferimento, poi, alla violazione dell’art. 117, primo comma, Cost. e, in via mediata, dell’art. 1 Prot. addiz. CEDU, la società evidenzia che la Corte EDU avrebbe frequentemente valorizzato la tutela del diritto di proprietà nell’ambito della materia fiscale, chiarendo, in particolare, che l’esercizio del potere impositivo è legittimo solo se realizza un giusto equilibrio tra il perseguimento dell’interesse pubblico e la necessità di proteggere il diritto di proprietà, dovendo il legislatore operare nel rispetto del canone della proporzionalità tra i mezzi impiegati e gli scopi perseguiti, il che imporrebbe una verifica in concreto del fatto che il contribuente non sia assoggettato a un sacrificio eccessivo ed esorbitante.

Nel caso in esame, questo giusto equilibrio sarebbe assente, poiché la società avrebbe subito uno «svuotamento radicale del contenuto del diritto di proprietà».

12.2.– A queste considerazioni la parte aggiunge che la Corte EDU avrebbe valorizzato l’illegittimo effetto “a sorpresa” delle misure fiscali introdotte *ex post*, e osserva che la disposizione censurata produrrebbe un ingiustificato effetto retroattivo, in quanto graverebbe su una ricchezza che si sarebbe eventualmente formata prima della sua entrata in vigore, incidendo in tal modo sulla prevedibilità del prelievo, sicché «le imprese si [sarebbero] trovate del tutto impreparate a corrispondere un così consistente importo, senza poter adeguare la propria operatività al futuro esborso mediante appositi piani finanziari ed economici di accantonamento».

13.– La società argomenta anche sulla questione di legittimità costituzionale della disposizione censurata sotto il profilo della violazione del principio di uguaglianza.

Evidenzia a tal proposito che il contributo straordinario, «proprio perché privo di razionalità e proporzionalità», inciderebbe in maniera più gravosa su alcuni operatori per ragioni del tutto “casuali” e disancorate da incrementi di ricchezza, così discriminandoli rispetto ai loro concorrenti.

14.– Relativamente, poi, alla questione della irragionevolezza dell’art. 37, comma 2, del d.l. n. 21 del 2022 come convertito e successivamente modificato, per non avere tenuto conto della possibilità di ridurre i periodi temporali da mettere a confronto, osserva che la disposizione censurata individua «puntualmente», «senza prevedere eccezioni di sorta», le mensilità che confluiscono nella base imponibile del contributo straordinario.

Per tale ragione, evidenzia, si determinerebbe un effetto distorsivo per quelle società che hanno avviato l’attività nel corso del primo periodo di raffronto.

15.– Circa la questione relativa all’applicazione del contributo straordinario quando le operazioni di cessione siano state realizzate in Italia dalle proprie stabili organizzazioni collocate in altri Paesi, osserva che, per effetto della disciplina IVA in materia di individuazione del debitore di imposta, si verrebbe a determinare un’attrazione alla casa madre delle operazioni attive realizzate dalle proprie stabili organizzazioni. Di conseguenza, ai fini del calcolo della base imponibile del contributo straordinario, le LIPE della casa madre includerebbero non solo le fatture attive derivanti dall’attività da essa stessa esercitata, «ma anche molte fatture attive imputabili all’attività esercitata dalle proprie stabili organizzazioni estere. Tali fatture attive corrispondono quindi a operazioni effettuate dalle stabili organizzazioni, contabilizzate nei documenti contabili (i “conti economici”) redatti all’estero dalle stabili medesime e altresì assoggettate ad imposizione diretta all’estero, nei rispettivi Paesi in cui le tre stabili organizzazioni sono situate. Solo ai fini IVA, tali operazioni risultano

incluse nelle [proprie] LIPE».

In particolare, segnala che «[l]e operazioni attive delle stabili organizzazioni estere che sono state contabilizzate nelle LIPE della casa madre Egem sono complessivamente pari a 784 milioni nel periodo ottobre 2020-aprile 2021 e a 4.853 milioni nel periodo ottobre 2021-aprile 2022».

Tuttavia, aggiunge la società, questa regola di attrazione opererebbe solo con riferimento alle operazioni attive effettuate dalle stabili organizzazioni, e non a quelle da esse ricevute e, pertanto, «[i]l fatturato passivo delle stabili organizzazioni [...] non influenza in alcun modo i registri e le LIPE della casa madre, rimanendo imputato a tutti gli effetti di legge alle» “LIPE” estere delle stabili organizzazioni.

Si verrebbe, quindi, a determinare un evidente effetto distorsivo in quanto il fatturato attivo riferibile alle stabili organizzazioni estere che influenza le LIPE della casa madre: a) non sarebbe riferibile all'attività svolta da quest'ultima, ma a quella delle sue stabili organizzazioni collocate in altri Paesi; b) non sarebbe rappresentativo di un incremento del saldo differenziale.

Ciò comporterebbe, secondo la parte, una diretta ripercussione sulla coerenza della quantificazione della base imponibile «che, se calcolata avendo riguardo al solo fatturato attivo della stabile organizzazione e non a quello passivo, si rivel[erebbe] del tutto inidonea ad isolare quell'incremento di ricchezza che il legislatore intende assoggettare ad imposizione, inteso come arricchimento reale dipendente dall'incremento dei prezzi energetici».

16.– Eni Global Energy Markets spa ha depositato una memoria con la quale, preliminarmente, ha preso atto della sentenza di questa Corte n. 180 del 2025, precisando che se la stessa ha risolto le altre questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla CGT di Roma, non ha tuttavia esaminato quella, posta per la prima volta, «relativa all'irrazionalità del Contributo nella misura in cui grava anche sulle operazioni attive imputabili alle stabili organizzazioni estere ma fatturate dalla casa madre italiana in applicazione della pertinente normativa IVA», che peraltro non era stata prospettata nemmeno nel giudizio che aveva originato la sentenza n. 111 del 2024, «nella quale si rinviene un primo scrutinio sul Contributo».

È quindi su di essa che focalizza i propri argomenti difensivi.

17.– In primo luogo, la parte replica all'eccezione di inammissibilità svolta dall'Avvocatura dello Stato circa la non riconducibilità della fattispecie nell'ambito dell'art. 54 del regolamento n. 282/2011/UE, precisandone la pertinenza al caso di specie.

18.– Quanto al merito, la parte ribadisce che le operazioni attratte non potrebbero riflettere un «arricchimento della casa madre, ma solo quello delle stabili organizzazioni estere» e, dunque, non sarebbero rappresentative di una maggiore ricchezza.

Inoltre, l'inclusione nella base imponibile delle operazioni attive effettuate dalle stabili organizzazioni estere, senza possibilità di includere le relative operazioni passive, comporterebbe che il prelievo non sarebbe in alcun modo rappresentativo di un incremento del saldo differenziale che, logicamente, dovrebbe presupporre «un confronto tra due volumi correlati (il fatturato attivo e quello passivo)», ciò nonostante che il fatturato attivo non sia riferibile alla casa madre, ma alle sue stabili organizzazioni.

Aggiunge che la necessità di una simmetria tra le operazioni attive e quelle passive, che devono essere indicate nelle LIPE ai fini della determinazione dei saldi differenziali, sarebbe stata affermata da questa Corte nella sentenza n. 111 del 2024 nella parte in cui ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del contributo nella misura in cui non esclude dalla propria base

imponibile il valore delle accise che confluisce nelle fatture attive.

Vi sarebbero, infatti, delle «significative analogie» tra la fattispecie ivi scrutinata e quella qui in esame, in quanto, anche in questo caso, l'attrazione della casa madre comporterebbe un «chiaro disallineamento tra fatturato attivo e passivo delle società».

Ulteriore conferma della doverosità della simmetria tra le operazioni attive e quelle passive nell'architettura del contributo straordinario sarebbe rinvenibile anche nella disposizione di cui all'art. 37, comma 3-ter, della disposizione censurata, secondo cui «[n]on concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive, di cui al comma 3, le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini dell'IVA».

Tale disposizione, infatti, consentirebbe di tenere conto delle operazioni attive prive del requisito della territorialità alla sola condizione che, simmetricamente, vi siano operazioni passive corrispondenti alle medesime operazioni.

18.1.– La parte precisa che, al fine di superare il difetto di simmetria, non potrebbe essere seguita l'opzione interpretativa secondo cui nelle LIPE della casa madre dovrebbero allora essere inclusi anche «i costi afferenti alle operazioni attive delle stabili organizzazioni estere».

Un primo ostacolo viene ravvisato nel fatto che a determinare l'irrazionalità della base imponibile sarebbe «la stessa concorrenza delle operazioni attive estere in sé» trattandosi di operazioni che «non afferiscono alle attività della casa madre» bensì delle sue stabili organizzazioni all'estero.

In secondo luogo, evidenzia che il citato art. 37, comma 3-ter, confermerebbe che, quando non è riscontrabile la necessaria simmetria tra le operazioni attive e quelle passive, la scelta del legislatore sarebbe volta nel senso dell'esclusione dell'operazione attiva dall'imposizione e non dell'assoggettamento alla medesima imposizione del suo costo afferente, poiché ciò comporterebbe «un radicale stravolgimento dell'intera architettura impositiva ai fini dell'IVA, prima ancora che del Contributo».

Infine, osserva che, poiché le operazioni attive attratte dalla casa madre sarebbero «pacificamente il prodotto di un'attività svolta dalle stabili organizzazioni all'estero, va da sé che tutti i costi afferenti a queste operazioni sono per definizione estranei alle LIPE di Egem, in quanto contabilizzati, (per effetto delle già descritte norme IVA), all'estero».

Pertanto, non potrebbe avere rilievo una eventuale indagine sul rapporto di afferenza tra l'acquisto e la vendita, in quanto le operazioni attratte, essendo state prodotte mediante i mezzi umani e tecnici delle stabili organizzazioni estere, «sono per definizione integralmente afferenti a costi esteri e, quindi, a costi esclusi da IVA in Italia».

La parte conclude che l'unica soluzione all'asimmetria sarebbe «dunque una sola: la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 37 cit. nella parte in cui assume, ai fini del calcolo del Contributo, il totale delle operazioni attive presenti nelle LIPE del soggetto passivo, senza escludere da tale calcolo le operazioni attive riferibili all'attività delle stabili organizzazioni estere ed incluse nelle LIPE [...] della casa madre italiana».

Considerato in diritto

19.– Con ordinanza del 20 maggio 2025 (reg. ord. n. 151 del 2025) la CGT di Roma,

sezione 27, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 42, 53 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 1 Prot. addiz. CEDU, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato (Contributo straordinario contro il caro bollette).

20.– Ai fini della rilevanza delle questioni, il rimettente evidenzia che l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, sarebbe di ostacolo al riconoscimento del diritto al rimborso in favore di Eni Global Energy Markets spa dell'importo da essa versato.

21.– Quanto alla non manifesta infondatezza, in primo luogo il rimettente precisa che il pagamento del contributo straordinario avrebbe «eroso tutto il patrimonio netto sociale, tutto il risultato operativo e tutto l'utile ante imposte 2021, nonché tutto l'utile 2022», elevando il *tax rate* complessivo al livello insostenibile del 142 per cento.

Livelli di tassazione così rilevanti intaccherebbero il «minimo vitale», determinando la «morte economica» della società, con una privazione iniqua e sproporzionata dei suoi beni.

Tale effetto confiscatorio-espropriativo delle ricchezze patrimoniali e reddituali – che per ragioni del tutto “casuali”, disancorate da incrementi effettivi di ricchezza, si sarebbe prodotto solo sulla società ricorrente nel giudizio *a quo* e non anche su altri contribuenti – determinerebbe, secondo il giudice rimettente, la violazione degli artt. 3, 42 e 53 Cost.

22.– In considerazione dell'ingiustificata compressione del diritto di proprietà, vi sarebbe anche la violazione dell'art. 117, primo comma, Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 Prot. addiz. CEDU.

23.– Inoltre, il rimettente ritiene che la norma censurata violerebbe gli artt. 3 e 53 Cost. perché avrebbe effetto retroattivo. Il contributo straordinario assumerebbe, infatti, come ricchezza tassabile un differenziale calcolato sul fatturato IVA relativo al periodo ottobre 2021-aprile 2022 (confrontato con il precedente periodo ottobre 2020-aprile 2021) e, siccome è entrato in vigore il 22 marzo 2022, con il d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, graverebbe su una ricchezza che si sarebbe formata precedentemente.

24.– Secondo il giudice *a quo* la norma censurata violerebbe anche gli artt. 3 e 53 Cost., per difetto di ragionevolezza, in quanto non consentirebbe di escludere, ai fini del calcolo della base imponibile del contributo straordinario di solidarietà, le fatture attive relative alle operazioni territorialmente rilevanti realizzate dalle stabili organizzazioni di una società con sede in Italia.

Gli argomenti sui quali si basa il rimettente muovono dalla premessa che, nel caso di specie, troverebbe applicazione la disciplina dell'art. 54 del regolamento n. 282/2011/UE, derogatorio rispetto alla regola generale dell'art. 192-bis della direttiva 2006/112/CE.

Da questo regime conseguirebbe che le operazioni attive delle stabili organizzazioni di Eni Global Energy Markets spa, situate nel Regno Unito, Belgio e Singapore, effettuate in Italia, ove la stessa casa madre ha sede, dovrebbero essere da quest'ultima fatturate, registrate e inserite nelle proprie LIPE, «nonostante essa sia rimasta del tutto estranea alla loro effettuazione».

Il rimettente precisa, peraltro, che la suddetta deroga opererebbe unicamente con riferimento alle operazioni attive effettuate dalle stabili organizzazioni, per cui il fatturato passivo di queste ultime, rimanendo imputato solo alle stesse, non influenzerebbe le LIPE rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile del contributo straordinario dovuto dalla casa madre.

Questo regime, nel suo complesso, determinerebbe un effetto distorsivo con la conseguenza che la base imponibile del contributo straordinario non sarebbe idonea – di qui la violazione dei menzionati parametri – a intercettare quel «“sovraprofitto” che il legislatore intende – implicitamente, ma chiaramente – assoggettare a imposizione».

25.– Infine, secondo il rimettente la disposizione censurata contrasterebbe con gli artt. 3 e 53 Cost. in quanto il calcolo del contributo straordinario, basato «sul raffronto delle attività svolte nel periodo ottobre 2021-aprile 2022 con quelle svolte nel periodo ottobre 2020-aprile 2021», non permetterebbe di tenere conto del fatto che la società avrebbe «sostanzialmente avviato l'attività solo il 1° gennaio 2021».

26.– Le questioni di cui ai punti 21, 22, 23 e 25, appena descritte, sono state già sollevate, in termini identici, dalla sezione 19 della CGT di Roma, nel giudizio relativo alla richiesta di rimborso del saldo del contributo straordinario di solidarietà dovuto da Eni Global Energy Markets spa e sono state decise da questa Corte con la sentenza n. 180 del 2025, sopravvenuta all'ordinanza di rimessione.

Siccome tali questioni, sollevate nella formulazione odierna dalla CGT di Roma, sezione 27, che origina dalla richiesta di rimborso dell'importo del contributo straordinario versato a titolo di acconto dalla medesima società, non presentano alcun elemento di novità, questa Corte ritiene di confermare integralmente quanto deciso con la menzionata sentenza n. 180 del 2025.

Conseguentemente, le questioni devono essere tutte dichiarate manifestamente infondate.

27.– Restano, invece, da esaminare le questioni di cui al punto 24, proposte per la prima volta e concernenti la violazione, per irragionevolezza, degli artt. 3 e 53 Cost. nella misura in cui la disposizione censurata non consente di escludere dall'imposizione le operazioni delle stabili organizzazioni attratte nelle liquidazioni periodiche IVA della casa madre italiana.

27.1.– La difesa statale ha eccepito l'inammissibilità di tali questioni per erronea ricostruzione della normativa interna e unionale.

27.2.– L'eccezione non è fondata.

Le considerazioni espresse dall'Avvocatura circa la non riconducibilità della fattispecie nell'ambito della disciplina unionale evocata dal giudice *a quo* non tengono conto, infatti, della corretta applicazione al caso di specie operata dal rimettente dell'art. 54 del regolamento n. 282/2011/UE, come si preciserà di seguito.

28.– Nel merito, le questioni non sono fondate.

La ricostruzione da cui muove il rimettente è, come detto, corretta.

L'art. 54 del regolamento n. 282/2011/UE, direttamente applicabile nell'ordinamento interno, prevede, infatti, che: «[s]e un soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, le disposizioni dell'articolo 192 *bis* della direttiva 2006/112/CE non si applicano indipendentemente dal fatto che detta sede partecipi o meno alla cessione di beni o alla prestazione di servizi che egli effettua in detto Stato membro».

Si tratta di una regola per l'individuazione del debitore IVA derogatoria di quella stabilita, in via generale, dall'art. 192-*bis* della direttiva 2006/112/CE, per cui: «[a]i fini della presente sezione, un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni: a) egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile; b) la cessione di beni

o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione».

Quest'ultima previsione ha dato rilevanza, ai fini dell'individuazione del soggetto tenuto agli adempimenti IVA, all'attività compiuta dalle stabili organizzazioni "delocalizzate" rispetto al Paese in cui ha sede la casa madre e ha previsto, come condizione necessaria per l'attribuzione alle stesse degli obblighi IVA, che le operazioni siano state realizzate mediante la loro partecipazione attiva, cioè quando le stabili organizzazioni hanno concretamente compiuto la prestazione di servizi, o ceduto il bene, utilizzando in modo stabile propri mezzi e personale.

L'art. 54 del Regolamento, intervenendo in questo ambito, ha però prescritto che questa regola generale, sulla rilevanza della stabile organizzazione agli effetti dell'individuazione del soggetto obbligato agli adempimenti IVA, non trovi applicazione quando un soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica nel territorio dello Stato membro in cui sono state realizzate le operazioni attive IVA da parte delle stabili organizzazioni.

Queste ultime, infatti, agli effetti dell'IVA, hanno una funzione sussidiaria rispetto all'istituto della sede dell'attività economica, che resta il criterio di collegamento prioritario, in quanto «oggettivo, semplice e pratico» e in grado di offrire «grande certezza giuridica» (*ex plurimis*, Corte di giustizia dell'Unione europea, decima sezione, sentenza 13 giugno 2024, causa C-533/22, SC Adient Ltd & Co. KG) ai fini dell'individuazione del debitore IVA.

L'attrazione delle operazioni attive realizzate dalle stabili organizzazioni collocate in altri Stati nell'ambito di quelle della casa madre non implica però che la stessa attragga anche le operazioni passive realizzate da queste ultime, che rimangono sottoposte alla disciplina IVA del luogo ove esse si trovano, potendo ivi provvedere alle eventuali detrazioni o richieste di rimborso.

In definitiva, da tale regime deriva – e ciò rileva ai fini della determinazione della base imponibile del contributo di solidarietà – che la casa madre è tenuta a indicare nelle LIPE anche le fatture relative alle operazioni territorialmente rilevanti realizzate dalle stabili organizzazioni collocate in altri Paesi, ma non quelle passive relative agli acquisti delle stesse.

28.1.– Una volta chiarito che il rimettente ha correttamente ricostruito il quadro normativo, non convince, tuttavia, la sua argomentazione secondo cui le operazioni attive attratte dalla casa madre non sarebbero in alcun modo riferibili all'attività svolta da quest'ultima, al punto da condurlo a prospettare la dichiarazione d'illegittimità costituzionale della disposizione censurata «nella misura in cui non consente di escludere dall'imposizione le operazioni delle stabili organizzazioni estere "attratte" nelle LIPE dalla casa madre italiana».

Tale argomento è fallace, poiché non considera che all'interno della disciplina dell'IVA l'attività della stabile organizzazione non si pone in posizione di assoluta autonomia giuridica rispetto a quella della propria sede.

E nemmeno tiene conto che la fatturazione dell'operazione attiva è generalmente connessa all'incasso del relativo prezzo, con la possibilità di regolazioni contrattuali interne – che non assumono rilevanza agli effetti dell'IVA in quanto relative a un unico soggetto giuridico – tra la casa madre e le sue stabili organizzazioni.

Tale argomento, soprattutto, non valuta che un accoglimento delle suddette questioni condurrebbe – è lo stesso rimettente che afferma espressamente che in tale ipotesi nessun obbligo di versamento del contributo straordinario di solidarietà potrebbe più gravare su Eni Global Energy Markets spa – alla completa sterilizzazione della possibilità di intercettare il presupposto impositivo comunque verificatosi in ragione delle operazioni territorialmente rilevanti compiute dalle stabili organizzazioni, con la conseguente creazione di una zona franca

dall'imposizione del contributo straordinario unicamente dipendente dalle scelte organizzative della casa madre.

Ciò comporterebbe, peraltro, una non ragionevole disparità di trattamento tra gli operatori economici sottoposti al contributo straordinario, che finirebbe per gravare unicamente nei confronti dei soggetti economici che operano solo nel territorio nazionale, con esclusione di quelli che, invece, come Eni Global Energy Markets spa, diversificano le modalità di realizzazione dell'attività economica mediante una stabilizzazione su altri territori.

28.2.– Tanto chiarito, si deve riconoscere che, invece, non erra il rimettente nel denunciare un'asimmetria tra operazioni attive e passive che è in grado di incidere, con possibili effetti distorsivi, sul calcolo della base imponibile del contributo straordinario.

Tale criticità, tuttavia, deve essere innanzitutto considerata nell'ambito della particolarissima situazione che ha dato origine al contributo straordinario e sulla quale questa Corte si è già soffermata nelle sentenze n. 111 del 2024 e n. 180 del 2025.

Anche in questa sede non pare inutile ribadire, in sintesi, che il contributo straordinario per l'anno 2022 – prelievo *un tantum* sugli scambi di prodotti energetici di quegli operatori che hanno, in sostanza, beneficiato di un andamento anticiclico – è stato introdotto per finanziare interventi solidaristici urgenti, finalizzati a «contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico» (sentenza n. 111 del 2024).

Nell'ambito di una grave situazione di crisi, dovuta a eventi straordinari, il legislatore, data la necessità di intervenire tempestivamente, si è quindi risolto – in un contesto che (come precisato nella sentenza n. 111 del 2024) rendeva difficili altre soluzioni – a mutuare le regole applicative del contributo da un'imposta indiretta come l'IVA, che non garantisce, con la medesima sicurezza della più tradizionale imposizione sugli *extra* profitti basata sul reddito, il risultato di intercettare la maggiore ricchezza di chi può avere beneficiato di tale congiuntura.

Nel giustificare, all'interno di questa cornice, tale scelta, questa Corte ha però voluto chiaramente precisare che il contributo straordinario rappresenta un'imposta i cui elementi strutturali, «in un tempo ordinario», non potrebbero, di per sé, «superare il *test* della connessione razionale e della proporzionalità» (sentenza n. 111 del 2024).

Al contempo, ha anche evidenziato che, in ogni caso, «la straordinarietà del momento e la temporaneità della imposizione non possono essere ritenute un *passé partout* per l'introduzione di qualsiasi forma di imposizione fiscale» (sentenza n. 111 del 2024).

Tali affermazioni costituiscono quindi la premessa da cui partire nel considerare la criticità evidenziata dal rimettente, al fine di valutare se questa abbia valicato quella «soglia essenziale di non manifesta irragionevolezza, oltre la quale lo stesso dovere tributario finirebbe per smarrire la propria giustificazione in termini di solidarietà, risolvendosi invece nella prospettiva della mera soggezione al potere statale» (sentenza n. 111 del 2024).

28.3.– La risposta è negativa, per un duplice ordine di argomentazioni.

28.3.1.– In primo luogo, va considerato che il presupposto del contributo straordinario di solidarietà s'identifica con l'incremento del saldo differenziale che consegue alla vendita, a determinate condizioni, di prodotti energetici, in un particolare contesto temporale, da parte di taluni soggetti operanti nel settore.

Più precisamente, il legislatore ha inteso ancorare la coerenza del tributo alla sussistenza di un "differenziale di differenziali" calcolati mediante la differenza tra il saldo delle operazioni attive e passive del periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022 e il saldo delle operazioni

attive e passive di quello relativo al periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021.

Questo criterio, a ben vedere, non esige sempre la piena simmetria delle appostazioni tra le operazioni attive e passive, dal momento che gli acquisti afferenti potrebbero essere stati effettuati fuori dall'ambito dei periodi temporali presi a riferimento dal legislatore; tale circostanza, tuttavia, non è idonea a inficiare la legittimità costituzionale del contributo straordinario di solidarietà, trattandosi «di un mero inconveniente di fatto» (sentenza n. 111 del 2024).

Del resto, siccome l'aliquota si applica sull'incremento differenziale che deriva dal confronto tra i saldi, tale fenomeno, relativo al complesso delle operazioni che concorrono alle LIPE, può sussistere in entrambi i periodi di riferimento, venendo così, almeno in potenza, a bilanciarsi.

Peraltro, dato che la fatturazione, come si è detto, è generalmente connessa all'incasso del relativo prezzo, la casa madre può operare compensazioni contrattuali, che non assumono rilevanza agli effetti dell'IVA, con le sue stabili organizzazioni.

Infine, va considerato che questa organizzazione dell'attività a livello mondiale consente alla casa madre di sopperire a esigenze dei cessionari italiani anche in momenti di crisi, mostrando così un conseguente posizionamento differenziale nel mercato.

28.3.2.– In secondo luogo, non appare convincente il tentativo del rimettente di replicare, in riferimento al caso di specie, l'argomentazione che questa Corte ha sviluppato per giungere alla dichiarazione di illegittimità costituzionale, nella ricordata sentenza n. 111 del 2024, dell'inclusione delle accise, versate allo Stato e indicate nelle fatture attive, ai fini della quantificazione del saldo incrementale rilevante per il calcolo del contributo.

La sentenza è pervenuta a tale esito evidenziando *diverse ragioni* per le quali «[l]a particolarità del regime di imposizione dell'accisa – tributo che ha quindi natura monofase – si riflette, compromettendola radicalmente, sulla ragionevolezza della disposizione censurata», e, quindi, *non solo* perché le accise vengono «incluse nelle fatture attive rilevanti ai fini delle LIPE, ancorché non risultino in quelle passive di acquisto», dato che l'acquisto è avvenuto in regime di sospensione di imposta.

In particolare, la Corte ha precisato che le accise vengono liquidate «applicando alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta», per cui prescindono del tutto dal prezzo di vendita e, pertanto, «anche quando il soggetto passivo del contributo straordinario di solidarietà, pur aumentando le vendite, avesse diminuito il prezzo dei prodotti, l'impatto delle accise avrebbe contribuito a innalzare la base imponibile del contributo stesso, ancorché in assenza di qualsiasi manovra speculativa».

Inoltre, ha rimarcato che la «complessa dinamica applicativa delle accise determina anche una discriminazione orizzontale tra i soggetti passivi del contributo: perché solo per alcuni di questi, ovvero quelli che versano allo Stato l'accisa e la "caricano" nelle fatture attive, si verifica il descritto effetto distorsivo, ma non per quelli che, all'interno della filiera, possono cedere i prodotti energetici in sospensione di imposta, per i quali l'accisa non rileva [...]» (sentenza n. 111 del 2024).

Si tratta di profili correlati alla specificità della disciplina delle accise e che concorrono in misura determinante a inficiare il meccanismo di calcolo della base imponibile del contributo straordinario di solidarietà.

Tali profili, però, non sono trasponibili al caso di specie, dove viene in considerazione solo una delle criticità evidenziate in quella sentenza, ovvero quella inerente all'asimmetria, che da sola, per quanto già precisato, non è però determinante.

Nemmeno conferente è poi il riferimento, proposto dal rimettente, all'art. 37, comma 3-ter, del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, in materia di fatture attive non territorialmente rilevanti, secondo cui: «[n]on concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive, di cui al comma 3, le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini dell'IVA».

Tale previsione ha la funzione di stabilire in quali casi operazioni attive, non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, possano comunque valere ai fini del calcolo del contributo straordinario: si tratta di un criterio che, in realtà, si muove in senso contrario a quello che il giudice rimettente intenderebbe prospettare, in quanto produce l'effetto che persino operazioni IVA prive del requisito della territorialità possano assumere rilevanza ai fini del calcolo del contributo straordinario.

28.3.3.– In conclusione, alla luce di queste considerazioni, la circostanza che, ai fini del calcolo della base imponibile del contributo straordinario, si debba tenere conto delle operazioni attive realizzate dalle stabili organizzazioni, rilevanti nel territorio in cui ha sede la casa madre, e non anche di quelle passive, relative agli acquisti dalle stesse compiuti, non travalica quella soglia della manifesta irragionevolezza di cui questa Corte ha comunque richiesto il rispetto anche nell'ambito del contributo straordinario di solidarietà.

28.4.– Da ultimo, va anche considerato che nemmeno sarebbe possibile porre rimedio alla criticità evidenziata prevedendo l'attrazione nelle LIPE della casa madre delle afferenti fatture passive relative agli acquisti compiuti dalle stabili organizzazioni all'estero, in modo tale da tenerne conto ai fini del conteggio dei saldi differenziali.

Non solo milita in tal senso quanto in precedenza affermato circa la non necessaria simmetria, ma anche, come del resto precisa la stessa difesa di parte, il fatto che questa soluzione, da un lato, determinerebbe «un radicale stravolgimento dell'intera architettura impositiva ai fini dell'[IVA], prima ancora che del Contributo», e, dall'altro, non considererebbe l'irrilevanza, nel caso di specie, di un nesso di afferenza tra fatture di acquisto e di vendita, essendo le prime per definizione interamente relative a costi esteri e, quindi, «a costi esclusi da IVA in Italia».

Si tratta di assunti certamente condivisibili; del resto, va anche aggiunto che l'evidenziata criticità è conseguente alla scelta organizzativa dell'operatore economico, che implica la sottoposizione delle operazioni passive compiute dalle sue stabili organizzazioni alla specifica disciplina IVA del luogo in cui le stesse sono collocate.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2022, n. 91, e successivamente modificato dall'art.1,

comma 120, lettere a), b) e c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), sollevate, in riferimento agli artt. 3, 42, 53 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 27, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

2) *dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della irragionevolezza, dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 27, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 maggio 2026.

F.to:

Giovanni AMOROSO, Presidente

Luca ANTONINI, Redattore

Roberto MILANA, Direttore della Cancelleria

Depositata in Cancelleria il 21 luglio 2026

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

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.