

Sentenza Cort. Cost. n. 180/2025: la Consulta si pronuncia nuovamente sui profili di illegittimità del contributo straordinario contro il caro bollette ex art. 37, d.l. n. 21/2022

Nota Redazionale

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 180/2025, resa il 7 ottobre 2025 e depositata il 2 dicembre 2025, si è pronunciata su tre distinte questioni di legittimità costituzionale – sollevate dall’ordinanza di rimessione n. 11/2024 della CGT di I grado di Cagliari e dall’ordinanza n. 377/2025 della CGT di I grado di Roma – relative al contributo straordinario contro il caro bollette, istituito, per il p.i. 2022, dall’art. 37 del d.l. n.21/2022.

Più nel dettaglio, le questioni affrontate dalla Consulta riguardavano:

I. l’indeducibilità del contributo straordinario dalla base imponibile IRES, in violazione degli artt. 3 e 53 Cost.;

II. gli effetti espropriativi generati dal medesimo prelievo, in violazione dei principi di capacità contributiva, ragionevolezza e proporzionalità dell’imposizione e tutela della proprietà di cui agli artt. 3, 53, 42 Cost., nonché in violazione dell’art. 117 Cost. e, in via mediata, dell’art. 1 del Primo Protocollo CEDU;

III. il difetto di omogeneità, in relazione alle società neo-costituite, dei periodi temporali messi a confronto ai fini del calcolo del contributo straordinario, con conseguente violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

I. Ordinanza di rimessione n. 11/2024 della CGT di I grado di Cagliari. Legittimità costituzionale dell’art. 37, co. 7, d.l. n. 21/2022. L’indeducibilità del contributo dalla base imponibile IRES è giustificata da esigenze di gettito.

La Consulta, esaminando la questione sollevata dalla CGT di Cagliari, ha confermato la legittimità della previsione che esclude la deducibilità del contributo straordinario dalla base imponibile IRES, pur trattandosi di un onere fiscale pacificamente qualificabile come “costo inerente” che, in assenza dell’art. 37, co. 7 del d.l. n. 21/2022, sarebbe deducibile ai sensi dell’art. 99 del TUIR.

Più specificamente, la Consulta, 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", ritenendo pertanto tale misura legittima in considerazione delle esigenze straordinarie di gettito che ne hanno determinato l'introduzione nel contesto emergenziale del 2022.

La sentenza in commento ha inoltre precisato che, a differenza di quanto stabilito dalla sentenza n. 262/2020 della Cort. Cost., nel caso di specie non si sarebbe determinato *"nessun significativo effetto distorsivo"* in ragione dell'indeducibilità del contributo.

II. Ordinanza di rimessione n. 377/2025 della CGT di I grado di Roma. Legittimità costituzionale dell'art. 37, d.l. n. 21/2022. Gli effetti espropriativi prodotti dal contributo straordinario non determinano la violazione degli artt. 3, 53, 42 Cost., nonché dell'art. 117 Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 Primo Protocollo CEDU.

Passando alle questioni sollevate dalla CGT di I grado di Roma, relative agli effetti espropriativi generati dal contributo straordinario in relazione al caso di specie, la Consulta ha *in primis* dichiarato infondata la questione di legittimità relativa alla violazione dell'art. 42 Cost., ribadendo, sulla scorta di quanto già sostenuto nella precedente pronuncia n. 111/2024, che *"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."*.

Tanto chiarito, la Corte si è soffermata sulla violazione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost.. In maggior dettaglio, la Consulta ha precisato di non ritenersi *"insensibile"* alla prospettazione del giudice *a quo*, secondo cui il contributo, nel caso oggetto di scrutinio, avrebbe prodotto effetti espropriativi talmente marcati da determinare l'integrale ablazione delle ricchezze della contribuente incisa.

Il rischio di generare simili effetti *"estremi"*, a dire della Corte, viene solitamente e *"ragionevolmente"* evitato dal legislatore attraverso l'introduzione di un tetto massimo all'imposizione, come peraltro è avvenuto, ad esempio, in relazione al contributo di solidarietà istituito dall'art. 1, co. 115 e ss. della l. n. 197/2022.

Tuttavia, il contributo ex art. 37 cit. è privo di siffatto limite massimo e nondimeno questa circostanza – pur presentando profili critici che *"in un tempo ordinario, non consentirebbero,*

di per sé [...] di superare il test della connessione razionale e della proporzionalità (sent. n. 111/2024)” – risulta giustificata dalle “circostanze straordinarie che qualificano in termini del tutto sui generis l’intervento normativo” e dalle eccezionali esigenze di gettito e solidarietà che hanno contraddistinto l’introduzione del contributo.

In tale contesto, la mancata introduzione di un tetto massimo appare *“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”*. Pertanto, proprio il contesto *sui generis* in cui è stato introdotto il contributo consente di ritenere non irragionevole la mancata fissazione di un limite massimo all’imposizione.

Da ultimo, la Consulta ha escluso la violazione dell’art. 117 Cost e, in via mediata, dell’art. 1 Primo Protocollo CEDU, constatando la non assimilabilità del caso sottoposto al suo scrutinio rispetto a quelli oggetto delle pronunce della Corte EDU (*N.K.M. contro Ungheria* e *Waldner contro Francia*), le quali hanno stabilito che alcune misure fiscali, per la loro struttura e per l’entità del sacrificio economico imposto al contribuente, possono produrre effetti espropriativi tali da integrare una violazione del diritto di proprietà tutelato dall’art. 1 del Primo Protocollo CEDU.

III. Ordinanza di rimessione n. 377/2025 della CGT di I grado di Roma. Legittimità costituzionale dell’art. 37, d.l. n. 21/2022. Infondatezza della questione di legittimità dell’art. 37, co. 2 per difetto di omogeneità dei periodi temporali messi a confronto ai fini del calcolo del contributo straordinario.

La terza ed ultima questione, riguardante l’applicazione del contributo alle società che hanno avviato l’attività in un momento successivo rispetto alla prima finestra temporale rilevante ai fini del prelievo (ottobre 2020 – aprile 2021) e per le quali il meccanismo di raffronto con la seconda finestra (ottobre 2021 – aprile 2022) risulta potenzialmente distorsivo, è stata parimenti dichiarata infondata.

La Consulta ha preliminarmente ribadito che *“è indubbio”* che l’incremento della capacità contributiva possa essere misurato solo attraverso il confronto tra periodi temporalmente omogenei, con la conseguenza che *“dalla contrazione del primo periodo temporale deve derivarne anche quella del secondo periodo”*.

Quanto, invece, alla determinazione del *dies a quo* del primo periodo da porre a raffronto, la

Corte ha disatteso l'impostazione del rimettente – che ancorava l'inizio dell'operatività dell'impresa all'emissione della prima fattura attiva – chiarendo che, ai fini dell'individuazione del momento di effettivo ingresso della società nel sistema IVA (unico momento rilevante ai fini della base imponibile del contributo), occorre fare riferimento al compimento della prima operazione passiva, in linea con i criteri elaborati dalla CGUE e dalla Corte di Cassazione.

In definitiva, la Consulta è giunta alla conclusione secondo cui un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 37, comma 2, del d.l. n. 21/2022 impone che *“ai fini del calcolo del contributo, il primo periodo temporale, in caso di società neo-costituite, decorra dal compimento di operazioni passive finalizzate all'attività di impresa e che, correlativamente, anche il secondo periodo temporale venga, in modo omogeneo, temporalmente ristretto”*.