

BASE IMPONIBILE SLEGATA DAL PRESUPPOSTO

di **Guglielmo Frasoni**

«**U**t turpiter atrum desinat in piscem mulier formosam superne». Così Ovidio descrive la sirena: una bella donna nella parte superiore e uno sgradevole pesce in quella inferiore. I versi, d'uso comune, si applicano a diverse circostanze. Purtroppo anche ad alcune sentenze delle Consulta.

In tema di capacità contributiva non è raro trovare enunciazioni di principio retoricamente efficaci unite ad applicazioni meno condivisibili. Sorte alla quale non sfugge la sentenza 111/2024 che ha ritenuto legittima l'imposta sugli extraprofitti delle imprese del settore energetico.

Due i motivi di dissenso: la nozione di capacità contributiva e il suo «sganciamento» dalla base imponibile. Quanto al primo è noto che in dottrina si fronteggiano due concezioni. Nella costruzione di un tributo, l'una ammette solo gli indici «tradizionali», l'altra considera possibile l'uso di indici «nuovi».

Le due tesi però non prescindono dall'oggettivazione dei concetti impiegati. Gli indici tradizionali sono reddito, patrimonio e consumo. Quelli innovativi sono i fatti che denotano una diversificata capacità di soddisfare bisogni e interessi sul mercato. Concetti differenti (forse neppure troppo) ma oggettivamente definibili e giudicabili.

La Corte costituzionale preferisce la seconda tesi, ma la priva di ancoraggio oggettivo. Resta un vago riferimento a un concetto *bonne a tout faire*: la forza economica.

Proprio perché è un concetto indeterminato, la forza economica si definisce per "accumulo". Non basta una giustificazione, ne occorrono tante. Non è, dice la Corte, un concetto «atomistico». La si può valutare solo con altri fattori: situazione congiunturale, carattere oligopolistico del mercato, anelasticità della domanda. Tutti elementi estranei alla disposizione che non vi fa riferimento.

Si riduce il presupposto a elemento implicito, assorbito dalla definizione della base imponibile. Il presupposto è privato sia dell'oggettività concettuale sia di quella conferita dalla norma. Cosicché, nel giudizio di costituzionalità, il momento ricostruttivo si identifica con quello giustificativo. Non è la legge che non trasmoda in arbitrio, ma la Corte che munisce la struttura del tributo, al tempo stesso, di un presupposto e della sua (asserita) ragionevolezza.

Su tutti, un punto meriterebbe una riconsiderazione. Non c'è «conferma [de]l significato originario del principio di capacità contributiva» quando si accettano formulazioni implicite del presupposto e la sua nozione è privata dell'oggettività concettuale comune agli approcci «tradizionali» e «innovativi».

Il principio è posto a presidio dell'uguaglianza davanti all'imposta e i concetti indeterminati pregiudicano quel valore facendo spazio ad arbitri che la Corte col suo insegnamento deve reprimere e prevenire.

Il secondo punto di dissenso riguarda lo sganciamento del presupposto dalla base imponibile.

Il principio di effettività della capacità contributiva impone la razionale riferibilità del presupposto al soggetto passivo. La corretta definizione della base imponibile assicura l'effettività, garantendo la correlazione fra misura del tributo e intensità con cui il presupposto si realizza. Se il presupposto non si verifica o si verifica in misura attenuata, il contribuente non sarà soggetto al tributo o lo sarà in misura attenuata.

Idoneità ed effettività del presupposto formano un principio unitario. Rispettare l'articolo 53 della Costituzione vuol dire soddisfarli entrambi. Né potrebbe essere diversamente: la tassazione di un presupposto inidoneo non è diversa dalla tassazione di un presupposto privo di riferibilità razionale al soggetto passivo.

La sentenza 111/2024 invece distingue. L'idoneità del presupposto assicura in sé la conformità all'articolo 53 della Costituzione. La base imponibile è soggetta a un giudizio di "mera" ragionevolezza, per di più cedevole. La Corte afferma che la base imponibile dell'imposta sugli extraprofitti sarebbe irrazionale, ma solo «in un tempo ordinario». In tempi straordinari si può convivere col difetto di «razionale connessione e della proporzionalità».

Il ragionamento non persuade. L'effettività assicurata da una razionale definizione della base imponibile è elemento costitutivo del principio di capacità contributiva. Ma, soprattutto, va respinto l'uso di criteri di impossibile oggettivazione soggetti a essere usati per ogni occasione.

La nostra esperienza esistenziale è quella di una serie di crisi ininterrotte. Qual è l'indice che distingue il periodo ordinario da quello straordinario? È determinato *ex ante* e da chi? Infine, se la straordinarietà giustifica un rafforzamento della solidarietà, siamo davvero convinti che legittimi anche la violazione dell'eguaglianza che discende dall'adozione di un tributo irrazionale?