



CORTE COSTITUZIONALE

SENTENZA 2 DICEMBRE 2025, N. 180

Testo

Materia

Tributi

Tipologia di decisione

Sentenza di rigetto

Oggetto della q.l.c.

Art. 37 *decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21* (Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina), convertito, con modificazioni, in legge 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 *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, in legge 15 luglio 2022, n. 91, e successivamente modificato dall'art. 1, co. 120, lett. a), b) e c), *legge 29 dicembre 2022, n. 197* (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025)

Parametri

Art. 3 Cost. – Art. 23 Cost. – Art. 42 Cost. – Art. 53 Cost. – Art. 117, co. 1, Cost., in relazione all'art. 1 Prot. addiz. CEDU

Massima

- La mancata deducibilità dall'IRES del contributo straordinario contro il caro bollette non è incostituzionale. Essa, infatti, è coerente con la natura del contributo solidaristico straordinario e rappresenta una deroga affatto ragionevole e proporzionata al principio della deducibilità dall'IRES dei costi fiscali inerenti, trovando giustificazione nell'interesse fiscale connesso alle esigenze di finanza pubblica determinate da eventi – appunto – straordinari.

Profili d'interesse

- La sentenza funge da utile opportunità per chiarire che, anche nel caso di possibili effetti abnormi in termini di incisione sul patrimonio e sul reddito di un'impresa, i margini del sindacato della Corte si esauriscono all'interno della verifica, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., della non arbitrarietà dell'indice di capacità contributiva individuato

dal legislatore, nonché della ragionevolezza e proporzionalità dell'imposizione, senza che venga in rilievo la tutela della proprietà (art. 42 Cost.), rilevando altresì che diverse considerazioni valgono, invece, per il sindacato relativo, ex art. 117, co. 1, Cost., alla tutela dell'autonoma nozione di proprietà di cui all'art. 1 del Prot. addiz. CEDU.

- Benché siano venute in rilievo circostanze straordinarie tali da qualificare in termini del tutto *sui generis* l'intervento del legislatore, a fronte delle quali si sono manifestate – giustappunto – particolarissime esigenze di gettito e di solidarietà, la Corte non ha mancato di dichiararsi sensibile alla prospettazione del giudice *a quo*, che ha posto alla luce una situazione che, comunque, «tende a profilarsi come estrema». Simili affermazioni potrebbero essere lette come una semplice manifestazione di spiacevolezza delle conseguenze derivanti dalle scelte legislative o, piuttosto, come un espediente per far emergere la difficile ponderazione degli interessi che si cela dietro le anzidette decisioni che, pur se suscettibili di critica, rimangono legittime.

Precedenti connessi

Sul margine di discrezionalità legislativa con riferimento all'IRES

- C. cost., **sentenza 4 dicembre 2020, n. 226**.

Sulla ragionevolezza delle decisioni legislative in materia di contributi straordinari di solidarietà

- C. cost., **sentenza 27 dicembre 2024, n. 111**.

Estratto della motivazione

11. – Le questioni sollevate dalla CGT di Cagliari non sono fondate.

È pur vero che questa Corte, con riferimento all'IRES, ha enucleato il principio per cui, se il legislatore, nella sua discrezionalità, ne ha «identificato il presupposto nel possesso del “reddito complessivo netto”, scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente» (sentenza n. 262 del 2020).

È altrettanto indubitabile che il «contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario» costituisce un costo fiscale inerente e che non è qualificabile tra le imposte indeducibili, ai sensi art. 99, comma 1, TUIR, in quanto gravanti sui redditi o perché ne è prevista la rivalsa.

Tuttavia, la medesima sentenza n. 262 del 2020 ha anche chiarito che detto principio «non esclude in assoluto che il legislatore possa prevedere limiti alla deducibilità dei costi, anche se effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa», essendo possibili «deroghe che rispondono a esigenze di tutela dell'interesse fiscale».

In questa prospettiva, occorre allora nuovamente ricordare che il suddetto contributo «è stato emanato nell'ambito di una situazione eccezionale, caratterizzata dal manifestarsi della grave crisi internazionale, causata dall'invasione russa dell'Ucraina, in conseguenza

della quale la Russia ha diminuito, in modo progressivo, le forniture di gas naturale all'Unione europea». È in questo contesto che le imprese produttrici di energia elettrica e il settore dei combustibili fossili hanno beneficiato «“degli aumenti estremi dei prezzi dovuti all'attuale situazione di mercato, con profitti che vanno al di là dei risultati delle normali attività commerciali”». Si è verificata, pertanto, una grave situazione di crisi e per far fronte agli «“effetti insostenibili sui consumatori e sulle imprese”» (sentenza n. 111 del 2024), data la straordinarietà degli eventi, è stato necessario adottare misure solidaristiche di particolare rilievo.

Il contributo per l'anno 2022, di cui all'art. 37, comma 1, del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, è stato, infatti, un prelievo *una tantum* sugli scambi di prodotti energetici di quegli operatori che hanno, in sostanza, beneficiato di un andamento anticiclico, ed 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).

In questi termini, il prelievo straordinario ha riguardato esclusivamente una capacità contributiva riconducibile a «un incremento “speculativo” dei prezzi di vendita dei prodotti energetici» – connesso a fattori del tutto esogeni, indipendenti dalle ordinarie scelte economiche e aziendali – e che, *in quanto tale*, appariva indicativa «di una maggiore forza economica delle imprese operanti in quel determinato settore» (ancora sentenza n. 111 del 2024).

Data questa particolare struttura e finalità del contributo solidaristico straordinario, la mancata previsione della sua 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, trovando giustificazione nell'interesse fiscale connesso alle esigenze di finanza pubblica determinate dai descritti eventi straordinari.

[...]

Nel caso in esame, [...] nessun significativo effetto distorsivo si è verificato in forza della mancata previsione della deducibilità del contributo straordinario dall'IRES: qualora il legislatore, in vista della complessiva esigenza di gettito del biennio, avesse aumentato l'aliquota del contributo per poi prevederne, nell'anno successivo, la deducibilità dall'IRES, l'effetto sarebbe stato sostanzialmente analogo, senza alcun miglioramento della situazione dei soggetti passivi (alcuni o tutti) del contributo.

[...]

12. – La prima questione sollevata dalla CGT di Roma in riferimento agli artt. 3, 42 e 53 Cost, a ragione del carattere confiscatorio del contributo di solidarietà straordinario, non è fondata.

[...]

[L]a nuova questione sollevata dal rimettente [...] si fonda sull'assunto che il contributo straordinario non avrebbe determinato l'erosione solo di una parte rilevante del patrimonio, bensì quella di «tutto il patrimonio netto sociale, [di] tutto il risultato operativo e [di] tutto l'utile ante imposte 2021, nonché [di] tutto l'utile 2022».

Nemmeno questa specifica prospettiva, che evoca la possibilità di effetti abnormi in termini di incisione sul patrimonio e sul reddito di un'impresa, cambia, tuttavia, i termini della questione, perché il sindacato di questa Corte, in riferimento ai parametri nazionali, si esaurisce comunque all'interno della verifica, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., della non arbitrarietà dell'indice di capacità contributiva individuato dal legislatore, nonché della ragionevolezza e proporzionalità dell'imposizione, senza che venga in rilievo la tutela della proprietà di cui all'art. 42 Cost.

[...]

12.1. – Ciò chiarito, tuttavia questa Corte non è insensibile alla prospettazione del giudice *a quo*, il quale evidenzia una situazione che tende a profilarsi come estrema.

Va sottolineato che il prodursi di simili effetti da parte di imposte straordinarie, aggiuntive rispetto a quelle ordinarie, come rilevato dalla difesa di Eni Global Energy Markets spa, normalmente – e ragionevolmente – viene evitato dal legislatore stabilendo un tetto massimo all'imposizione, come peraltro è avvenuto anche per il contributo di solidarietà temporaneo successivo a quello qui censurato, previsto dall'art. 1, comma 115, della legge n. 197 del 2022, in relazione al quale è stata stabilita «una soglia massima dell'[importo dovuto] parametrata proprio al patrimonio netto e, in particolare, al suo 25%» (comma 116).

Tale soglia massima non è stata, invece, disposta in riferimento al contributo qui censurato che, come questa Corte ha precisato, presenta, eppure, caratteri strutturali critici, che «in un tempo ordinario, non consentirebbero, di per sé – nemmeno in forza della più moderna concezione del principio di capacità contributiva in precedenza ricordata (punto 7.1.2.) –, di superare il test della connessione razionale e della proporzionalità» (sentenza n.111 del 2024).

Il legislatore, infatti, si è limitato a prevedere una soglia assoluta (5 milioni di euro) e percentuale (il 10 per cento) al di sotto della quale non trova applicazione l'imposta.

Anche in relazione a questa lacuna, tuttavia, vengono in rilievo quelle «circostanze straordinarie che qualificano in termini del tutto *sui generis* l'intervento normativo» (sentenza n. 111 del 2024), a fronte delle quali si sono manifestate particolarissime esigenze di gettito e di solidarietà.

Questa considerazione – nella quale è implicito che «in un tempo ordinario» (sentenza n. 111 del 2024) un effetto come quello denunciato dal rimettente dovrebbe ritenersi un indice dell'arbitrarietà dell'imposta – è dirimente anche riguardo alla mancata fissazione di una soglia massima al prelievo, probabilmente dovuta alla difficoltà di calibrarne le conseguenze in termini di gettito, e che, del resto, avrebbe potuto essere definita solo dal legislatore date le peculiari contingenze ed esigenze nelle quali il tributo, con le sue specifiche caratteristiche, è stato concepito.