

Il contributo straordinario sugli extraprofitti tra capacità contributiva, solidarietà e interesse fiscale (*)

The extraordinary contribution on extra profits between contributory capacity, solidarity and fiscal interest

(commento a/notes to Corte cost., 2 dicembre 2025, n. 180)

di Matteo Demetri - 19 marzo 2026

Abstract

L'analisi della pronuncia n. 180/2025, che si è concentrata sulla mancata deducibilità del “contributo straordinario contro il caro bollette” dalle imposte sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive, offre l'occasione per alcune riflessioni sugli aspetti critici della disciplina di tale forma di tassazione, mettendone in evidenza, tra l'altro, i profili di retroattività e il rischio di effetti confiscatori. Si cerca, inoltre, di mettere in evidenza alcuni profili di contraddittorietà nelle argomentazioni della Corte, che nel caso di specie ha introdotto in modo esplicito – quantomeno da quanto risulta in un passaggio, in particolare, della pronuncia – l'interesse fiscale come parametro valutativo autonomo. Ancorché sia auspicabile che il richiamo all'interesse fiscale non vada eccessivamente enfatizzato, il richiamo operato consente di sviluppare alcune riflessioni critiche sul tema. In particolare, l'interesse fiscale, lungi dal poter essere elevato a principio, non dovrebbe ritenersi bilanciabile – nemmeno in situazioni straordinarie – quantomeno nella prospettiva fatta propria dalla Corte nelle sue recenti pronunce per cui il dovere tributario, nella concezione costituzionale, attiene al *pactum unionis* piuttosto che a quello *subiectionis*, nella consapevolezza del suo essere funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali che la Costituzione riconosce.

Parole chiave: contributo straordinario, extraprofitti, deducibilità

Abstract

The analysis of Judgment No. 180 of 2025, which focused on the non-deductibility of the “extraordinary contribution against rising energy bills” from income taxes and the regional tax on productive activities, provides an opportunity for reflections on the critical aspects of this form of taxation, highlighting, among other things, issues of retroactivity and the risk of confiscatory effects. Moreover, it seeks to underscore certain inconsistencies in the Court’s reasoning, which in the present case explicitly – at least as appears from a particular passage in the judgment – introduced the concept of fiscal interest as an independent evaluative criterion. Although it is desirable that the reference to fiscal interest should not be overly emphasized, the Court’s reference allows for the development of some critical reflections on the matter. In particular, fiscal interest, far from being elevated to the status of a

principle, should not be considered compensable – even in extraordinary circumstances – at least from the perspective adopted by the Court in its more recent decisions, according to which the tax obligation, in the constitutional conception, pertains to the pactum unionis rather than the pactum subiectionis, in recognition of its function in financing the civil and social rights guaranteed by the Constitution.

Keywords: *extraordinary contribution, extra profits, deductibility*

SOMMARIO: **1.** I fatti oggetto del giudizio e la conclusione raggiunta. - **2.** Disciplina ed evoluzione del «contributo straordinario contro il caro bollette»: l'anomala base imponibile. - **3.** I profili di retroattività: dal «contribuente Nostradamus» al «legislatore Nostradamus». - **4.** Il nucleo centrale della pronuncia. - **4.1.** La mancata deducibilità del «contributo straordinario contro il caro bollette» dalle imposte sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive. - **4.2.** Principio solidaristico e dovere contributivo. - **4.3.** Il discutibile ingresso dell'interesse fiscale nel bilanciamento costituzionale. - **4.4.** Tra *pactum unionis* e *pactum subiectionis* – Giochi cooperativi e giochi non cooperativi. Nel *pactum unionis* non c'è spazio per l'interesse fiscale. - **5.** Capacità contributiva e diritti proprietari. - **6.** La configurabilità dell'esenzione del minimo vitale per le persone giuridiche **7.** Le nuove prospettive della fiscalità nel segno della selettività.

1. La pronuncia interviene nuovamente in tema di contributo straordinario sugli extraprofitti delle imprese operanti nel settore energetico, introdotto dall'art. 37 D.L. 21 marzo 2022, n. 21, nel contesto della crisi energetica innescata dal conflitto russo-ucraino.

La congerie di questioni che involge la decisione in commento sollecita un tentativo di analisi delle argomentazioni del Giudice delle leggi, che si proverà ad articolare procedendo per partizioni specifiche, al fine di offrirne una lettura in chiave critica.

La questione trae origine da una pluralità di giudizi instaurati dinanzi ad alcune Corti di giustizia tributaria di primo grado, promossi da importanti operatori del settore energetico avverso il diniego di rimborso opposto dall'Agenzia delle Entrate in relazione alle somme versate a titolo di contributo straordinario sugli extraprofitti.

In particolare, nel giudizio definito dall'ordinanza di rimessione della CGT di Cagliari, 7 ottobre 2024, la Saras S.p.A. aveva versato, in applicazione dell'art. 37 D.L. n. 21/2022, un contributo complessivo pari a 76.995.188 euro chiedendone il rimborso integrale sul presupposto dell'illegittimità costituzionale della disciplina impositiva. In via subordinata, la società aveva richiesto il riconoscimento del diritto a dedurre dal reddito imponibile IRES la quota del contributo pari a 18.478.845 euro ritenendo che l'indeducibilità prevista dal comma 7 dell'art. 37 violasse gli artt. 3 e 53 Cost.

Nel corso del giudizio *a quo*, e nelle more della decisione, interveniva la sentenza n. 111/2024 della Corte costituzionale, che aveva già dichiarato non fondate le

questioni di legittimità costituzionale relative al contributo straordinario, limitatamente ad alcuni profili (in particolare, l'inclusione delle accise nella base di calcolo). Alla luce di tale precedente, il giudice rimettente escludeva la fondatezza delle censure principali, concentrando l'attenzione sulla questione subordinata concernente l'indeducibilità del contributo ai fini IRES.

Analoga era la vicenda processuale sottesa all'ordinanza di rimessione della CGT di Roma¹, relativa alla domanda di rimborso proposta da Eni Global Energy Markets S.p.A., che aveva versato a titolo di saldo del contributo straordinario la somma di 304.669.696,86 euro. In questo caso, il giudice *a quo* sottolineava come il prelievo avesse determinato l'integrale erosione del patrimonio netto e degli utili della società, con un *tax rate* complessivo stimato in misura pari al 142%, evocando esplicitamente il rischio di effetti confiscatori-espropriativi.

Le due ordinanze di rimessione, pur provenendo da giudici diversi, convergevano nel sollecitare un sindacato della Corte costituzionale su un ventaglio ampio di parametri: gli artt. 3, 23, 42, 53 e 117, comma 1, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU.

Le censure prospettate dai giudici rimettenti sono riconducibili a diversi nuclei tematici, e segnatamente alla violazione del principio di capacità contributiva e di ragionevolezza², sotto il profilo dell'indeducibilità del contributo straordinario dall'IRES, in quanto costo inerente all'attività di impresa, in contrasto con il criterio della tassazione del reddito netto, alla violazione del divieto di doppia imposizione, atteso che il medesimo presupposto economico sarebbe inciso sia dal contributo straordinario sia dall'IRES; agli effetti confiscatori-espropriativi del prelievo, tali da determinare l'erosione integrale del patrimonio e degli utili delle società, con conseguente violazione degli artt. 42 e 53 Cost., nonché dell'art. 1, Protocollo addizionale alla CEDU e all'irragionevolezza e retroattività della disciplina, in quanto fondata sul raffronto tra periodi temporali non omogenei e su manifestazioni di ricchezza formatesi, almeno in parte, anteriormente all'entrata in vigore della disposizione.

La Corte costituzionale dichiara non fondate tutte le questioni sollevate, sviluppando una motivazione articolata che si muove in continuità con la sentenza n. 111/2024, ma ne approfondisce e puntualizza alcuni passaggi.

2. Per procedere alla disamina del portato del pronunciamento della Corte occorre soffermarsi succintamente sulla disciplina del “contributo straordinario contro il caro bollette”, previsto dall'art. 37 D.L. n. 21/2022, convertito dalla L. 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 D.L. 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, nella L. 15 luglio 2022, n. 91, e dall'art. 1, comma 120, L. 29 dicembre 2022, n. 197. Tale contributo è dovuto dai soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale, i quali abbiano un fatturato di almeno il 75% dell'anno 2021 derivante da questi settori.

In particolare, a norma dell'art. 37, commi 2 e 3, D.L. n. 21/2022, la base imponibile «è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021», al netto dell'IVA come indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, c.d. LIPE, e delle accise, secondo quanto accertato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 111/2024³. Al menzionato incremento si applica l'aliquota del 25% nel caso in cui l'incremento sia superiore a 5.000.000 euro; se, invece, l'incremento è inferiore al 10% il contributo non è dovuto.

L'insolita base imponibile sottolinea una certa propensione – influenzata, peraltro, dalla contingenza dettata dall'aspra crisi pandemica e dalle sue conseguenze economiche – ad uscire dal paradigma dell'imposizione del reddito come unico indice idoneo a misurare i risultati delle attività economiche⁴.

Tuttavia, guardando a come è effettivamente strutturata emerge una certa contraddittorietà della prevista tassazione rispetto alla *voluntas legis* di tassare solo gli extra-guadagni di congiuntura. E ciò è rilevabile da molteplici punti di vista. In particolare, come è stato rilevato da attenta dottrina⁵, l'incremento del saldo determinato tra le operazioni attive e passive registrate nelle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), non è esattamente indicativo dell'extraprofitto generato dall'aumento dei prezzi dei prodotti petroliferi, energia elettrica e gas. Invero la disposizione citata prende in considerazione *tout court* tutti i dati rilevanti ai fini della LIPE senza tener conto della loro natura. Pertanto, tra le altre criticità, la base imponibile potrebbe inglobare anche la remunerazione di altri fattori della produzione quali, ad esempio, quelli riconducibili alle operazioni straordinarie, come l'acquisto o cessioni di partecipazioni⁶. A ciò si aggiunga che i soggetti passivi potrebbero svolgere anche altre attività senza avere una contabilità separata ai fini dell'IVA, e nella disposizione in parola non sembrano esserci previsioni per neutralizzare tali inconvenienti. Specularmente, peraltro, le operazioni fuori campo IVA, ad esempio, pur incidendo sul differenziale positivo o negativo dell'extraprofitto, non sono incluse nella rilevazione delle LIPE.

Quanto al raffronto tra i periodi di riferimento presi in considerazione dal legislatore, inoltre, è stato individuato come riferimento un lasso di tempo del tutto peculiare, ossia un semestre contrassegnato da produzione e consumi contratti dalla pandemia. Com'è noto, la Corte costituzionale (con la già citata pronuncia n. 111/2024) ha stabilito l'illegittimità costituzionale del contributo straordinario esclusivamente con riferimento all'inclusione delle accise nella base imponibile rilevante per la determinazione del contributo, ritenendo tale criterio non conforme al principio di capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.).

Tra le motivazioni della pronuncia n. 111/2024, va messo in luce in primo luogo come le accise «non possano rappresentare in alcun modo un incremento rilevante di “ricchezza” tassabile» in capo agli operatori che hanno versato allo Stato le accise addebitate ai consumatori finali in fattura. Infatti – spiega la Corte costituzionale nell'ambito della sentenza – «i soggetti che acquistano prodotti

energetici per i quali non sono ancora state assolte le accise, [...], e che poi procedono alla immissione in consumo, normalmente si rivalgono nei confronti dei successivi acquirenti comprendendo nel prezzo di vendita indicato in fattura anche l'importo delle accise da essi versate allo Stato. [...] per questi soggetti le accise, che essi stessi hanno versato allo Stato, vanno ad aumentare, anche in misura considerevole, la base imponibile del contributo straordinario di solidarietà, senza che tale aumento possa in alcun modo dirsi rappresentativo di una maggiore ricchezza».

Va evidenziato, in secondo luogo, come l'inclusione delle accise nella base imponibile del tributo determini – riprendendo le parole della Corte Costituzionale (sempre nella sentenza n. 111/2024) – una «discriminazione orizzontale tra i soggetti passivi del contributo, poiché 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, e neppure per quelli che commercializzano dopo l'immissione al consumo, per i quali il suddetto effetto non si verifica, in quanto le accise – verosimilmente – incrementeranno, con un sostanziale bilanciamento, il prezzo sia delle fatture attive sia delle fatture passive» (sono state invece respinte tutte le altre censure sollevate dagli operatori in relazione agli artt. 3, 23, 42, 53 e 117 Costituzione, confermando in tal modo la legittimità – seppur parziale – del prelievo).

3. La pronuncia che si annota, consolida – e al tempo stesso precisa (ma in senso peggiorativo, come si dirà in seguito) – l'impianto argomentativo già delineato dalla sentenza n. 111/2024, misurandosi con profili ulteriormente problematici quali la retroattività, l'ineducibilità del contributo ai fini IRES, il rischio di effetti confiscatori e la compatibilità del prelievo con il principio di capacità contributiva in un contesto di fiscalità dichiaratamente emergenziale.

È possibile, innanzitutto, articolare qualche succinta riflessione sui profili di retroattività. In particolare, la Corte esclude che la disciplina del contributo presenti profili di illegittima retroattività. Il riferimento a dati economici relativi a periodi anteriori all'entrata in vigore della norma è qualificato come mero strumento tecnico di determinazione della base imponibile, senza che venga meno l'attualità dell'indice di capacità contributiva, ancorato all'anno 2022.

Invero, da questo punto di vista la pronuncia è tutt'altro che sorprendente in quanto la Consulta ha frequentemente ammesso delle deroghe al principio di attualità della capacità contributiva stabilendo, in diverse occasioni⁷, come l'attualità possa venir meno qualora «l'efficacia retroattiva sia sorretta da una razionale presunzione di permanenza della ricchezza nel patrimonio del soggetto, dimostrata dalla brevità del termine intercorso tra i due momenti»⁸.

Nel caso di specie, la manifestazione di ricchezza presa in considerazione dal legislatore è pur sempre quella maturata nell'anno 2022, data di entrata in vigore della disposizione censurata e di versamento del contributo, sebbene essa sia stata

calcolata tenendo conto, in modo anche retrospettivo, del differenziale tra i dati delle dichiarazioni IVA del primo periodo preso a riferimento (ottobre 2020 - aprile 2021) rispetto a quelli del secondo periodo (ottobre 2021 - aprile 2022).

Per vero, ancorché siano assai condivisibili le prospettazioni della dottrina che auspicano una valorizzazione dell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente⁹, nulle probabilmente erano le possibilità di ottenere una sentenza di accoglimento dalla Corte costituzionale che si fondasse sulla retroattività del prelievo, ritenendo da sempre la Corte¹⁰ che la norma impositiva retroattiva sia comunque legittima se non risulti spezzato il nesso, per il troppo tempo trascorso, tra capacità contributiva e prelievo fiscale.

Invero, è possibile che la legge imponga doveri tributari per presupposti di imposta avvenuti nel passato solo qualora la pretesa si riferisca a rapporti vicini nel tempo, purché si possa ragionevolmente presumere che la manifestazione della capacità contributiva permanga nel momento dell'efficacia dell'atto normativo.

Né a questi fini avrebbe potuto servire invocare¹¹ una possibile violazione del principio del legittimo affidamento come inteso nella prospettiva sovranazionale delle imprese attinte dal contributo straordinario sotto il duplice profilo per cui il contributo in parola da un lato costituisce una misura impositiva che usa a parametro operazioni già compiute al momento della relativa istituzione, e quindi retroattiva in senso improprio, e dall'altro il delta utilizzato a riferimento per la stima della base imponibile utilizza periodi «*squilibrati*», cioè quello più condizionato dal blocco della pandemia (subita dagli stessi soggetti passivi del contributo) e quello successivo della ripresa¹².

Com'è noto, infatti, ancorché la Corte EDU precisi che le circostanze addotte per giustificare misure retroattive debbano essere intese in senso restrittivo¹³, contempla tra di esse: la sussistenza di «*ragioni storiche epocali*»¹⁴.

La retroattività dei prelievi straordinari sui guadagni eccessivi è stata peraltro censurata anche dalla Commissione europea, la quale ha raccomandato che le imposte sugli extra profitti per le imprese energetiche non dovrebbero essere retroattive e dovrebbero «*recuperare unicamente una quota degli utili effettivamente realizzati*»¹⁵.

Al riguardo, emerge una certa contraddittorietà in quanto, a ben vedere, sembra difficile per gli Stati prevedere gli extra profitti prima che si realizzino, circostanza questa che dovrebbe indurre a prendere atto del fatto che i tributi sui guadagni eccessivi siano ontologicamente retroattivi¹⁶.

Verrebbe da dire altrimenti che il legislatore dovrebbe avere le medesime capacità divinatorie del contribuente in questo caso di tributi retroattivi, potendosi quindi oggi parlare non solo di «*contribuente Nostradamus*»¹⁷ ma anche di «*legislatore Nostradamus*».

4. Venendo al nucleo della pronuncia, in linea generale, nello sviluppo del ragionamento della Corte non si fa altro che riproporre la medesima linea

argomentativa della pronuncia n. 111/2024. Tuttavia, si può cogliere quantomeno una sbavatura, che si tenterà di mettere in luce.

Secondo la Corte, la ragionevolezza del contributo straordinario contro il caro bollette si deduce dalla *ratio* fiscale e da quella extrafiscale del tributo gravante su determinati soggetti in una determinata situazione emergenziale, in un'ottica solidaristica.

Come evidenziato¹⁸, non si è in presenza della duplicazione dell'IRES o di una sovrainposta, che richiederebbero identici presupposto e base imponibile; nemmeno appare inquadrabile un'addizionale IRES, trattandosi di un diverso imponibile. Nondimeno, ci si trova nel solco delle discriminazioni qualitative dei redditi, fermo restando l'adeguata quantificazione della base imponibile, sarebbe stato opportuno escludere le imprese che producono energia rinnovabile anche alla stregua della *ratio* extrafiscale di siffatto tributo¹⁹.

4.1. Quanto allo specifico profilo della mancata deducibilità: com'è noto, in forza dell'art. 37, comma 7, «*il contributo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive*». Sebbene tale prelievo non sia configurabile come imposta sul reddito né sia riconducibile ad una qualunque imposta per la quale è prevista la rivalsa; ne consegue che, incidendo tale prelievo sul reddito di esercizio 2022 e, soprattutto, potendo ritenersi che lo stesso sia un «*costo inerente*», dovrebbe pacificamente ammettersi la sua deducibilità dal reddito d'impresa²⁰.

In particolare, la Corte, preso atto della «*particolare struttura e finalità del contributo solidaristico straordinario*», ha chiarito che la mancata deducibilità «*da un lato, si presenta non incoerente con la sua natura e, dall'altro, rappresenta una deroga non irragionevole o sproporzionata al principio della deducibilità dall'IRES dei costi fiscali inerenti*».

4.2. È del tutto evidente come la pronuncia in commento possa comprendersi solo se la si radica nell'art. 2 Cost. e si conferisce al principio di solidarietà in esso contenuto una funzione ontologicamente assorbente dovuta alla straordinarietà del contesto storico²¹.

D'altro canto, la giurisprudenza della Corte costituzionale di maggior rilievo si è esercitata sulla portata del principio di solidarietà in materia fiscale in varie occasioni negli ultimi anni, mostrando di voler valorizzare il dovere inderogabile di ciascun consociato di contribuire alla spesa pubblica²². A proposito di una tassazione straordinaria mediante sovrimposta – istituita per il solo anno d'imposta 2013 a carico di imprese operanti nei settori bancario e assicurativo per compensare la perdita di gettito derivante dalla detassazione della prima casa ai fini IMU – la Corte²³ ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità, assumendo un'ampia discrezionalità del legislatore nel chiamare ad una contribuzione differenziata soggetti operanti in determinati settori economici. Ragionevolezza della scelta e rispetto del principio di eguaglianza sono stati rinvenuti nella circostanza che le

imprese colpite avessero un diritto di accesso all'attività d'impresa in qualche misura protetto da un sistema di autorizzazioni che non le espone ad una concorrenza indiscriminata. Si è realizzata secondo la Corte quella discriminazione qualitativa “*episodica*” che già la sentenza n. 10/2015, sulla c.d. Robin Hood tax, aveva riconosciuto in linea di principio ammissibile²⁴.

In altri termini, “l'argomento della solidarietà” non viene certo scoperto oggi dalla Corte²⁵.

4.3. Tuttavia, a differenza dei più recenti approdi, in questo caso la Corte non si ferma a tale giudizio di ragionevolezza ma evoca espressamente l'interesse fiscale e segnatamente: «[tale deroga al principio di deducibilità trova] *giustificazione nell'interesse fiscale connesso alle esigenze di finanza pubblica determinate dai descritti eventi straordinari*».

Certamente non ci sfugge come assai spesso sia emersa l'esigenza, implicita ma evidente, della Corte di prendere in considerazione l'interesse fiscale²⁶. Com'è noto, è accaduto in materia tributaria che la Corte²⁷, nel dichiarare incostituzionale una previsione, abbia al contempo escluso una valenza retroattiva della pronuncia, che quindi avrebbe esplicato i suoi effetti solo *ex nunc*²⁸.

Tuttavia, il fatto di aver richiamato (questa volta esplicitamente) l'interesse fiscale come valore ponderabile nel giudizio costituzionale ci sollecita ulteriori riflessioni. In particolare – e tradizionalmente – l'interesse fiscale, nella sua accezione forte (vale a dire come interesse dello Stato comunità), è evidentemente diretto a tutelare e difendere l'obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie fondamentali per garantire la vitalità e lo sviluppo della collettività interessata, eventualmente anche in contrasto con le esigenze difensive dei diritti di libertà e di proprietà dell'individuo. Tuttavia, la dottrina ha da tempo messo in luce lo sbilanciamento a volte emerso nelle pronunce della Corte verso l'interesse fiscale. In tal modo, l'art. 53 non è stato valutato quale disposizione garantistica bensì come disposizione finalizzata a legittimare ogni forma di tutela privilegiata dell'interesse del Fisco²⁹.

Tradizionalmente, il problematico rapporto fra interesse fiscale e diritti è stato affidato alla tecnica del bilanciamento³⁰. In tale bilanciamento, è stato posto in luce come l'interesse fiscale abbia un diverso “*peso*” rispetto al dovere contributivo, ritenendolo non riportabile «*alla connessione sistematica con l'art. 2 della Costituzione*»³¹.

Invero, non può sfuggire come parte della dottrina abbia recentemente compiuto un ulteriore – e interessante – passo in avanti da questo punto di vista, affermando condivisibilmente che «*sbaglia l'attore – quale che esso sia – che intenda forgiare l'interesse fiscale alla stregua di ramo della solidarietà. E l'errore sta nel fatto che dalla solidarietà gemma soltanto il dovere alla contribuzione, e che è proprio il dovere solidaristico a espungere quell'interesse dal prisma della solidarietà e per questa via dal procedimento di bilanciamento. Ecco perché l'interesse fiscale non può essere bilanciato con i diritti: esso rappresenta una categoria prenormativa e senz'altro, in ogni caso, non di fonte costituzionale. Il bilanciamento, pertanto, si*

può realizzare unicamente tra dovere e diritti: l'interesse ne risulta escluso poiché si colloca al di fuori del diritto e quanto meno al di fuori del sistema costituzionale»³².

4.4. Tali considerazioni escono rafforzate laddove si considerino le più recenti pronunce della Corte, e fanno emergere una certa contraddittorietà nell'argomentare della stessa.

Invero, come si accennava sopra, la giurisprudenza costituzionale in recenti sentenze ha fatto registrare, sul tema del dovere tributario, una importante novità, qualificandolo espressamente in termini di un dovere inderogabile di solidarietà³³, e lo ha fatto discendere, quasi per gemmazione, dall'art. 2 Cost. La Corte costituzionale, infatti, con la sentenza n. 288/2019, ha chiarito limpidamente il rapporto tra dovere e diritti recidendo ogni cordone fra quello e la soggezione del contribuente quale espressione contrapposta della ragion fiscale: *«[è] anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti»*.

Non solo, tali conclusioni, raggiunte in linea generale, sono state esportate persino nell'ambito del procedimento impositivo, dove i soggetti sembrano trovarsi in conflitto di interessi (pubblico e privato) e il soggetto pubblico vanta una posizione di supremazia, affermando sostanzialmente che tale conflitto sarebbe solo apparente in quanto la legislazione tributaria non deve essere considerata come espressione di un potere, di una relazione verticale tra governanti e sudditi, ma come l'espressione di una connessione orizzontale tra i consociati accomunati dall'appartenenza ad una stessa organizzazione sociale. Con le parole della Corte: *«Si è così chiarito che il dovere tributario, nella concezione costituzionale, attiene al pactum unionis piuttosto che a quello subiectionis, nella consapevolezza del suo essere funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali che la Costituzione riconosce»³⁴* e concludendo su queste basi per una sentenza interpretativa di rigetto riguardo alle note preclusioni procedurali e processuali di cui all'art. 32 D.P.R. n. 600/1973.

Non può sfuggire a questo riguardo la contraddizione in cui cade la Corte: quando i soggetti sembrano trovarsi palesemente in conflitto di interessi e il soggetto pubblico vanta una posizione di supremazia, la Corte evoca la sussistenza di un *pactum unionis*; al contrario, nel caso di specie, ove si tratta di “giusta imposta” e non di “giusto procedimento” (sia perdonata la banalizzazione), la Corte rompe il *pactum unionis* e – rievocando l'interesse fiscale – retrocede al *pactum subiectionis*.

Se ci è consentita la metafora, rifacendoci alla “teoria dei giochi”, nei casi in cui tutto lascerebbe pensare che i soggetti si trovino in conflitto tra di loro si cerca in tutti i modi di spiegare la situazione richiamando le caratteristiche di un “gioco cooperativo” (che si presenta quando gli interessi dei giocatori non sono in opposizione diretta tra loro, ma esiste una comunanza di interessi). E ciò sulla base

del fatto che il conflitto di interessi è apparente, perché ciascuno ha interesse alla “giusta imposizione” e che la posizione di supremazia non è incompatibile con la cooperazione.

Al contrario, quando si decide quale debba essere il “giusto tributo”, e quindi nel momento in cui la caratteristica menzionata dei giochi cooperativi sarebbe più congeniale, la Corte cambia le regole del gioco, e il rapporto diventa improvvisamente spiegabile evocando i “giochi non cooperativi” (o, se si preferisce, i giochi competitivi), che hanno come caratteristica quella per cui i giocatori si prefiggono l’obiettivo di conseguire il massimo guadagno possibile. Fuor di metafora: la Corte ha invocato l’interesse fiscale come valore a sé stante che, così come inteso, si rifà alla natura autoritaria e sovrana di imporre tributi. E quando si invoca l’interesse fiscale facendo valere la supremazia statale non c’è più spazio per il *pactum unionis*, ma solo per il *pactum subiectionis*.

Tuttavia, sembra auspicabile che il richiamo operato all’interesse fiscale costituisca una sorta di *lapsus calami*, e che si possa invece concludere in linea generale che «l’interesse fiscale non può essere bilanciato con i diritti: esso rappresenta una categoria prenormativa, di natura politica, non giuridica e senz’altro non di fonte costituzionale»³⁵. Il bilanciamento, pertanto, può sussistere unicamente tra dovere e diritti: l’interesse ne risulta escluso poiché si colloca al di fuori del sistema costituzionale.

L’art. 53 Cost., come interpretato recentemente (ossia quasi quale gemmazione del principio di solidarietà) non offre più basi per sostenere che l’interesse *fiscale*, operando a livello di norme tributarie sostanziali, possa consentire deroghe al carattere di effettività della capacità contributiva.

5. La ricostruzione proposta non mira chiaramente ad escludere che anche i diritti fondamentali possano essere bilanciati in linea generale ma, più pianamente, che debbano esserlo con altri diritti, in applicazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità.

Da tale angolo visuale, si comprende maggiormente la parte della motivazione dedicata al rischio di effetti confiscatori. La Corte – non sorprendentemente – riafferma il principio secondo cui, nel sistema costituzionale italiano, la legittimità dei tributi debba essere scrutinata primariamente alla luce dell’art. 53 Cost., e non dell’art. 42 Cost., essendo quest’ultimo parametro recessivo rispetto al principio di capacità contributiva. Come noto, la problematica dei cosiddetti limiti quantitativi massimi all’imposizione è stata già esplorata dalla dottrina. La sua configurabilità è particolarmente complicata, se non altro perché non vi è alcuna previsione a riguardo. A ben vedere, nella dottrina che richiama l’art. 42 Cost. a proposito dell’individuazione dei limiti massimi all’imposizione si riscontrano due differenti modi di affrontare la questione, che portano a loro volta a due conclusioni diametralmente opposte: da un lato, vi sono coloro che, fanno discendere detti limiti dalla circostanza per cui oltre un certo livello l’imposizione si tramuterebbe in un’espropriazione priva di indennizzo con conseguente violazione dell’art. 42 Cost.

Invero, è facile obiettare a tale tesi che in realtà «ogni tributo è sempre, necessariamente, ablazione senza indennizzo»³⁶. Peraltro, ribattendo in maniera meno *tranchant* si può sostenere che il prelievo tributario e l'espropriazione per pubblica utilità non possano essere equiparati in quanto la funzione dei tributi è quella di reperire risorse per il finanziamento della spesa pubblica e non ha nulla a che vedere con le modalità di limitazione dei diritti proprietari³⁷. Dall'altro lato, vi è chi propende per la tesi opposta, ritenendo che l'art. 42 Cost. debba cedere il passo dinanzi al dovere di contribuire dei singoli e che, dunque, non potrebbe essere previsto un limite massimo all'imposizione fiscale in quanto «una tale previsione, se esistesse, si risolverebbe in una tutela assoluta e legislativamente insuperabile dei diritti di proprietà rispetto alla funzione tributaria e, simmetricamente, in un inaccettabile limite, altrettanto assoluto, allo svolgimento del potere normativo di imposizione. Il tutto senza alcuna considerazione del fatto, sopra evidenziato, che nel nostro ordinamento costituzionale il versante del riparto dei carichi pubblici dipende strettamente da quello della spesa»³⁸.

Al riguardo – ad avviso di chi scrive – hanno visto bene quegli Autori che hanno sdrammatizzato tale alternativa, sottolineando come la tutela della proprietà operi su un piano diverso rispetto a quello delle esigenze finanziarie. Piani differenti e non contraddittori sotto il profilo dei valori in gioco: «il finanziamento delle spese necessarie per il sostentamento della collettività incide sulla proprietà, ma al tempo stesso il diritto di proprietà non potrebbe essere praticamente tutelato al di fuori di una collettività che lo riconosca e che per esistere come tale deve finanziare le spese pubbliche»³⁹.

In altre parole, il diritto sancito dall'art. 42 Cost. è giuridicamente indipendente rispetto al prelievo fiscale⁴⁰. Al contrario, ci sembra di poter comunque sostenere che la sussistenza dei diritti proprietari abbia l'effetto per cui non possa esservi il «prelievo in assenza di una disponibilità patrimoniale giuridicamente ascrivibile [al soggetto passivo]»⁴¹.

6. Quanto detto da ultimo ci consente di sviluppare un ulteriore approfondimento. Invero, a sostegno della configurabilità di un limite massimo all'imposizione talvolta si è fatto riferimento all'esistenza di un limite minimo⁴².

Invero, tra i motivi di ricorso proposti, viene fatto valere anche il fatto che livelli di tassazione così rilevanti sarebbero tali da intaccare il minimo vitale delle società. La Corte ha liquidato la questione affermando che «Non è invece pertinente il richiamo del rimettente al minimo vitale, trattandosi di grandezza concettualmente non riferibile alle imprese, e che, in ogni caso, nei lavori dell'Assemblea costituente inerenti al principio di capacità contributiva, è stato evocato (in particolare dall'onorevole Scoca) per escludere che l'imposizione fiscale potesse sottrarre alla persona il minimo necessario all'esistenza personale e familiare, ma senza riferimenti agli enti collettivi». Ciononostante, il motivo proposto risulta intellettualmente stimolante. In altre parole, ci si chiede se il principio dell'esenzione del minimo vitale vada esteso anche alle persone giuridiche. Al

riguardo, potrebbe prospettarsi il sillogismo, che vede come premessa maggiore il fatto che l'art. 53, dato il suo richiamo alla capacità contributiva, implichi *tout court* l'applicazione del principio di esenzione del minimo vitale, e come premessa minore il fatto che l'art. 53 trovi applicazione anche alle società. Impostando la questione in questi termini, si potrebbe concludere per un'estensione dell'esenzione del minimo vitale alle persone giuridiche⁴³.

Quanto alla premessa maggiore *nulla quaestio*, in quanto è assolutamente vero che il principio di tutela del minimo vitale debba ritenersi implicitamente contenuto nel principio di capacità contributiva.

Invece, è la premessa minore che va confutata in quanto non si può dire del tutto vera la proposizione per cui alle società debba applicarsi *tout court* l'art. 53 Costituzione.

Per meglio dire, tale affermazione sembra vera *prima facie*, laddove non si tenga conto del fatto che la capacità contributiva per le persone giuridiche debba atteggiarsi in modo completamente diverso rispetto a come si rapporta alle persone fisiche⁴⁴ e ciò in quanto la capacità contributiva delle prime ha un carattere impersonale, il che porta a distinguere la da quella delle persone fisiche.

In linea di principio, pare più che ragionevole adeguarci a quella che è l'opinione assolutamente prevalente in materia, per cui non sembra esservi ragione per esentare dall'imposta i redditi minimi prodotti dalle persone giuridiche in quanto a ciò osta la stessa *ratio* dell'esenzione in parola, ossia quella di garantire al singolo individuo, inteso come persona fisica, quel minimo di mezzi occorrenti per il soddisfacimento dei propri bisogni essenziali⁴⁵.

E, tuttavia – se è consentito offrire un ulteriore spunto, che non può essere ulteriormente sviluppato in questa sede – forse nel momento in cui si va ad attuare una discriminazione qualitativa intersoggettiva all'interno della stessa categoria di redditi in qualche modo si va ad "antropomorfizzare" le società. Pertanto, come vengono previste soglie quantitative per un determinato settore imprenditoriale, superate le quali, l'ente collettivo dovrà sostenere la tassazione degli extraprofitti, così – specularmente – potrebbe non essere implausibile ripensare la posizione tradizionale della dottrina e prospettare la configurabilità di un'esenzione del minimo vitale anche per le persone giuridiche. Del resto, le differenze qualitative sono state storicamente individuate – avendo come riferimento la persona fisica – sulla base della fonte produttiva e del *labor* necessario al conseguimento di un provento. Sulle medesime basi e specularmente – ma avendo quale riferimento la persona giuridica – viene oggi costruita la discriminazione qualitativa attuata con la tassazione degli extraprofitti (non a caso definiti *windfall gains*).

7. La pronuncia della Corte costituzionale ed il quadro così ricostruito in estrema sintesi ci permettono di svolgere alcune brevi riflessioni conclusive.

Negli ultimi vent'anni la Corte costituzionale pare aver legittimato fattispecie di tributi attuanti una discriminazione qualitativa intersoggettiva all'interno della stessa categoria di redditi.

Le imposte sugli extra-profitti, in particolare – storicamente adottate nei periodi post-bellici per riequilibrare i conti dissestati per effetto delle straordinarie esigenze finanziarie dovute all’incremento delle spese militari – vengono giustificate dal porsi in essere di specifiche situazioni di mercato che determinano risultati particolarmente vantaggiosi per alcune imprese o categorie di imprese.

Azzardando una – seppur succinta – riflessione di più ampio respiro, la domanda di fondo che pare opportuno porsi mira a mettere in luce se misure di tal genere – tutte accomunate dal tratto della selettività – possano giustificarsi alla luce del principio di capacità contributiva e se siano in grado di raggiungere le finalità redistributive che si prefiggono.

In un’ottica di più ampio respiro si intende mettere in luce se il prelievo tributario debba costituire uno strumento per la correzione delle distorsioni del mercato a favore della tutela dei diritti sociali⁴⁶, accogliendo una nozione di capacità contributiva quale mera funzione di riparto, che impone criteri equi e redistributivi individuati dal legislatore nella più assoluta discrezionalità con il solo limite della ragionevolezza⁴⁷ o se, al contrario, debba ritenersi che il superamento o l’accentuazione delle disuguaglianze dipenda pressoché esclusivamente dagli indirizzi politici della spesa pubblica⁴⁸.

Naturalmente, tale problematica non può essere adeguatamente affrontata in questa sede. Tuttavia, sia consentito fornire alcuni spunti per una possibile soluzione, spunti certamente meritevoli di ulteriori indagini e di una più accurata analisi critica.

Detta esigenza investigativa scaturisce dalla constatazione secondo cui, se appare pacifico il ricorso a fattispecie di discriminazione qualitativa tra redditi appartenenti a diverse tipologie (un caso – per tutti – è rappresentato dall’ILOR), meno assodata si rivela l’utilizzabilità di ipotesi – qui allo studio – di discriminazione qualitativa all’interno della stessa categoria di redditi⁴⁹.

Tali previsioni non costituiscono aprioristicamente una violazione del principio della capacità contributiva e del principio di uguaglianza, tuttavia la diversificazione del regime tributario rispetto ad aree economiche o ad una specifica categoria di contribuenti deve essere supportata da giustificazioni adeguate e ragionevoli. Tutto ciò viene spesso a mancare nel caso della tassazione degli extra-profitti e il perseguimento di finalità solidaristiche con funzione redistributiva – ad avviso di chi scrive – non può costituire una motivazione idonea a sopperire a tali carenze.

Le suddette forme di sovrimposizione nell’ambito dell’imposta societaria, oltre che appalesare spesso lo scollegamento con qualsiasi legittimante logica di sovrimporre speciali cespiti in virtù della maggior attitudine alla contribuzione, difficilmente possono tessersi in maniera razionale e sistematica nella trama – già di per sé disorganica e frammentata – che compone l’ordinamento tributario italiano⁵⁰.

Nella disciplina del “*contributo straordinario contro il caro bollette*”, in particolare, emerge una certa contraddittorietà della prevista tassazione rispetto alla *voluntas legis* di tassare solo gli extra-guadagni di congiuntura.

Guardando la questione da un altro angolo visuale – come si diceva sopra – ciò sottolinea una certa propensione nella fiscalità delle attività economiche ad uscire

dal paradigma dell'imposizione del reddito come unico indice idoneo a misurarne i risultati.

Risulta, pertanto, assai problematico il rapporto tra il principio di capacità contributiva e le nuove prospettive della fiscalità che paiono muoversi verso l'individuazione di nuove basi imponibili per tributi straordinari legati a situazioni emergenziali.

Il prelievo tributario, in particolare, sembra aver assunto di recente una funzione di giustizia sociale, perseguendo obiettivi solidaristici e politiche sociali redistributive; generando però una diffusa selettività⁵¹, che – ad avviso di chi scrive – ne costituisce al contempo il rovescio della medaglia e il tratto caratterizzante nell'ambito dell'attuale sistema di tassazione.

Nello studio delle pronunce della Consulta, in conclusione, si può mettere in evidenza come ci sia stata un'evoluzione (o forse un'involuzione), nelle argomentazioni svolte dalla Corte; per quanto di nostro interesse ed a titolo esemplificativo – è di tutta evidenza come le più rilevanti pronunce siano state fondate sulla tradizionale opposizione tra redditi da capitale e redditi da lavoro⁵², mentre – più di recente⁵³ – siamo di fronte ad un'evoluzione, «con un'esaltazione del conflitto valoriale che dall'oggetto (il tipo di reddito) si muove verso il soggetto»⁵⁴.

* Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Ord. 7 febbraio 2025.

² Artt. 3 e 53 Cost.

³ Sul punto, IANNELLI F., *Note sulla costituzionalità della tassazione degli extra-profitti in materia energetica nel post pandemia. Il ruolo della Corte costituzionale*, in *Consulta online*, 2025, 1, 196.

⁴ FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in VALERIA MASTROIACOVO - GIUSEPPE MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Atti del Convegno LUISS Guido Carli, 10-11 giugno 2022, Torino, 2022, 33.

⁵ Tra gli altri, DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione degli utili extraprofitti delle imprese energetiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2093.

⁶ DE MARCO S., *op. cit.*

⁷ Tra le altre, Corte Cost. n. 315/1994 e n. 229/1999.

⁸ Alle medesime conclusioni della Corte, peraltro, si può giungere anche guardando da una prospettiva differente: partendo dalla considerazione per cui secondo parte della dottrina il principio di attualità non è altro che «una specificazione del principio di effettività» più che un principio a sé stante, ne discende che, in linea di massima, le medesime considerazioni svolte dalla dottrina a proposito dell'effettività, e tra di esse in particolare la configurabilità di una tassazione su una ricchezza presunta, si estendano altresì al principio di attualità: pertanto, se una norma tributaria è retroattiva, ma riguarda una previsione basata sulla presunzione razionale per cui la ricchezza incisa dal tributo persista, allora è conforme all'art. 53 Cost. Sul punto si veda MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 321. Per la considerazione dell'attualità della capacità contributiva quale corollario dell'effettività si veda FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2015, 180.

⁹ Per tutti GIOVANARDI A., *L'imposta straordinaria sugli extraprofitti delle banche*, in *Diritto Bancario*, 19 settembre 2023, 6.

¹⁰ Cfr., tra le altre, sentenza n. 315/1994.

¹¹ Come del resto, ancorché sotto altro profilo, è stato fatto anche nei ricorsi proposti.

¹² Sotto questo profilo si veda MARINI F.S. - MARINI G., *profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofitti energetici*, in *il fisco*, 2022, 39, 3745.

¹³ Tra le altre, sentenza 14 febbraio 2012, *Arras c. Italia*.

¹⁴ Alle quali sembra possibile fare riferimento in questo caso.

¹⁵ Comunicazione “*RepowreEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili*”, 8 marzo 2022.

¹⁶ Il punto è valorizzato da GIOVANARDI A., *op. cit.*, 6.

¹⁷ Sulla scorta di quanto fatto da FALSITTA G., *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, in *il fisco*, 1995, 33, 8130 ss.

¹⁸ RICCI C., *Regioni autonome e contributo di solidarietà temporaneo sugli extraprofitti delle imprese energetiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 3, 206.

¹⁹ Così, tra gli altri, RICCI C., *op. cit.*

²⁰ Così MARINI F.S. - MARINI G., *op. cit.*

²¹ Così, a proposito della già citata pronuncia n. 111/2024, GIOVANNINI A., *La capacità contributiva ai tempi straordinari della storia: un appunto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 599 ss.

²² Così, BASILAVECCHIA M., *L'obbligo di contribuzione tra riforma fiscale e moniti della Corte costituzionale* in CASTALDI L. E ALTRI (a cura di), *Quaderni del dipartimento di scienze politiche e internazionali*, Firenze, 2024, 70.

²³ Sent. n. 288/2019.

²⁴ Così, BASILAVECCHIA M., *cit.*, che sottolinea ancora come l'importanza giuridica e politica che la chiamata alla contribuzione nell'esercizio del dovere di solidarietà assume per la Corte sia stata poi confermata dalla nota sentenza sull'aggio di riscossione sent. n. 120/2021.

²⁵ E trova conforto nella prevalente dottrina. Senza alcuna pretesa di completezza, tra gli altri, BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg., III, Milano, 1999, 345 ss.; GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2017, 59 ss.; FEDELE A., *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2, Milano, 2008, 447 ss.; MARELLO E., *Commento all'art. 53 Costituzione*, in BARTOLE S. - BIN R., *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 530 ss.;

²⁶ Così, di recente, CARINCI A., *La questione di costituzionalità del giudizio tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2025, 2, 279.

²⁷ Corte Cost. n. 10/2015.

²⁸ In particolare, la Consulta riconosceva che le misure previste dalla c.d. *Robin hood tax* fossero incostituzionali *ab initio*, ma al contempo, affermava che un'eventuale disapplicazione retroattiva della legge avrebbe prodotto danni ingenti sul bilancio pubblico. Pertanto, riteneva che fosse costituzionalmente necessario mantenere gli effetti prodotti da

una forma di tassazione irragionevole e di fare decorrere gli effetti della sentenza in parola *ex nunc*.

²⁹ Così, FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 10, 172; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva, profili generali*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1996, 245 ss.

³⁰ Sulla tecnica del bilanciamento, in generale, tra gli altri PALADIN L., *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, I, 1997, 899 ss.; BIN C., *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992, 58 ss.

³¹ Di conseguenza, «la pur rilevante protezione costituzionale dell'interesse fiscale non raggiunge la stessa intensità» che vi è «in capo al dovere tributario» Così, ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 244, ma anche 255 ss.

³² Così, citando solamente il lavoro più recente, GIOVANNINI A., *Sapresti spiegarmi cos'è la giustizia? (Un discorso su interesse fiscale e IA)*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 5, 1803 ss.

³³ Come sottolinea ANTONINI L., *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, in VALERIA MASTROIACOVO - GIUSEPPE MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 3.

³⁴ Corte Cost. n. 137/2025, par. 6.

³⁵ GIOVANNINI A., *ult. op. cit.*, 1815.

³⁶ Sul punto, FEDELE A., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva"*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 20.

³⁷ Similmente, BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, 2011, 290 ss.

³⁸ GALLO F., *Le ragioni del fisco*, cit., 2007, 105.

³⁹ Così, tra gli altri, FRANSONI G., *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2018, 64.

⁴⁰ STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, 305.

⁴¹ STEVANATO D., *op. cit.*, 306. Conseguentemente, non devono neppure condividersi quelle teorie radicali di matrice statunitense che sostengono che il diritto di proprietà esisterebbe solamente dopo che sia stato attuato il prelievo statale. In particolare, MURPHY L. - NAGEL T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, New York, Oxford University Press, 2002, 175, per il quale «property rights are the rights people have in the resources they are entitled to control after taxes, not before».

⁴² In tal senso FALSITTA G., *Storia veridica in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 2, I, 97 ss. ove si afferma che «se si ammette come esistente un limite minimo, automaticamente si afferma come esistente un limite massimo, un tetto alla misura del prelievo sul reddito, varcato il quale il prelievo stesso assume conformazione confiscatoria perché va ad intaccare la porzione di ricchezza costituente il minimo vitale». Tuttavia, tale tesi può confutarsi facendo ricorso a quanto affermato dalla Consulta, sentenza 10 luglio 1968, n. 97, secondo la quale, l'esenzione *de qua* nulla dice a proposito della quota di ricchezza eccedente il minimo vitale; quindi, in quest'ottica, deve ritenersi ammessa anche un'imposta totalmente ablativa della quota di reddito eccedente il *quantum* di reddito che il legislatore intende esentare in applicazione dell'art 53, comma 1, Cost.

⁴³ Sul punto, MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, 2016, 59 ss.

⁴⁴ Così STEVANATO D., *op. cit.*, 254.

⁴⁵ Così STEVANATO D., *op. cit.*, 256.

⁴⁶ Nel cui senso paiono andare le più recenti pronunce della Corte costituzionale. Vedasi, per tutte, Corte cost. n. 288/2019, che pone l'accento sul dovere tributario piuttosto che sul potere impositivo.

⁴⁷ Questa è la tesi autorevolmente sostenuta, tra gli altri, da GALLO F., *Le ragioni del fisco*, cit., 2007, 70.

⁴⁸ Di questa opinione, tra gli altri, STEVANATO D., *op. cit.*, 340.

⁴⁹ Sulla tematica, in linea generale, ma guardando da una prospettiva differente, si può fare riferimento a CANÉ D., *Prospettive della discriminazione qualitativa tra redditi di lavoro, Economia e società regionale*, Milano, 2021.

⁵⁰ Similmente, MILONE A., *La sovrimposizione nell'imposta sul reddito delle società*, Napoli, 2012, 129 ss.

⁵¹ Intendendo per selettivo un tributo che ricade in modo differenziato sulla base imponibile dei contribuenti, potendo contare su una struttura variabile di aliquote, deduzioni, detrazioni ed esenzioni.

⁵² Si pensi, tra le altre, a Corte cost., n. 42/1980. Sul tema della discriminazione qualitativa in funzione dello sforzo e del tempo sacrificati alla produzione del reddito, in linea generale, si rimanda a CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 205.

⁵³ Si può far riferimento alla ben nota Corte cost. n. 10/2015.

⁵⁴ Così, MARELLO E., *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte Costituzionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 2, 111.