

1^a SERIE SPECIALE

Spediz. abb. post. - art. 1, comma 1
Legge 27-02-2004, n. 46 - Filiale di Roma

Anno 165° - Numero 18

GAZZETTA  UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA

Roma - Giovedì, 2 maggio 2024

SI PUBBLICA IL MERCOLEDÌ

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA, 70 - 00186 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - VIA SALARIA, 691 - 00138 ROMA - CENTRALINO 06-85081 - LIBRERIA DELLO STATO
PIAZZA G. VERDI, 1 - 00198 ROMA

CORTE COSTITUZIONALE
EDIZIONE STRAORDINARIA





S O M M A R I O

SENTENZE ED ORDINANZE DELLA CORTE

(Le pronunce della Corte pubblicate in versione anonimizzata sono conformi, nel testo, a quelle originali)

N. 73. Sentenza 7 marzo - 26 aprile 2024

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

Impiego pubblico - Trattamento economico - Dipendenti degli enti pubblici economici appartenenti al ruolo professionale legale - Calcolo dell'indennità di anzianità - Esclusione dalla base di calcolo, nell'interpretazione del diritto vivente, delle competenze e degli onorari giudizialmente liquidati - Denunciata violazione del principio di ragionevolezza e del diritto ad una retribuzione proporzionata e adeguata al lavoro prestato - Non fondatezza delle questioni.

– Legge 20 marzo 1975, n. 70, art. 13.

– Costituzione, artt. 3 e 36. Pag. 1

N. 74. Sentenza 21 febbraio - 26 aprile 2024

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

Processo penale - Incompatibilità del giudice - Giudice per le indagini preliminari che ha rigettato la richiesta di emissione di decreto penale di condanna per ritenuta illegalità della pena proposta dal pubblico ministero - Incompatibilità a pronunciarsi su una nuova richiesta di emissione di decreto penale avanzata dal PM in conformità ai rilievi precedentemente formulati dal medesimo giudice - Omessa previsione - Denunciata violazione dei principi a tutela dei valori della terzietà e della imparzialità della giurisdizione - Non fondatezza delle questioni.

– Codice di procedura penale, art. 34, comma 2.

– Costituzione, artt. 3, 24 e 111. Pag. 19

N. 75. Sentenza 19 marzo - 30 aprile 2024

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

Polizia (forze di) - Polizia penitenziaria - Promozione per merito straordinario alla qualifica di vice sovrintendente - Decorrenza giuridica dalla data nella quale si è verificato il fatto che vi ha dato luogo - Allineamento a quella più favorevole riconosciuta al personale che ha conseguito la medesima qualifica all'esito di selezione o concorso successivi alla data del verificarsi del fatto - Omessa previsione - Violazione dei principi di eguaglianza e di imparzialità dell'azione amministrativa - Illegittimità costituzionale *in parte qua*.

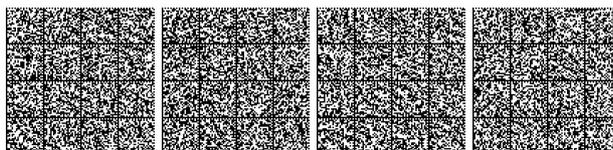
– Decreto legislativo 30 ottobre 1992, n. 443, art. 54, comma 1.

– Costituzione, artt. 3, 97 e 117, primo comma; Convenzione dell'Organizzazione internazionale del lavoro n. 111, sulla discriminazione in materia di impiego e nelle professioni, artt. 1, 2 e 3. Pag. 24



ATTI DI PROMOVIAMENTO DEL GIUDIZIO DELLA CORTE

- N. 13. Ricorso per questione di legittimità costituzionale depositato in cancelleria il 26 marzo 2024 (del Presidente del Consiglio dei ministri)
- Impiego pubblico - Trattamento economico - Norme della Regione Siciliana - Incrementi retributivi di cui all'art. 87 del Contratto collettivo regionale di lavoro del personale del comparto non dirigenziale della Regione Siciliana e degli enti di cui all'art. 1 della legge reg. n. 10 del 2000 - triennio normativo ed economico 2016-2018, previsti in sostituzione dell'elemento perequativo di cui alla lettera b) del comma 440 dell'art. 1 della legge n. 145 del 2018 - Finanziamento a regime nell'ambito del rinnovo contrattuale per il triennio 2019-2021 del medesimo comparto - Integrazione, per le predette finalità, delle risorse finanziarie per i rinnovi dei contratti collettivi di lavoro relativi al triennio 2019-2021, a decorrere dall'esercizio finanziario 2024, di un importo pari a 4.300 migliaia di euro, da destinare al rinnovo contrattuale del personale del comparto non dirigenziale.**
- Sanità pubblica - Servizio sanitario regionale (SSR) - Norme della Regione Siciliana - Modifica del comma 1 dell'art. 20 della legge regionale n. 30 del 1993 - Qualificazione del Centro per la formazione permanente e l'aggiornamento del personale del Servizio sanitario (CEFPAS) come ente del Servizio sanitario regionale.**
- Legge della Regione Siciliana 16 gennaio 2024, n. 1 (Legge di stabilità regionale 2024-2026), artt. 8 e 25, comma 2. Pag. 31
- N. 64. Ordinanza del Consiglio di Stato dell'8 febbraio 2024
- Commercio - Somministrazione di alimenti e bevande - Legge della Provincia autonoma di Bolzano - Previsione che definisce somministrazione, nell'ambito dell'attività di commercio su aree pubbliche, il consumo immediato di prodotti alimentari, con esclusione del servizio assistito di somministrazione.**
- Commercio - Concessioni pubbliche - Legge della Provincia autonoma di Bolzano - Previsione che le concessioni di posteggio per l'esercizio del commercio su aree pubbliche con scadenza al 31 dicembre 2020, di cui all'art. 22, comma 1, lettera a), della legge provinciale n. 12 del 2019, sono rinnovate per la durata di dodici anni.**
- Legge della Provincia autonoma di Bolzano 2 dicembre 2019, n. 12 (Codice del commercio), artt. 3, comma 2 (*recte*: comma 1), lettera v), numero 2), e 65..... Pag. 37
- N. 65. Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 gennaio 2024
- Tributi - Energia - Prevista istituzione, per contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, per l'anno 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle imprese operanti nel settore energetico - Previsione che il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nel comma 115 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 - Quantificazione della base imponibile - Applicazione di un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 - Previsione che, nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa, si assume un valore pari a zero - Versamento - Disciplina - Non deducibilità del contributo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive - Applicazione, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, delle disposizioni in materia di imposte sui redditi.**
- Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), art. 1, commi da 115 a 119. Pag. 43



- N. 66. Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 gennaio 2024
- Tributi - Energia - Prevista istituzione, per contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, per l'anno 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle imprese operanti nel settore energetico - Previsione che il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nel comma 115 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 - Quantificazione della base imponibile - Applicazione di un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 - Previsione che, nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa, si assume un valore pari a zero - Versamento - Disciplina - Non deducibilità del contributo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive - Applicazione, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, delle disposizioni in materia di imposte sui redditi.**
- Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), art. 1, commi da 115 a 119. Pag. 60
- N. 67. Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 gennaio 2024
- Tributi - Energia - Prevista istituzione, per contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, per l'anno 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle imprese operanti nel settore energetico - Previsione che il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nel comma 115 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 - Quantificazione della base imponibile - Applicazione di un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 - Previsione che, nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa, si assume un valore pari a zero - Versamento - Disciplina - Non deducibilità del contributo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive - Applicazione, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, delle disposizioni in materia di imposte sui redditi.**
- Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), art. 1, commi da 115 a 119. Pag. 82





SENTENZE ED ORDINANZE DELLA CORTE

N. 73

Sentenza 7 marzo - 26 aprile 2024

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

Impiego pubblico - Trattamento economico - Dipendenti degli enti pubblici economici appartenenti al ruolo professionale legale - Calcolo dell'indennità di anzianità - Esclusione dalla base di calcolo, nell'interpretazione del diritto vivente, delle competenze e degli onorari giudizialmente liquidati - Denunciata violazione del principio di ragionevolezza e del diritto ad una retribuzione proporzionata e adeguata al lavoro prestato - Non fondatezza delle questioni.

- Legge 20 marzo 1975, n. 70, art. 13.
- Costituzione, artt. 3 e 36.

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da:

Presidente: Augusto Antonio BARBERA;

Giudici : Franco MODUGNO, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

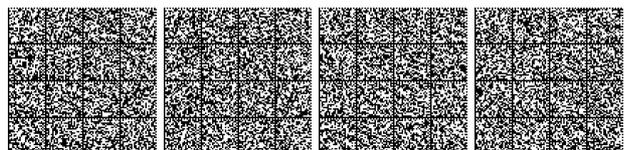
nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 13 della legge 20 marzo 1975, n. 70 (Disposizioni sul riordino degli enti pubblici e del rapporto di lavoro del personale dipendente), promosso dal Tribunale ordinario di Roma, in funzione di giudice del lavoro, nel procedimento vertente tra l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL) e L. V., con ordinanza del 5 aprile 2023, iscritta al n. 86 del registro ordinanze 2023 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 27, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Visti gli atti di costituzione dell'INAIL e di L. V., nonché gli atti di intervento della Federazione legali del parastato (FLEPAR) e del Presidente del Consiglio dei ministri;

udita nell'udienza pubblica del 6 febbraio 2024 la Giudice relatrice Maria Rosaria San Giorgio;

uditi gli avvocati Marcello Cecchetti per FLEPAR, Massimo Luciani e Antonio Pileggi per L. V., Gioia Vaccari per INAIL e l'avvocato dello Stato Fabrizio Urbani Neri per il Presidente del Consiglio dei ministri;

deliberato nella camera di consiglio del 7 marzo 2024.



Ritenuto in fatto

1.- Con ordinanza del 5 aprile 2023, iscritta al n. 86 del registro ordinanze 2023, il Tribunale ordinario di Roma, in funzione di giudice del lavoro, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 36 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13 della legge 20 marzo 1975, n. 70 (Disposizioni sul riordinamento degli enti pubblici e del rapporto di lavoro del personale dipendente), nella parte in cui, nell'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità assunta a diritto vivente, non consente che la quota delle competenze e degli onorari giudizialmente liquidati in favore degli enti pubblici non economici e attribuita, ai sensi dell'art. 26, quarto comma, della stessa legge, agli appartenenti al ruolo professionale legale da essi dipendenti, sia computata, neanche in parte, nel calcolo dell'indennità di anzianità a costoro spettante.

1.1.- Il rimettente riferisce che nel giudizio pendente dinnanzi a sé l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL) ha chiesto condannarsi un proprio dipendente dell'area professionale legale collocato a riposo alla restituzione di una parte di quanto allo stesso corrisposto a titolo di indennità di anzianità, sul presupposto che nel calcolo di tale trattamento erano state indebitamente considerate le competenze e gli onorari giudizialmente liquidati a favore dell'Istituto e attribuiti all'avvocato ai sensi dell'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975.

A sostegno della domanda di ripetizione di indebito - prosegue il giudice *a quo* - l'INAIL ha dedotto che, dopo la liquidazione dell'indennità di anzianità, effettuata, peraltro con riserva, nei termini suddetti, «aveva dovuto prendere atto» che la Corte di cassazione, sezioni unite civili, con la sentenza 25 marzo 2010, n. 7158, aveva affermato che dalla base di calcolo del trattamento di fine servizio per i dipendenti degli enti pubblici non economici (cosiddetto parastato) dovessero escludersi le voci retributive diverse dallo stipendio tabellare e dalla sua integrazione mediante scatti di anzianità o componenti retributive similari e dovevano ritenersi abrogate o illegittime, e comunque non applicabili, le disposizioni dei regolamenti che prevedevano, ai fini del trattamento di fine rapporto o di quiescenza comunque denominato, il computo delle competenze a carattere fisso e continuativo.

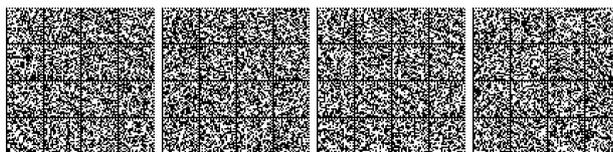
Il rimettente ha, quindi, ricostruito con dovizia di riferimenti l'evoluzione della normativa e della cornice giurisprudenziale nella quale si è inserita la citata pronuncia nomofilattica, ricordando che, anteriormente alla riforma sulla privatizzazione del pubblico impiego, il giudice amministrativo, cui spettava la giurisdizione sui trattamenti di fine servizio in questione, riteneva che la nozione di stipendio complessivo in godimento comprendesse anche gli onorari e le competenze di cui all'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975, intravedendo in tali spettanze il corrispettivo naturale e continuativo dell'attività di patrocinio svolta dal dipendente in favore dell'ente e, dunque, una componente ordinaria della retribuzione.

Il giudice *a quo* ha, quindi, osservato che l'interpretazione della normativa in esame è «radicalmente mutat[a]» allorché la giurisdizione in materia è stata attribuita al giudice ordinario, ricordando, in particolare, che nella giurisprudenza di legittimità formatasi sulla base di calcolo dell'indennità di anzianità per i dipendenti degli enti pubblici non economici si sono delineati orientamenti contrapposti.

Secondo un primo indirizzo interpretativo, ai dipendenti in servizio alla data di entrata in vigore della legge n. 70 del 1975 continuava ad applicarsi la disciplina prevista dagli artt. 5 e 31 del previgente decreto ministeriale 30 maggio 1969 di approvazione del «Regolamento per il trattamento di previdenza e di quiescenza del personale a rapporto d'impiego», a condizione che assicurasse un trattamento di maggior favore. Le stesse pronunce affermavano che la nozione di retribuzione contemplata dalle citate disposizioni regolamentari coincidesse con quella onnicomprensiva recepita dall'art. 2121 del codice civile, nella quale rientravano tutte le voci fisse e continuative, dovendosi intendere per tali tutte le componenti retributive non meramente contingenti, non caratterizzate, cioè, da occasionalità, transitorietà o saltuarietà.

Un diverso orientamento osservava che, in seguito all'entrata in vigore dell'art. 13 della legge n. 70 del 1975, normativa con la quale si era inteso razionalizzare ed omogeneizzare il trattamento economico e normativo del parastato, la nozione di stipendio annuo complessivo in godimento, assunta dalla citata previsione a base di calcolo dell'indennità di anzianità, doveva intendersi nel senso di paga tabellare, non comprensiva, cioè, di tutti gli altri emolumenti erogati con continuità e a scadenza fissa. Doveva, inoltre, escludersi la perdurante operatività della previgente disciplina regolamentare, né poteva ritenersi applicabile quella dettata dall'art. 2120 cod. civ., la quale, per i dipendenti in servizio al 31 dicembre 1995, era condizionata, ai sensi dell'art. 69, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), all'intervento, non ancora realizzato, della contrattazione collettiva nazionale, restando ferma, in mancanza, la normativa in materia di trattamento di fine servizio vigente al momento della cessazione del rapporto.

Il Tribunale di Roma ha, quindi, ricordato che il contrasto interpretativo è stato composto dalla richiamata sentenza delle sezioni unite civili n. 7158 del 2010, alle cui enunciazioni - con particolare riguardo alla puntualizzazione



secondo la quale l'art. 13 della legge n. 70 del 1975 pone una disciplina inderogabile da interpretarsi restrittivamente, anche con riferimento al concetto di «stipendio complessivo» dalla stessa menzionato - la giurisprudenza successiva ha dato continuità.

Tanto premesso, il giudice rimettente ritiene «del tutto acquisito al cd. diritto vivente» che nella base di calcolo dell'indennità di anzianità spettante ai dipendenti del parastato vadano considerati soltanto lo stipendio base e gli scatti o incrementi strettamente dipendenti dall'anzianità di servizio, senza che possa invocarsi la diversa disciplina dettata dai regolamenti o dai contratti collettivi, e che, quindi, tra le voci retributive computabili non può essere inclusa la «quota onorari» solo perché tale componente dipende anche dall'anzianità di servizio. Inoltre, detto compenso, pur essendo presumibilmente continuativo, non è fisso.

Il giudice *a quo* ritiene che, in presenza di un orientamento ermeneutico assunto a diritto vivente, una diversa ricostruzione dell'istituto, anche se sorretta da una interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina rilevante, si rivelerebbe inutile, anche in considerazione della tendenza del giudice di legittimità ad evitare, a garanzia del legittimo affidamento, mutamenti di indirizzo non prevedibili.

Il rimettente passa, quindi, in rassegna una serie di possibili argomentazioni di segno contrario, per porne in rilievo l'inefficacia a sostenere una soluzione ermeneutica diversa da quella costruita dalla giurisprudenza di legittimità su «solide e non superabili basi testuali e sistemiche».

Lo stesso giudice *a quo* reputa, invece, impossibile superare in via interpretativa il contrasto di tale diritto vivente con la Costituzione, specie «sul piano della razionalità/ragionevolezza giuridica».

1.2.- La nozione restrittiva di stipendio, argomenta il giudice *a quo*, «pur plausibilmente tratta dalla prassi normativa del settore», si rivelerebbe, infatti, irragionevolmente formalistica, specie in relazione alla disciplina del parastato, in base alla quale l'indennità di anzianità non ha struttura contributiva, ma è a carico dell'ente datore di lavoro, né si rinviene, rispetto a tale trattamento, una regola espressa di tassatività legale analoga a quella posta dagli artt. 3 e 38 del d.P.R. 29 dicembre 1973, n. 1032 (Approvazione del testo unico delle norme sulle prestazioni previdenziali a favore dei dipendenti civili e militari dello Stato), per l'indennità di buonuscita, e dagli artt. 4 e 11 della legge 8 marzo 1968, n. 152 (Nuove norme in materia previdenziale per il personale degli Enti locali), per l'indennità premio di servizio.

Osserva, al riguardo, il rimettente, che, nel contesto normativo in cui si è inserita la legge n. 70 del 1975, da un lato, i trattamenti economici del personale erano stabiliti in via regolamentare dagli stessi enti pubblici datori di lavoro e il concetto di stipendio «non era ancorabile ad una predefinita prassi di tipizzazione legale delle voci computabili» e, dall'altro, con l'art. 26 della legge citata, anticipando un sistema che sarebbe stato generalizzato dapprima con la legge 29 marzo 1983, n. 93 (Legge quadro sul pubblico impiego) e, in seguito, con «la riforma del pubblico impiego degli anni '90», l'assetto dei trattamenti economici era rimesso, nella sostanza, alla contrattazione collettiva.

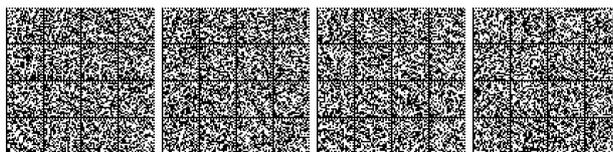
Assume, ancora, il giudice *a quo* che una lettura restrittiva come quella accolta dalla giurisprudenza di legittimità avrebbe potuto comprendersi in un «sistema di tassatività legale» delle voci computabili ai fini della determinazione dei trattamenti di fine servizio, ma non certo in un ambito normativo in cui, al contrario, tali trattamenti «non sono mai stati stabili e qualificati dalla legge».

La disciplina censurata, continuando ad agganciare la base di calcolo dell'indennità di anzianità «ad un dato formale del 1975», così escludendo che su di essa possa incidere la contrattazione collettiva - alla quale, tuttavia, nell'attuale contesto la stessa legge attribuisce «il dominio [...] sugli assetti dei trattamenti economici» -, rivelerebbe una intrinseca irrazionalità.

1.3.- Il giudice *a quo* ritiene che gli onorari in esame non costituiscano una componente retributiva accessoria o secondaria. Di ciò si avrebbe conferma attraverso l'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975, il quale dimostra «in modo unico ed eccezionale» che ai legali degli enti parastatali spetta una percentuale delle competenze e degli onorari, quale «naturale corrispettivo» «del tipo di attività» svolta, spettanze che non potrebbero essere introitate integralmente dall'ente datore di lavoro per il solo fatto che il difensore che lo rappresenta in giudizio percepisca uno stipendio, poiché per tale patrocinio lo stesso ente non sopporta alcun esborso.

Il rimettente evidenzia, ancora, che la «quota onorari» maturata dalla parte resistente nell'ultimo anno di servizio rappresenta il sessantacinque per cento del suo trattamento economico parametrico di attività, con la conseguenza che, in caso di mancato computo della stessa ai fini dell'indennità di anzianità, risulterebbe più conveniente l'opzione per il trattamento di fine rapporto, opzione che, tuttavia, lo stesso resistente «evidentemente non ha esercitato perché quando è cessato dal servizio era del tutto pacifico, in base alla giurisprudenza amministrativa all'epoca formatasi, ed anche per l'Inail, che la «quota onorari» fosse computabile nell'indennità di anzianità, e per intero».

Il giudice *a quo* ricorda, quindi, che, come confermato dalla giurisprudenza costituzionale, i trattamenti di fine servizio, costituendo una forma di retribuzione differita, sono presidiati dall'art. 36 Cost., con la conseguenza che nel



relativo computo deve essere osservato un ragionevole criterio di proporzione alla qualità e quantità del lavoro prestato e, «per esso, pare implicarsi, al trattamento di attività».

Lo stesso rimettente osserva, quindi, che, sebbene una ricorrente enunciazione della giurisprudenza costituzionale precisi che il rispetto dell'art. 36 Cost. debba essere valutato in rapporto al trattamento nel suo complesso, nella sentenza n. 243 del 1993 questa Corte ha desunto la illegittimità costituzionale della mancata considerazione, nel calcolo della indennità di anzianità, dell'indennità integrativa speciale dalla notevole incidenza assunta da tale componente rispetto al trattamento economico complessivo.

Viene, quindi, ricordata la sentenza n. 159 del 2019, con la quale questa Corte ha chiarito che la natura di retribuzione differita dei trattamenti di fine servizio è avvalorata dalla correlazione della misura delle prestazioni alla durata del servizio e alla retribuzione di carattere continuativo percepita in costanza di rapporto e che, anche per tale emolumento, deve essere osservato il canone di proporzionalità imposto dall'art. 36 Cost., anche mediante una tendenziale, progressiva assimilazione alle regole del lavoro privato, nella quale un ruolo fondamentale assume la contrattazione collettiva.

1.4.- Ad avviso del giudice *a quo*, sarebbe violato anche il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., in quanto risulterebbe ingiustificata la diversità della posizione di un dipendente dell'INAIL appartenente al ruolo professionale legale rispetto a quella di un altro dipendente di livello superiore, come ad esempio un dirigente, il quale, pur godendo di un trattamento economico pari a quello accordato al primo, percepisce un'indennità di anzianità maggiore soltanto perché, non svolgendo funzioni legali, non percepisce una quota delle competenze di cui all'art. 26 della legge n. 70 del 1975 e «tutto il suo trattamento economico consiste in stipendio e scatti» e «la contrattazione collettiva continua a non regolare la materia nel suo complesso, né si è mai curata [...] di chiamare “stipendio a percentuale” la “quota onorari”».

1.5.- In ultimo, il giudice rimettente, a sostegno della rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate, deduce che, in assenza di «un intervento modificativo da parte della Corte costituzionale», la domanda restitutoria avanzata dall'INAIL sarebbe «meritevole di accoglimento», posto che l'ulteriore tema dedotto nel giudizio principale - coincidente con la lesione del legittimo affidamento ingenerato nel resistente dall'interpretazione della disposizione in esame seguita anteriormente all'arresto nomofilattico del 2010 - risulterebbe supportato da argomentazioni non decisive alla luce delle enunciazioni contenute nella sentenza n. 8 del 2023 di questa Corte.

2.- Nel presente giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo dichiararsi l'inammissibilità e comunque la non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate.

2.1.- La difesa statale eccepisce, anzitutto, che le censure di illegittimità costituzionale investono non tanto il contenuto della disposizione in scrutinio, quanto l'interpretazione datane dal diritto vivente e segnatamente da una serie di pronunce di legittimità dalle quali il rimettente potrebbe discostarsi con adeguata motivazione.

Inoltre, l'Avvocatura ritiene che le questioni sollevate siano formulate genericamente. Sebbene la “quota onorari” di cui viene denunciata la mancata considerazione, da parte dell'art. 13 della legge n. 75 del 1970, ai fini del calcolo dell'indennità di anzianità, costituisca solo una delle componenti del «variegato genus delle indennità integrative e/o accessorie, riconosciute in attività ai dipendenti degli enti pubblici non economici», le censure del rimettente non investirebbero la nozione di retribuzione complessiva, comprensiva, cioè, di tutte le diverse indennità.

2.2.- Nel merito, la difesa dello Stato assume la non fondatezza della questione sollevata in riferimento all'art. 36 Cost., osservando che la nozione di «stipendio complessivamente in godimento» che l'art. 13 della legge n. 70 del 1975 pone a base del computo dell'indennità di anzianità costituisce una misura proporzionale al lavoro svolto e sufficiente al mantenimento dignitoso del lavoratore e della sua famiglia, a prescindere dai criteri di computo e dall'ammontare delle singole voci.

Sarebbe destituita di fondamento anche la censura con la quale è denunciato il vulnus all'art. 3 Cost. per la disparità di trattamento tra i professionisti legali dell'INAIL e i dirigenti dello stesso ente, non essendo le due categorie poste a confronto sottoposte alla medesima disciplina.

3.- Nel presente giudizio si è costituito anche l'INAIL, ricorrente nel processo principale, chiedendo dichiararsi l'inammissibilità e comunque la non fondatezza delle questioni.

3.1.- L'Istituto imputa, anzitutto, al giudice rimettente di non avere optato per l'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione in scrutinio, dallo stesso ritenuta plausibile, ma non percorribile in quanto in contrasto con il principio di diritto espresso dalle sezioni unite civili della Corte di cassazione nella ricordata sentenza n. 7158 del 2010.

A tal fine, la parte osserva che una questione di legittimità costituzionale può ritenersi ammissibile soltanto laddove una soluzione ermeneutica costituzionalmente compatibile risulti impossibile o comunque ardua da sostenere.



Le odierne censure sarebbero inammissibili anche perché il giudice *a quo* avrebbe ommesso ogni deduzione in ordine al profilo della provenienza da terzi delle somme spettanti agli avvocati degli enti pubblici non economici a titolo di onorari. L'esborso di tali spettanze è effettuato dalle parti soccombenti nelle cause in cui è parte l'ente parastatale e, per quanto riguarda l'INAIL, il relativo ammontare è attribuito al Fondo previsto dalla deliberazione del Commissario straordinario di tale istituto 25 settembre 2003, n. 788, recante il «Regolamento per la corresponsione dei compensi professionali degli avvocati», dal quale sono tratti gli importi da versare ai singoli avvocati. Per converso, l'indennità di anzianità è a totale carico dell'ente datore di lavoro.

L'INAIL ravvisa un ulteriore profilo di inammissibilità nell'avere il giudice *a quo* richiesto un intervento di questa Corte «di modifica» dell'art. 13 della legge n. 70 del 1975, in forza del quale il termine “stipendio”, ivi previsto come base di calcolo dell'indennità di anzianità, sia sostituito con quello di “retribuzione” complessivamente in godimento, comprensiva, quindi, degli emolumenti versati agli avvocati per onorari professionali, senza, tuttavia, considerare i compensi professionali agli stessi erogati mediante esborsi a carico dell'ente pubblico per le transazioni successive alle sentenze favorevoli o alla compensazione delle spese di lite, come stabilito dalla citata deliberazione dell'INAIL n. 788 del 2003.

L'intervento modificativo auspicato dal rimettente sarebbe inammissibile anche perché determinerebbe effetti che travalicano i limiti delle censure in scrutinio, in quanto coinvolgerebbe l'intero genus degli emolumenti integrativi o accessori riconosciuti in attività ai dipendenti degli enti pubblici non economici.

3.2.- Nel merito, l'INAIL argomenta la non fondatezza della questione sollevata in riferimento all'art. 36 Cost. richiamando la giurisprudenza costituzionale secondo la quale i criteri di sufficienza e di proporzionalità desumibili da tale precetto costituzionale sono inscindibilmente connessi, di modo che la relativa verifica esige una valutazione globale e di sintesi dell'intero assetto retributivo garantito al lavoratore, a prescindere dai criteri di computo dell'ammontare delle singole voci.

Ad avviso dell'Istituto, la nozione di stipendio complessivo in godimento - e non quella di retribuzione, comprensiva di elementi aggiuntivi e accessori -, sulla quale la disposizione in esame basa il calcolo dell'indennità di anzianità, da un lato, sarebbe coerente con il potere del legislatore di tenere conto delle esigenze di finanza pubblica e, dall'altro, non inciderebbe sulla sufficienza e sulla proporzionalità della retribuzione rispetto al lavoro svolto, dovendo la verifica di tali canoni investire il trattamento economico nella sua complessità e non le singole voci di cui si compone.

Quanto alla questione relativa alla dedotta violazione dell'art. 3 Cost., l'INAIL rileva l'assenza di adeguata motivazione a sostegno sia della censura di irragionevolezza e di irrazionalità della disposizione in scrutinio, sia della denunciata disparità di trattamento.

3.3.- Nell'imminenza dell'udienza pubblica l'INAIL ha depositato una memoria illustrativa con la quale ha confermato le conclusioni assunte nell'atto di costituzione, precisandole e corroborandole con ulteriori richiami giurisprudenziali.

4.- Si è costituito in giudizio anche L. V., resistente nel processo principale, chiedendo l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate.

4.1.- La parte, dopo aver dettagliatamente descritto i termini del giudizio principale e ricomposto il quadro normativo di riferimento, ha svolto diffuse argomentazioni a sostegno dell'ammissibilità delle questioni sollevate.

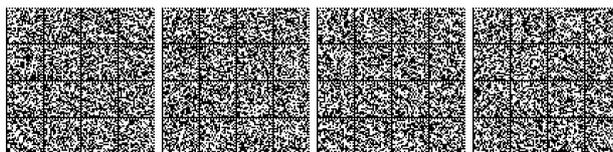
4.2.- Nel merito, la parte ripercorre, prestandovi adesione, le ragioni addotte nell'ordinanza di remessione a sostegno delle violazioni prospettate.

Quanto alla censura formulata in riferimento all'art. 36 Cost., L. V. ricorda come questa Corte abbia ricondotto le indennità di fine servizio nel «paradigma comune della retribuzione differita con concorrente funzione previdenziale», costituendo detti trattamenti «una componente del compenso conquistato “attraverso la prestazione dell'attività lavorativa e come frutto di essa” (sentenza n. 106 del 1996)» (vengono citate, in particolare, le sentenze n. 159 del 2019 e n. 130 del 2023).

Alla luce di tale inquadramento, la disciplina dei trattamenti di fine servizio, per essere rispettosa dei principi enunciati dall'art. 36 Cost., dovrebbe garantire la proporzionalità tra detti emolumenti e la retribuzione di carattere continuativo percepita dall'avente diritto in costanza di rapporto di lavoro.

L'esclusione della “quota onorari” dalla base di calcolo dell'indennità di anzianità sancita dall'interpretazione dell'art. 13 della legge n. 70 del 1975 invalsa nel diritto vivente, sarebbe, pertanto, «assolutamente incomprensibile».

Gli onorari - argomenta la parte - sono parte della retribuzione ordinariamente spettante agli avvocati dell'INAIL (viene richiamata la sentenza di questa Corte n. 33 del 2009) e costituiscono una componente del loro trattamento economico complessivo fissa nell'an e variabile soltanto nel quantum.



Il contrasto con l'art. 36 Cost. della esclusione degli stessi operata dal diritto vivente si manifesterebbe con particolare evidenza nel caso in scrutinio, nel quale la "quota onorari" spettante a L. V. rappresenta oltre il cinquanta per cento del totale della retribuzione dallo stesso percepita in costanza di rapporto.

Pertanto, prosegue la parte, la mancanza di proporzionalità tra retribuzione e trattamento di fine servizio risulterebbe, nella specie, palese, avuto riguardo alle precisazioni fornite da questa Corte nella sentenza n. 243 del 1993 nel dichiarare la illegittimità costituzionale della mancata inclusione dell'indennità integrativa speciale nel computo dei trattamenti di fine servizio.

La citata pronuncia - ricorda L. V. - ha rilevato che tale voce retributiva è divenuta nel tempo sempre più consistente, così che la sua esclusione dal computo dell'indennità di fine rapporto ha provocato effetti di depauperamento di tali trattamenti sempre più significativi.

La parte ha, quindi, ripercorso le motivazioni addotte dal giudice rimettente a sostegno delle censure di irragionevolezza e irrazionalità della disposizione in scrutinio e di disparità di trattamento, corroborandole con ulteriori argomenti di segno adesivo.

Viene, infine, evidenziato che l'interpretazione nomofilattica oggetto di censura ha anche determinato la lesione, in contrasto con gli artt. 3 e 36 Cost., della legittima aspettativa della parte resistente nel giudizio *a quo*, la quale è oggi chiamata a restituire all'INAIL una somma (euro 272.527,70), pari a circa il settanta per cento del trattamento di fine servizio originariamente percepito, a fronte della scelta, che anteriormente alla citata pronuncia della Corte di cassazione, n. 7158 del 2010, appariva la più vantaggiosa, di non esercitare l'opzione per il trattamento di fine rapporto.

4.3.- In vista dell'udienza pubblica, L. V. ha depositato una memoria illustrativa con la quale ha confermato le conclusioni assunte nell'atto di costituzione e ha replicato alle deduzioni svolte dalla difesa statale e dall'INAIL.

5.- Nel giudizio di legittimità costituzionale ha spiegato intervento adesivo la Federazione legali del parastato - FLEPAR.

5.1.- L'interveniente ha premesso di essere un'associazione federale senza fine di lucro a carattere sindacale il cui scopo è quello di tutelare la dignità, l'autonomia professionale, lo stato giuridico, nonché i diritti economici dei legali delle associazioni aderenti, di essere costantemente presente nello svolgimento delle trattative con l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e di aver sottoscritto diversi contratti collettivi nazionali.

A fondamento della propria legittimazione a intervenire, FLEPAR ha dedotto di essere titolare di un interesse, diverso da quello legato alla rappresentanza sindacale, «profondamente conformato» dalla disposizione in esame e inerente in modo diretto e immediato al rapporto dedotto nel giudizio principale.

A parere dell'associazione, le questioni in scrutinio involgerebbero la definizione dell'ambito riservato all'autonomia collettiva in materia di trattamento economico dei dipendenti degli enti pubblici non economici e, in particolare, la questione se, alla stregua dell'art. 13 della legge n. 70 del 1975, come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità, i contratti collettivi possano disciplinare la sola retribuzione di attività, ovvero se agli stessi sia demandata anche la regolamentazione del trattamento di fine servizio.

Dal che deriverebbe, a parere dell'associazione interveniente, che, per effetto di una eventuale decisione di accoglimento, gli accordi sindacali dalla stessa sottoscritti in attuazione dell'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 e dell'art. 9 del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90 (Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari), convertito, con modificazioni, nella legge 11 agosto 2014, n. 114, «concorrerebbero a determinare anche la retribuzione differita degli avvocati dipendenti degli enti del c.d. "parastato"».

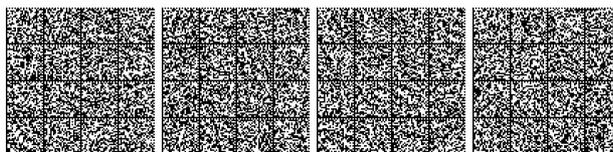
Inoltre, secondo FLEPAR, una pronuncia di accoglimento inciderebbe, al contempo, sulla contrattazione collettiva futura e, in particolare, sul modo in cui l'associazione interveniente, così come le altre organizzazioni sindacali, «dovranno modulare la propria attività per il tempo a venire».

5.2.- Nel merito, l'interveniente ha chiesto accogliersi le questioni di legittimità costituzionale sollevate, svolgendo articolate argomentazioni sostanzialmente sovrapponibili, dal punto di vista contenutistico, a quelle sviluppate dalla parte resistente nel giudizio *a quo*.

5.3.- Tali deduzioni sono state ulteriormente precisate mediante la memoria illustrativa depositata nell'imminenza dell'udienza pubblica.

6.- In ultimo, il 20 luglio 2023 l'Associazione nazionale avvocati e procuratori Inps - FLEPAR INPS ha depositato un'opinione scritta quale *amicus curiae* di segno adesivo alle censure svolte dal giudice rimettente.

6.1.- L'associazione ha premesso di aderire alla Confederazione di dirigenti della Repubblica - CODIRP, che rappresenta i dirigenti delle funzioni centrali, dell'Area di istruzione e ricerca e della sanità, di non perseguire fini di lucro e di avere carattere apolitico e sindacale.



L'amicus curiae ha fatto, inoltre, rilevare che tra gli scopi istituzionali consacrati nel proprio statuto vi è quello di tutelare e garantire il carattere, le prerogative e le funzioni professionali dell'avvocatura istituzionale, nonché di salvaguardare gli interessi morali ed economici degli avvocati dell'INPS.

6.2.- L'associazione ha, quindi, svolto argomentazioni a sostegno sia dell'ammissibilità sia della fondatezza delle sollevate questioni di legittimità costituzionale, soffermandosi, in particolare, sulla natura di retribuzione differita dell'indennità di anzianità di cui al censurato art. 13 della legge n. 70 del 1975 e sulla contrarietà al principio di proporzionalità ex art. 36 Cost. e irragionevolezza della mancata inclusione della "quota onorari" nel calcolo di tale trattamento.

6.3.- L'opinione è stata ammessa con decreto del Presidente della Corte del 27 dicembre 2023.

Considerato in diritto

1.- Il Tribunale di Roma, in funzione di giudice del lavoro, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 13 della legge n. 70 del 1975 - nell'interpretazione datane dalla giurisprudenza di legittimità, costituente diritto vivente -, nella parte in cui non consente che la quota delle competenze e degli onorari giudizialmente liquidati in favore degli enti pubblici non economici, attribuita dall'art. 26, quarto comma, della stessa legge agli appartenenti al ruolo professionale legale da essi dipendenti, sia computata, neanche in parte, nel calcolo dell'indennità di anzianità a costoro spettante.

Alla stregua del principio di diritto enunciato dalla sentenza delle sezioni unite civili della Corte di cassazione n. 7158 del 2010, infatti, la nozione di retribuzione che la disposizione in scrutinio pone a base del computo della suddetta indennità coincide con il solo stipendio tabellare e la sua integrazione mediante scatti di anzianità o componenti retributive similari, con esclusione di ogni altro emolumento accessorio, e non è derogabile dalla fonte regolamentare, né dall'autonomia collettiva.

1.1.- A giudizio del rimettente, così restrittivamente interpretata, la previsione censurata presenta, anzitutto, un difetto di ragionevolezza e di razionalità, in contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto pone una disciplina irragionevolmente formalistica e non modificabile dalla contrattazione collettiva, nonostante la stessa legge n. 70 del 1975 riservi proprio alla fonte negoziale la regolamentazione del trattamento economico di attività.

1.2.- L'interpretazione dell'art. 13 della legge n. 70 del 1975 cristallizzata dal diritto vivente realizzerebbe, altresì, una ingiustificata disparità di trattamento tra la posizione del dipendente di un ente pubblico non economico - nella specie l'INAIL - appartenente al ruolo professionale legale e quella di un altro dipendente dello stesso ente di livello superiore, come un dirigente, il quale, pur godendo di una retribuzione pari a quella riconosciuta al primo, percepisce un'indennità di anzianità più elevata, soltanto perché, non svolgendo funzioni legali, non riceve una quota delle competenze di cui all'art. 26 della legge citata e «tutto il suo trattamento economico consiste in stipendio e scatti».

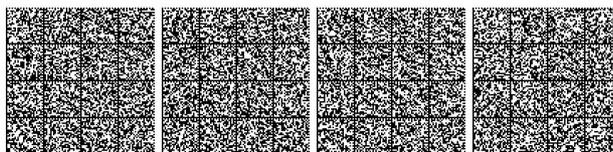
1.3.- La disciplina censurata, come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità, confliggerebbe, infine, con l'art. 36 Cost., in quanto escluderebbe «ogni ragionevole proporzione» tra l'indennità di anzianità spettante al dipendente parastatale appartenente al ruolo professionale legale e il trattamento economico di attività dallo stesso percepito nel corso e al termine della sua carriera.

2.- Preliminarmente, va ribadita la inammissibilità dell'intervento ad adiuvandum spiegato da FLEPAR, per le ragioni illustrate nell'ordinanza di cui è stata data lettura in udienza, allegata alla presente pronuncia.

3.- Ancora in via preliminare, deve escludersi la fondatezza delle eccezioni di inammissibilità formulate, in termini pressoché coincidenti, dal Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto in giudizio per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, e dall'INAIL, ricorrente nel giudizio principale costituitasi nel processo costituzionale.

3.1.- La difesa statale e l'INAIL rilevano, in primo luogo, che le censure di illegittimità costituzionale non investono il contenuto della disposizione in scrutinio, ma l'interpretazione datane dal diritto vivente, dalla quale, tuttavia, il giudice rimettente avrebbe potuto discostarsi con adeguata motivazione.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in presenza di uno stabile approdo ermeneutico della giurisprudenza di legittimità, il giudice *a quo*, pur essendo libero di non uniformarsi e di proporre una sua diversa ricostruzione (sentenza n. 95 del 2020), ha, in alternativa, la facoltà di assumere l'interpretazione censurata in termini di diritto vivente e di richiederne, su tale presupposto, il controllo di compatibilità con i parametri costituzionali (sentenza n. 243 del 2022), senza che gli si possa imputare di non aver seguito una diversa interpretazione, più aderente ai parametri stessi (sentenza n. 180 del 2021), poiché la norma vive ormai nell'ordinamento in modo così radicato che è



difficilmente ipotizzabile una modifica del sistema senza l'intervento del legislatore o di questa Corte (sentenze n. 141 del 2019 e n. 191 del 2016).

Nel caso di specie, l'esistenza di un diritto vivente è da ritenersi incontestabile - posto che il significato della disposizione qui censurato è stato indicato dalle sezioni unite civili della Corte di cassazione mediante un'interpretazione poi stabilizzatasi nella giurisprudenza di legittimità -, così che del tutto plausibilmente il rimettente ha ritenuto inutile proporre una diversa esegesi con esso incompatibile.

3.2.- Non è fondata neppure l'eccezione con la quale l'Avvocatura generale dello Stato e l'INAIL imputano al giudice *a quo* di avere comunque prospettato una soluzione ermeneutica diversa da quella nomofilattica, senza, tuttavia, farla propria, ma chiedendo a questa Corte, alternativamente, di avallarla attraverso una pronuncia di rigetto ovvero di dichiarare l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata, ove interpretata secondo il diritto vivente.

Il rimettente mostra, al contrario, di condividere, «sul piano delle tecniche dell'esegesi ordinaria», la ricostruzione assurda a diritto vivente, ritenendola sorretta da «solide e non superabili basi testuali e sistemiche», e tuttavia dubita che il significato dalla stessa attribuito alla previsione in scrutinio sia compatibile con i precetti costituzionali evocati.

3.3.- Non merita accoglimento neanche il rilievo di inammissibilità a sostegno del quale il Presidente del Consiglio dei ministri e l'INAIL deducono che il giudice *a quo* non avrebbe considerato che l'emolumento di cui auspica l'inclusione nella base di calcolo dell'indennità di anzianità costituisce soltanto una delle componenti del «variegato genus delle indennità integrative e/o accessorie, riconosciute in attività ai dipendenti degli enti pubblici non economici».

La limitazione della richiesta additiva agli onorari ex art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 risulta, invece, coerente con il *thema decidendum* del giudizio principale, in cui oggetto di discussione è la mancata considerazione di tale specifica componente retributiva ai fini del computo dell'indennità di anzianità liquidata ad un dipendente del ruolo professionale legale dell'INAIL collocato a riposo.

3.4.- Deve essere, ancora, disattesa l'eccezione con la quale l'INAIL contesta l'incompletezza del petitum additivo, sul rilievo che nella integrazione normativa auspicata dal rimettente non sarebbero compresi i compensi professionali per le transazioni successive alle sentenze favorevoli o alla compensazione delle spese di lite previsti dalla richiamata deliberazione del Commissario straordinario dell'INAIL n. 788 del 2003.

La circostanza che nell'atto di promovimento la «quota onorari» sia stata individuata mediante il riferimento al solo art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 non implica che il giudice *a quo* abbia limitato il richiesto intervento additivo alle sole competenze e agli onorari liquidati giudizialmente in favore dell'ente ivi contemplati, senza implicitamente considerare anche le successive modifiche normative che hanno ampliato l'emolumento in esame, aggiungendovi le competenze legate alle cause nelle quali l'amministrazione non sia rimasta soccombente e che siano definite con compensazione o transatte senza spese a carico della controparte.

3.5.- Da ultimo, contrariamente a quanto sostenuto dall'INAIL, il mancato sviluppo, nell'ordinanza di rimessione, di specifiche deduzioni sulla provenienza da terzi delle competenze e degli onorari di cui si tratta, investendo un aspetto di rilevanza non decisiva ai fini dell'inquadramento dell'indennità di anzianità ex art. 13 della legge n. 70 del 1975, non si traduce in un deficit motivazionale tale da comportare l'inammissibilità delle questioni sollevate.

4.- Passando all'esame del merito, allo scrutinio delle questioni di legittimità costituzionale è opportuno premettere la ricostruzione del quadro normativo e giurisprudenziale in cui si iscrive la disciplina oggetto di censura.

4.1.- La legge n. 70 del 1975 detta una riforma organica dell'ordinamento degli enti pubblici non economici, cosiddetti parastatali, ridefinendo, tra l'altro, gli ambiti della disciplina del personale rispettivamente riservati alla legge, alla contrattazione collettiva ed ai regolamenti dei singoli enti.

4.1.1.- Per quanto riguarda il trattamento di fine servizio, le previsioni che la legge n. 70 del 1975 dedica all'indennità di anzianità per i dipendenti del parastato sono compendiate nell'art. 13, qui in scrutinio, mentre alla fonte regolamentare è rimessa la definizione di soli aspetti marginali e, in particolare, del riscatto di anni di servizio ai fini del computo dell'emolumento.

Il richiamato articolo, al primo comma, prevede che l'indennità di anzianità, che è a totale carico dell'ente pubblico non economico, spetta al personale da questo dipendente - nel quale vanno inclusi, ai sensi del terzo comma dello stesso articolo, anche i dipendenti a contratto e, proporzionalmente alla durata del servizio, il personale straordinario assunto temporaneamente per le esigenze di carattere eccezionale indicate all'art. 6 della medesima legge - «[a]ll'atto della cessazione dal servizio».

Lo stesso terzo comma dispone, inoltre, che l'indennità è determinata in misura «pari a tanti dodicesimi dello stipendio annuo complessivo in godimento, qualunque sia il numero di mensilità in cui esso è ripartito, quanti sono gli anni di servizio prestato», per tale intendendosi, ai sensi del comma successivo, «quello effettivamente prestato senza interruzione presso l'ente di appartenenza, nonché i periodi la cui valutazione ai fini stessi è ammessa esplicita-



mente dalle leggi vigenti, nonché i periodi di cui il regolamento del singolo ente ammetta il riscatto a carico totale del dipendente».

4.1.2.- Tale indennità compete al personale degli enti pubblici non economici non soggetti, *ratione temporis*, alla riforma del pubblico impiego avviata con il decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29 (Razionalizzazione dell'organizzazione delle Amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'articolo 2 della legge 23 ottobre 1992, n. 421) e, segnatamente, ai dipendenti, già occupati alla data del 31 dicembre 1995, che non abbiano optato per la trasformazione della suddetta indennità nel trattamento di fine rapporto proprio dei lavoratori del settore privato, esercitando la facoltà loro riconosciuta dall'art. 59, comma 56, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica).

L'indennità di anzianità, al pari dell'indennità di buonuscita per i dipendenti civili e militari dello Stato disciplinata dal d.P.R. n. 1032 del 1973, e l'indennità premio di servizio per i dipendenti degli enti locali di cui alla legge n. 152 del 1968, si iscrive, pertanto, nel novero dei trattamenti di fine servizio per i dipendenti pubblici - come il resistente nel giudizio principale - soggetti alla disciplina, di matrice pubblicistica, anteriore alla privatizzazione del pubblico impiego.

4.2.- Anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 70 del 1975, il trattamento di fine servizio per i dipendenti del parastato era disciplinato dai regolamenti dei singoli enti.

Per quanto concerne l'INAIL, il regolamento per il trattamento di previdenza e di quiescenza del personale a rapporto d'impiego, approvato con d.m. 30 maggio 1969, all'art. 31, primo comma, prevedeva che «[a]ll'impiegato che cessa dal servizio con diritto alla pensione è corrisposta in aggiunta alla pensione, a carico dell'Istituto, una indennità di buonuscita di importo pari a tanti dodicesimi dell'ultima retribuzione annua spettante per quanti sono gli anni di servizio utile ai fini del trattamento di quiescenza».

La nozione di retribuzione rilevante ai fini del calcolo della buonuscita era definita dall'art. 5 nei seguenti termini: «[a]gli effetti del presente Regolamento si intende per "retribuzione" la somma delle seguenti competenze: - stipendio lordo calcolato per 15 mensilità annue; - eventuali assegni personali pensionabili, nonché altre eventuali competenze di carattere fisso e continuativo che siano riconosciuti utili ai fini del trattamento di previdenza e di quiescenza con delibera del Consiglio di amministrazione da assoggettarsi all'approvazione del Ministero del lavoro e della previdenza sociale di concerto con quello del tesoro».

4.3.- In tale cornice normativa la giurisprudenza amministrativa, alla quale, all'epoca, era devoluta la giurisdizione in materia di pubblico impiego - in seguito attribuita al giudice ordinario - affermava che le somme corrisposte ai legali dipendenti dell'INAIL «a titolo di riparto del fondo competenze di procuratore ed onorari di avvocato» dovessero essere considerate nella base di calcolo dell'indennità di buonuscita (Consiglio di Stato, sezione sesta, decisione 5 giugno 1979, n. 433).

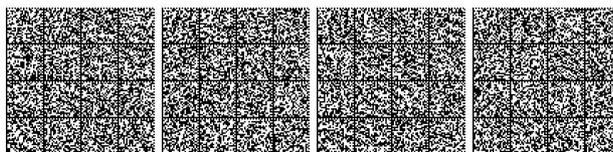
4.3.1.- Dopo la riforma del parastato, i giudici amministrativi, riconoscendo alla nozione di «stipendio annuo complessivo in godimento» recepita dall'art. 13 della legge n. 70 del 1975 una significativa ampiezza contenutistica, hanno continuato ad includere la cosiddetta "quota onorari" di cui all'art. 26, quarto comma, della stessa legge nella base di calcolo dell'indennità di anzianità.

Si osservava che gli onorari e le competenze liquidate giudizialmente in favore dell'ente costituissero una componente ordinaria della retribuzione dei legali degli enti pubblici avente «la sua ragion d'essere nella particolare posizione funzionale dei dipendenti in questione, caratterizzata dalla duplice qualità di impiegato pubblico e di professionista legale, sottoposta in quanto tale ad uno statuto generale» (Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, sezione prima, sentenza 19 febbraio 1986, n. 234).

La giurisprudenza amministrativa intravedeva nella "quota onorari" «la funzione di vero e proprio corrispettivo di prestazioni lavorative e [il] carattere di fissità e continuità» (Consiglio di Stato, sezione sesta, decisione 9 marzo 2000, n. 1267) e, quindi, in definitiva, una integrazione dello stipendio (Consiglio di Stato, sezione sesta, decisioni 12 maggio 1986, n. 379; 23 febbraio 1982, n. 78).

4.4.- Le prime decisioni di legittimità registratesi successivamente alla devoluzione al giudice ordinario della cognizione delle controversie sul pubblico impiego, in continuità con la precedente giurisprudenza amministrativa, hanno affermato che nella base di calcolo dell'indennità di anzianità devono essere considerate, oltre allo stipendio in senso stretto, tutte le voci retributive fisse e continuative e, dunque, per quanto concerne gli appartenenti al ruolo professionale legale, anche le competenze di cui all'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975.

Tale orientamento muoveva dalla premessa secondo cui l'indennità di anzianità ha natura retributiva, e non previdenziale, ed esibisce una marcata affinità con l'omonimo istituto privatistico disciplinato dagli artt. 2120 e 2121 cod.



civ., nella versione anteriore alle modifiche apportate dalla legge 29 maggio 1982, n. 297 (Disciplina del trattamento di fine rapporto e norme in materia pensionistica).

Secondo i giudici di legittimità, con l'istituto privatistico l'indennità ex art. 13 della legge n. 70 del 1975 condivideva anche la base di calcolo, coincidente con la nozione onnicomprensiva di retribuzione, accolta dalla giurisprudenza, inclusiva di tutti gli assegni a carattere fisso e continuativo.

In tale ampia nozione di retribuzione utile al calcolo del trattamento di fine servizio venivano incluse anche le componenti retributive correlate alla professionalità del lavoratore, non rilevando l'eventuale non definitività dell'attribuzione patrimoniale. In sintesi, ne era esclusa soltanto la retribuzione contingente, caratterizzata, cioè, dalla occasionalità, dalla transitorietà o saltuarietà (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenze 23 aprile 2007, n. 9551; 13 aprile 2007, n. 8923; 28 marzo 2007, n. 7596 e 20 marzo 2007, n. 6633).

4.4.1.- Successivamente, all'interno della sezione lavoro della Corte di cassazione si è delineato un orientamento di segno contrario.

Le pronunce espressive di tale nuovo orientamento sottolineavano che la legge n. 70 del 1975, da un lato, aveva demandato alla contrattazione collettiva la disciplina del trattamento economico di attività, imponendo a ciascun ente di modificare i regolamenti organici vigenti in conformità alle proprie disposizioni entro sei mesi dall'approvazione degli accordi sindacali e vietando, all'art. 26, l'introduzione, in sede di contrattazione collettiva, di emolumenti accessori o integrativi; dall'altro, per quanto concerne il trattamento di quiescenza, aveva dettato essa stessa, all'art. 13, la disciplina applicabile. In tal modo essa aveva determinato l'abolizione delle diverse deliberazioni dei consigli di amministrazione dei singoli enti, posto che la perdurante operatività dei trattamenti ivi previsti si sarebbe posta «in insanabile contrasto con la lettera e la finalità della legge di razionalizzazione ed omogeneizzazione, pena, contrariamente opinando, la completa inutilità della legge medesima» (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenza 9 maggio 2008, n. 11603; in senso conforme, sentenze 14 luglio 2008, n. 19299; 10 luglio 2008, n. 19014; 7 luglio 2008, n. 18587; 9 maggio 2008, n. 11604 e 7 aprile 2008, n. 8984).

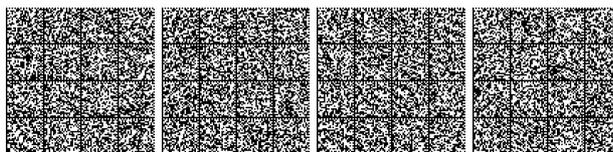
In aggiunta, con specifico riferimento al trattamento di fine servizio, le pronunce in esame ritenevano che la nozione di «stipendio annuo complessivo in godimento», che l'art. 13 della legge n. 70 del 1975 assume a parametro di calcolo di tale prestazione, includesse soltanto la retribuzione base, o paga tabellare, oltre al trattamento riferito all'anzianità acquisita - come reso evidente dall'uso del termine «complessivo» - con esclusione di ogni altra indennità o emolumento.

4.5.- Il contrasto interpretativo è stato composto dalle Sezioni unite civili con la sentenza n. 7158 del 2010, la quale, aderendo al secondo degli orientamenti di cui si è dato conto, ha enunciato il principio di diritto secondo il quale l'art. 13 della legge n. 70 del 1975 di riordinamento degli enti pubblici non economici e del rapporto di lavoro del relativo personale detta una disciplina del trattamento di quiescenza o di fine rapporto - rimasta in vigore, pur dopo la contrattualizzazione dei rapporti di pubblico impiego, per i dipendenti in servizio alla data del 31 dicembre 1995 che non abbiano optato per il trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 cod. civ. - non derogabile, neanche in senso più favorevole ai dipendenti, costituita dalla previsione di un'indennità di anzianità pari a tanti dodicesimi dello stipendio annuo in godimento quanti sono gli anni di servizio prestato. Rimane rimessa all'autonomia regolamentare dei singoli enti solo l'eventuale disciplina della facoltà, per il dipendente, di riscattare, a totale suo carico, periodi diversi da quelli di effettivo servizio. Il riferimento, quale base di calcolo, allo stipendio complessivo annuo - hanno, inoltre, chiarito le sezioni unite della Corte di cassazione - ha valenza tecnico-giuridica, sicché deve ritenersi esclusa la computabilità di voci retributive diverse dallo stipendio tabellare e dalla sua integrazione mediante scatti di anzianità o componenti retributive similari e devono ritenersi abrogate o illegittime, e comunque non applicabili, le disposizioni di regolamenti dei singoli enti che prevedano, ai fini del trattamento di quiescenza, il computo delle competenze a carattere fisso e continuativo.

4.5.1.- La giurisprudenza successiva ha dato continuità a tali enunciazioni (Corte di cassazione, sezione sesta, sottosezione lavoro, ordinanza 25 febbraio 2011, n. 4749 e sezione lavoro, ordinanza 3 marzo 2020, n. 5892), precisando coerentemente che, nella base di calcolo dell'indennità di anzianità degli appartenenti al ruolo professionale degli enti pubblici non economici, non deve essere inclusa la quota degli onorari e delle competenze agli stessi spettante ai sensi dell'art. 26 della legge n. 70 del 1975 (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenza 9 marzo 2012, n. 3775).

5.- Tutto ciò premesso, nel merito, la questione di legittimità costituzionale sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., sotto i diversi profili dedotti, non è fondata.

5.1.- Deve, anzitutto, escludersi che la nozione di stipendio assunta dalla disposizione in esame a parametro di calcolo dell'indennità di anzianità così come ricostruita dalla giurisprudenza di legittimità, continuando ad ancorare la determinazione dell'indennità di anzianità «ad un dato formale del 1975», senza che su di essa possa incidere la con-



trattazione collettiva, alla quale, tuttavia, nell'attuale contesto la stessa legge attribuisce «il dominio [...] sugli assetti dei trattamenti economici», riveli una intrinseca irrazionalità.

Il concetto di stipendio utile alla determinazione dell'indennità di anzianità indicato dal diritto vivente è coerente con il contenuto precettivo e con la *ratio* della disposizione in scrutinio e concorda con la logica di fondo della legge n. 70 del 1975 e, più in generale, dell'ordinamento del pubblico impiego non contrattualizzato in cui essa si iscrive.

Parimenti rispondente alle linee sistematiche di tali discipline è l'affermazione di principio secondo la quale la regola espressa dall'art. 13 della legge n. 70 del 1975 non può essere derogata dalla fonte regolamentare, né dall'autonomia collettiva.

5.1.1.- Occorre considerare che, come risulta dalla relazione illustrativa della proposta di legge, presentata alla Camera dei deputati il 24 giugno 1972, la riforma del parastato si prefiggeva di «mettere ordine» in un settore caratterizzato da un elevatissimo numero di enti proliferati per effetto di una legislazione episodica e frammentaria, sopprimendo gli enti superflui o che avevano esaurito la loro funzione, unificando quelli che svolgevano in modo non coordinato le stesse funzioni e ristrutturando gli enti che dovevano adeguare l'organizzazione e il personale alle nuove funzioni.

Riguardo agli enti conservati dal riassetto, il legislatore intendeva ricondurre a principi unitari l'ordinamento del personale da essi dipendente, definendone lo stato giuridico e previdenziale e uniformandone il trattamento retributivo.

A tal fine, la legge n. 70 del 1975 ha ripartito la disciplina del personale tra la fonte legale, la contrattazione collettiva e i regolamenti dei singoli enti, riconoscendo alla prima un ruolo primario - come reso evidente dal tenore dall'art. 1, primo comma, a mente del quale «[l]o stato giuridico e il trattamento economico d'attività e di fine servizio del personale dipendente dagli enti pubblici individuati ai sensi dei seguenti commi sono regolati in conformità della presente legge» - e lasciando alla fonte regolamentare uno spazio soltanto residuale.

Agli accordi sindacali l'art. 26, primo comma, della legge n. 70 del 1975 ha, invece, demandato la regolamentazione del trattamento economico di attività, cui si aggiunge lo stato giuridico per la parte non prevista dalla stessa legge e non affidata ai regolamenti organici degli enti.

5.1.2.- Per quanto riguarda il trattamento di quiescenza, la disciplina dell'indennità di anzianità, come ricordato, è quasi integralmente compendiata nell'art. 13 della legge n. 70 del 1975, posto che alla fonte regolamentare è rimessa la definizione di soli aspetti marginali - e, in particolare, del riscatto degli anni di servizio ai fini del computo del trattamento -, mentre non viene riconosciuta alcuna competenza alla contrattazione collettiva.

Tale scelta legislativa si iscrive coerentemente nella cornice che ha fatto da sfondo alla riforma del 1975, nella quale il processo legislativo che avrebbe condotto alla privatizzazione del pubblico impiego era appena iniziato e, come confermato dalla ricordata relazione illustrativa della proposta di legge, ancora radicata era la concezione pubblicistica del rapporto di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni.

La predeterminazione legale delle modalità di calcolo del trattamento di quiescenza risponde ad esigenze di controllo e di prevedibilità della spesa pubblica, tenuto anche conto che l'indennità di anzianità per i dipendenti del parastato, a differenza degli omologhi emolumenti riconosciuti ai dipendenti delle amministrazioni dello Stato e degli enti territoriali, è a totale carico dell'ente datore di lavoro.

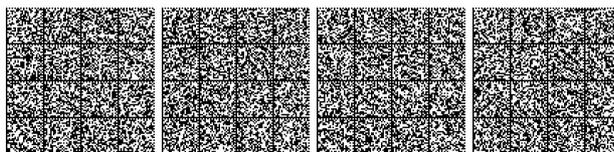
5.2.- Ciò posto, la qualificazione giuridica cristallizzatasi nel diritto vivente oggetto di censura valorizza congruamente le specificità connotative del termine «stipendio» impiegato nell'art. 13 della legge n. 70 del 1975, il quale non può essere considerato come sinonimo di retribuzione, ma deve essere inteso nella sua specifica valenza assunta nel contesto della legge di riforma del parastato e, più in generale, nella disciplina del pubblico impiego.

Nonostante il rinvio all'autonomia collettiva, la legge n. 70 del 1975, nella prospettiva di rendere omogenee le condizioni economiche dei dipendenti di tutti gli enti interessati dal riordino, delinea essa stessa i tratti essenziali della struttura della retribuzione.

Anzitutto, l'art. 17, primo comma, stabilendo che «[n]ell'ambito di ciascuna qualifica sono previste, oltre ai normali scatti di anzianità, una o più classi di stipendio che vengono raggiunte, in base all'anzianità effettiva di servizio, dai dipendenti che non abbiano subito alcuna delle sanzioni disciplinari di cui all'articolo 11», enuclea una specifica nozione di stipendio, configurandola come una posta retributiva fissa commisurata alla qualifica del dipendente e alla classe dallo stesso raggiunta in base all'anzianità effettiva di servizio e maggiorata degli scatti di anzianità.

L'art. 26, secondo comma, prescrive, poi, che la disciplina collettiva del trattamento economico si uniformi a «norme di chiarezza in modo che ai dipendenti degli enti sia assicurata parità di trattamento economico e parità di qualifica indipendentemente dall'amministrazione di appartenenza e in modo da essere finalizzato al perseguimento di una progressiva perequazione delle condizioni giuridiche ed economiche di tutti i dipendenti pubblici».

Al medesimo obiettivo di chiarezza, oltre che di prevedibilità della spesa per il personale, risponde anche il successivo terzo comma, il quale vieta l'attribuzione di «trattamenti economici accessori ovvero trattamenti integrativi relativi



a singoli enti o di categorie di enti», facendo salve le quote di aggiunta di famiglia e l'indennità integrativa speciale «nella misura e con le forme vigenti per il personale civile dello Stato».

Un'ulteriore eccezione al divieto di riconoscimento di emolumenti accessori si rinviene nel quarto comma del medesimo art. 26, ora in esame, il quale riconosce ai dipendenti appartenenti al ruolo professionale legale una quota degli onorari e delle competenze liquidate giudizialmente in favore dell'ente, demandandone la determinazione all'autonomia collettiva.

5.3.- La nozione di stipendio utile ai fini dell'indennità di anzianità elaborata dal diritto vivente collima anche con le esigenze di uniformità e di razionalizzazione che permeano le previsioni che detta legge dedica al trattamento di quiescenza.

Essa si concilia, in primo luogo, con la tecnica di computo dell'indennità di anzianità configurata dall'art. 13 della legge n. 70 del 1975.

Il trattamento di fine servizio dei dipendenti del parastato, a differenza della buonuscita dei dipendenti civili e militari dello Stato e dell'indennità premio di servizio per il personale degli enti locali, non si basa su una contribuzione del lavoratore e dell'ente datore di lavoro, né sulla sommatoria delle quote di retribuzione annuale e sul loro accantonamento in senso tecnico - come quello che si rinviene nel trattamento di fine rapporto ex art. 2120 cod. civ. -, ma sulla moltiplicazione tra l'importo dello stipendio complessivo, incrementato, cioè, degli scatti di anzianità e degli emolumenti ad essi similari, in godimento al momento della cessazione dall'impiego e il numero degli anni di servizio prestato.

Tale sistema di calcolo, essendo ancorato, a vantaggio del lavoratore, allo stipendio dell'ultimo anno di servizio («[a]ll'atto della cessazione dal servizio»), non è compatibile con il conteggio di componenti retributive variabili, posto che tali emolumenti, nell'annualità assunta a parametro, non necessariamente potrebbero essere stati percepiti dall'interessato.

5.4.- Il carattere tassativo che il diritto vivente attribuisce alla base parametrica dell'indennità di anzianità per i dipendenti del parastato trova, inoltre, riscontro in altre discipline sui trattamenti di fine servizio anteriori alla privatizzazione del pubblico impiego.

In particolare, a mente dell'art. 38 del d.P.R. n. 1032 del 1973, la base contributiva di calcolo della indennità di buonuscita per i dipendenti statali è costituita «dall'80 per cento dello stipendio, paga o retribuzione annui, considerati al lordo, di cui alle leggi concernenti il trattamento economico del personale iscritto al Fondo», nonché da una serie di assegni nominativamente individuati.

A norma dell'art. 11, quinto comma, della legge n. 152 del 1968, l'indennità premio di servizio per il personale degli enti locali va ragguagliata allo «stipendio o salario comprensivo degli aumenti periodici, della tredicesima mensilità e del valore degli assegni in natura, spettanti per legge o regolamento e formanti parte integrante ed essenziale dello stipendio stesso».

5.4.1.- Gli elementi che, alla stregua della disciplina positiva, accomunano i trattamenti di fine servizio sopra indicati all'indennità di anzianità vanno, dunque, individuati nella predeterminazione legale e nella tassatività delle componenti retributive utili al loro calcolo.

A tale riguardo, la giurisprudenza amministrativa afferma costantemente che «[p]er stabilire l'idoneità di un certo compenso a far parte della base contributiva dell'indennità di buonuscita non rileva il carattere sostanziale dello stesso (ossia se abbia o meno natura retributiva), ma esclusivamente il dato formale: vale a dire il regime impresso dalla legge a ciascun emolumento» (Consiglio di Stato, sezione sesta, sentenza 17 maggio 2017, n. 2335; nello stesso senso, *ex multis*, Consiglio di Stato, sezione sesta, sentenza 20 dicembre 2011, n. 6736; TAR Lazio, sezione prima-*quater*, sentenza 7 aprile 2008, n. 2880).

In consonanza con tali enunciazioni, la giurisprudenza di legittimità ha, a propria volta, osservato che «la determinazione della cosiddetta retribuzione-parametro, da porre a base del calcolo di istituti di retribuzione indiretta o differita, è ricavabile esclusivamente dalla specifica disciplina di volta in volta dettata per questi ultimi», disciplina da ritenersi «esaustiva, non concorrente ed incompatibile con deroghe provenienti dalla privata autonomia, in quanto espressione di un regime pubblicistico, improntato alla cura di interessi generali, che si correlano all'onere sopportato dalla finanza pubblica» (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenza 23 agosto 2004, n. 16582; in senso conforme, sentenze, sezione lavoro, 21 gennaio 2014, n. 1156 e sezioni unite civili, 1° aprile 1993, n. 3888).

Né va sottaciuto che la giurisprudenza di legittimità in tema di indennità premio di servizio per i dipendenti degli enti locali, ha chiarito che la retribuzione contributiva alla quale si commisura tale trattamento è costituita dai soli emolumenti testualmente considerati dall'art. 11, quinto comma, della legge n. 152 del 1968, la cui elencazione ha carattere tassativo, dovendosi interpretare la dizione «stipendio o salario» in senso restrittivo, alla luce dell'espressa



menzione, come componenti di tale voce, degli aumenti periodici di anzianità, della tredicesima mensilità e del valore degli assegni in natura (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenza 8 maggio 2017, n. 11156).

5.5.- È, inoltre, significativo come la scelta della riforma del parastato di riservare alla legge la configurazione del trattamento di fine servizio abbia resistito alla stessa contrattualizzazione del pubblico impiego avviata dal d.lgs. n. 29 del 1993.

L'art. 2, commi 5 e 7, della legge 8 agosto 1995, n. 335 (Riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare) ha, infatti, previsto che, per i dipendenti assunti dal 1° gennaio 1996, i trattamenti di fine servizio, comunque denominati, sarebbero stati regolati in base a quanto previsto dall'art. 2120 cod. civ., in materia di trattamento di fine rapporto, mentre per i dipendenti già occupati alla data del 31 dicembre 1995 - termine poi prorogato al 31 dicembre 2000 dall'art. 1, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 2 marzo 2001 (Trattamento di fine rapporto e istituzione dei fondi dei pubblici dipendenti) - erano rimesse alla contrattazione collettiva nazionale le sole modalità per l'applicazione della disciplina, di fonte legislativa, del trattamento in materia di fine rapporto.

In realtà, l'art. 4 dell'Accordo quadro nazionale in materia di trattamento di fine rapporto e di previdenza complementare per i dipendenti pubblici del 29 luglio 1999 - recepito dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 20 dicembre 1999 (Trattamento di fine rapporto e istituzione dei fondi pensione dei pubblici dipendenti) -, al comma 1, ha disposto che «[i]l TFR si calcola applicando i criteri previsti dall'art. 2120 del codice civile sulle seguenti voci della retribuzione: a) l'intero stipendio tabellare; b) l'intera indennità integrativa speciale; c) la retribuzione individuale di anzianità; d) la tredicesima mensilità; e) gli altri emolumenti considerati utili ai fini del calcolo dell'indennità di fine servizio comunque denominata ai sensi della preesistente normativa» e, al comma 2, ha previsto che «[u]lteriori voci retributive potranno essere considerate nella contrattazione di comparto, garantendo per la finanza pubblica, con riferimento ai settori interessati, i complessivi andamenti programmati sia della spesa corrente, sia delle condizioni di bilancio degli enti gestori delle relative forme previdenziali».

Una disciplina organica sul trattamento di fine rapporto non è, però, fino a questo momento intervenuta, tanto che l'art. 69 del d.lgs. n. 165 del 2001 ha riprodotto il contenuto del citato art. 72 del d.lgs. n. 29 del 1993.

Sulla scorta di tali previsioni, la giurisprudenza di legittimità ha evidenziato che, per il trattamento di fine rapporto ex art. 2120 cod. civ., deve aversi riguardo non agli artt. 2 e 45 del d.lgs. n. 165 del 2001, che demandano alla contrattazione collettiva la disciplina sulla retribuzione del lavoro pubblico contrattualizzato, ma, appunto, all'art. 69, il quale per il trattamento di fine rapporto mantiene ferma la disciplina vigente in attesa di un intervento di sistema, e quindi organico, da parte dell'autonomia contrattuale (Corte di cassazione, sentenza n. 5892 del 2020).

La Corte di cassazione ha anche precisato che, in attesa di tale intervento, la disciplina legislativa in vigore rimane non derogabile, neanche dalla fonte collettiva, nel senso che i contratti collettivi non possono prevedere con disposizioni isolate e frammentarie singole voci retributive da computare nella base di calcolo del trattamento di fine rapporto e, ove ciò accada, la disposizione negoziale deve essere disapplicata.

5.6.- In ogni caso, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice rimettente, l'opzione interpretativa sottesa alla disposizione censurata non si espone a rilievi di anacronismo soltanto perché, in un contesto ormai ispirato al paradigma privatistico e caratterizzato dal «dominio» della fonte collettiva, per i dipendenti assunti nel vigore del regime anteriore alla contrattualizzazione del lavoro pubblico, continua ad applicarsi una disciplina di natura pubblicistica come quella qui in scrutinio.

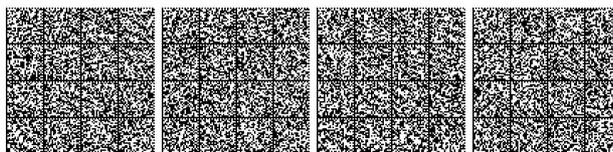
Questa Corte ha, infatti, chiarito che «il fatto che alcuni dipendenti delle pubbliche amministrazioni godano del trattamento di fine servizio ed altri del trattamento di fine rapporto è conseguenza del transito del rapporto di lavoro da un regime di diritto pubblico ad un regime di diritto privato e della gradualità che, con specifico riguardo agli istituti in questione, il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, ha ritenuto di imprimervi» (sentenza n. 244 del 2014).

Spetta, infatti, all'apprezzamento discrezionale del legislatore, in coerenza con il generale canone di ragionevolezza, delimitare la sfera di applicazione delle normative che si succedono nel tempo, né contrasta di per sé con il principio di eguaglianza il trattamento differenziato applicato alle stesse fattispecie in momenti diversi nel tempo (sentenze n. 240 del 2019 e n. 104 del 2018).

6.- Neanche la questione con cui è dedotta la violazione del principio di eguaglianza merita accoglimento.

6.1.- Il giudice rimettente, nel porre a raffronto i dipendenti degli enti pubblici non economici appartenenti al ruolo professionale legale e i dipendenti dei medesimi enti - e, in particolare, i lavoratori con qualifica dirigenziale - che non svolgono funzioni legali, non ha considerato che le posizioni in comparazione sono del tutto eterogenee.

Non deve, infatti, trascurarsi che, come osservato da questa Corte, gli avvocati dipendenti degli enti pubblici costituiscono un unicum e pertanto non possono essere paragonati ad altre categorie di dipendenti (sentenza n. 33 del 2009).



Non può, al contempo, sottacersi che gli stessi dirigenti, anche nell'assetto delineato dalla legge n. 70 del 1975, sono sottoposti ad un regime giuridico e ad un trattamento economico specifici, come reso evidente dal contenuto dell'art. 18 della legge citata.

In definitiva, il diverso status giuridico ed economico delle categorie di lavoratori poste a raffronto inficia il giudizio di comparazione richiesto dal rimettente (sentenza n. 200 del 2023).

7.- È, infine, da escludersi la dedotta violazione del principio di proporzionalità di cui all'art. 36 Cost.

7.1.- Il giudice *a quo* muove da una corretta premessa ermeneutica nell'affermare che la configurazione dei trattamenti di fine servizio come retribuzione differita, sia pure con concorrente funzione previdenziale, attrae le prestazioni in esame nell'ambito applicativo delle garanzie sancite dall'art. 36 Cost., il quale, come ripetutamente affermato da questa Corte, «prescrive, per ogni forma di trattamento retributivo, la proporzionalità alla quantità e alla qualità del lavoro prestato e l'idoneità a garantire, in ogni caso, un'esistenza libera e dignitosa» (sentenza n. 159 del 2019; in senso conforme sentenza n. 130 del 2023).

Tale affermazione deve, tuttavia, essere coordinata con l'enunciazione, altrettanto sedimentata nella giurisprudenza costituzionale, secondo la quale lo scrutinio sulla conformità di una disciplina sulla retribuzione - e dunque anche sulla retribuzione differita - all'art. 36 Cost. non può essere svolto atomisticamente, dovendo investire il trattamento economico del lavoratore nel suo complesso (*ex aliis*, sentenze n. 200 del 2023, n. 27 del 2022, n. 71 del 2021, n. 236 del 2017 e n. 96 del 2016) e non i singoli elementi che lo compongono, né le prestazioni accessorie (sentenza n. 164 del 1994).

7.2.- Se, dunque, è innegabile che l'indennità di fine servizio debba essere «rapportata alla retribuzione e alla durata del rapporto e quindi, attraverso questi due parametri, alla quantità e alla qualità del lavoro» (sentenza n. 243 del 1993) e, pertanto, trovi nel trattamento economico di attività la sua base parametrica, tuttavia, affinché possano ritenersi rispettati i canoni di sufficienza e di proporzionalità di cui all'art. 36 Cost., non deve sussistere una corrispondenza pedissequa tra la composizione dei due emolumenti, tale per cui ogni singola voce della retribuzione debba essere considerata nel trattamento di quiescenza.

7.2.1.- A tale riguardo, occorre, ancora una volta, ricordare che la disciplina dei trattamenti di fine servizio anteriore alla privatizzazione del pubblico impiego è caratterizzata dalla preminenza della fonte legale, la quale si coniuga con l'indole pubblicistica del rapporto di lavoro non contrattualizzato e risponde ad esigenze di razionalizzazione e di chiarezza, di prevedibilità e di controllabilità della spesa pubblica.

Va, inoltre, ribadito che, in tale contesto normativo, spetta alla discrezionalità del legislatore individuare, nel rispetto del principio di eguaglianza e delle garanzie sancite dall'art. 36 Cost., la base retributiva delle singole indennità di fine servizio nonché i modi e la misura delle stesse (sentenze n. 278 del 1995, n. 243 del 1993, n. 151 del 1976 e n. 251 del 1974).

In un sistema siffatto, non è, dunque, sufficiente addurre la natura retributiva di un compenso per ritenere che la sua mancata considerazione ai fini del trattamento di fine servizio confligga con la garanzia della proporzionalità della retribuzione alla quantità e alla qualità del lavoro svolto.

Tale principio deve, invece, ritenersi osservato allorché detto trattamento esprima, in proporzione, il nucleo del profilo retributivo riconosciuto al dipendente, coincidente con il trattamento economico fondamentale.

7.2.2.- Nel rapporto di lavoro pubblico non contrattualizzato il trattamento fondamentale indica, infatti, il corrispettivo principale dell'attività lavorativa ed è inteso a remunerare la professionalità media del lavoratore. Esso comprende componenti, come lo stipendio tabellare, gli incrementi dipendenti dall'anzianità di servizio, la tredicesima mensilità e l'assegno per il nucleo familiare (oggi, assegno unico), che spettano in modo fisso e continuativo.

A detto trattamento possono aggiungersi emolumenti accessori, caratterizzati dalla eventualità e dalla variabilità, come il compenso per lavoro straordinario e le indennità speciali volte a compensare lo svolgimento di attività particolarmente disagiate, pericolose o dannose per la salute, ovvero a premiare la produttività individuale o collettiva.

7.3.- Tanto premesso, l'interpretazione della Corte di cassazione, secondo la quale la «quota onorari», riconosciuta dall'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 agli avvocati degli enti pubblici non economici, non rientra nella nozione di retribuzione fondamentale, non determina la violazione dell'art. 36 Cost.

7.3.1.- Secondo la giurisprudenza di legittimità, tali competenze costituiscono un'attribuzione di carattere accessorio e variabile che si aggiunge alla retribuzione contrattuale (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenze 11 dicembre 2018, n. 31989; 5 luglio 2017, n. 16579).

7.3.2.- Il carattere accessorio dei compensi in esame, come già evidenziato, si ricava dall'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975, nel quale il riconoscimento agli appartenenti al ruolo professionale delle competenze e degli onorari liquidati giudizialmente è oggetto di una previsione speciale e derogatoria del divieto di attribuzione di



trattamenti economici accessori sancito, al terzo comma, in consonanza con l'obiettivo programmatico di chiarezza e di prevedibilità della spesa per il personale che pervade l'intero testo della riforma del parastato.

7.3.3.- Il carattere variabile degli onorari ex art. 26 della legge n. 70 del 1975 si desume, invece, dallo stesso sistema di erogazione di tale emolumento, il quale è condizionato dall'esito delle controversie in cui è parte l'ente pubblico patrocinato dai funzionari del ruolo professionale. Non si tratta, infatti, di un compenso fisso e predeterminato, ma dipendente dall'elemento aleatorio costituito dal numero delle cause vinte dall'ente e dalle somme che l'ente è riuscito a riscuotere dai terzi soccombenti.

Ai sensi dell'art. 30, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 maggio 1976, n. 411 (Disciplina del rapporto di lavoro del personale degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70) - il quale ha recepito il primo accordo sindacale attuativo dell'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 -, ai suddetti funzionari è, infatti, attribuita una quota delle somme «riscosse dall'ente a titolo di competenze di procuratore ed onorari di avvocato».

Per quanto concerne l'INAIL, il regolamento per la corresponsione dei compensi professionali degli avvocati, adottato dal Commissario straordinario dell'INAIL con la deliberazione n. 788 del 2003, ha poi previsto che il bilancio dell'Istituto sia munito di un apposito capitolo di spesa, coperto da un fondo specifico che viene alimentato secondo due differenti ipotesi. In un primo caso, di vittoria in giudizio dell'Istituto, le spese legali, poste a carico della controparte e riscosse dallo stesso ente a seguito di sentenza, ordinanza, decreto, rinuncia o transazione, la "quota onorari" è commisurata all'intera parcella professionale, dedotte le spese vive di procedura e le eventuali competenze spettanti ad avvocati esterni. Diversa è l'ipotesi in cui l'Istituto liquida il cinquanta per cento dei compensi professionali ai propri avvocati, nonostante non abbia riscosso tali compensi o perché è intervenuta una transazione a seguito di sentenza favorevole o perché è stata pronunciata compensazione, anche parziale, delle spese in cause nelle quali l'ente non è rimasto soccombente.

Un analogo meccanismo di attribuzione è stato successivamente delineato dagli artt. 4 e 5 della determinazione del Presidente dell'INAIL 21 gennaio 2015, n. 16, con la quale è stato approvato un nuovo «Regolamento per la corresponsione dei compensi professionali degli avvocati Inail» a decorrere dal 1° gennaio 2015.

7.3.4.- La natura premiale dei compensi in questione si desume anche dalla correlazione dell'importo degli stessi con il numero delle cause in cui l'ente di riferimento risulti vittorioso e con le somme che lo stesso ente sia riuscito a riscuotere dai terzi soccombenti.

Essi, infatti, sebbene non vengano accordati soltanto ai legali che hanno patrocinato le cause con esito favorevole, ma vengano ripartiti tra tutti gli avvocati in base a criteri predeterminati e in rate costanti, salvo conguaglio, nel loro ammontare complessivo assumono una funzione remunerativa della complessiva produttività degli appartenenti al ruolo professionale legale dell'ente pubblico.

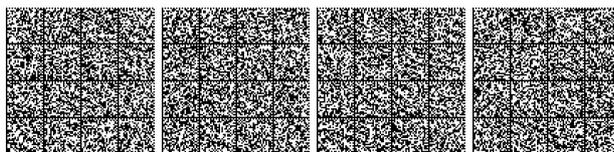
Deve, poi, considerarsi che detta funzione premiale e incentivante degli onorari è stata riconosciuta da un'apposita disciplina, la quale, pur non trovando applicazione nella fattispecie oggetto del giudizio principale, attesta significativamente l'evoluzione di un profilo funzionale che ha sempre connotato l'istituto in esame.

Il d.l. n. 90 del 2014, come convertito, all'art. 9, comma 5, ha, infatti, stabilito che i regolamenti dell'Avvocatura dello Stato e degli altri enti pubblici e i contratti collettivi prevedono criteri di riparto delle somme recuperate nelle ipotesi di sentenza favorevole con recupero delle spese legali a carico delle controparti, «in base al rendimento individuale, secondo criteri oggettivamente misurabili che tengano conto tra l'altro della puntualità negli adempimenti processuali».

In attuazione delle disposizioni introdotte dalla novella del 2014, la ricordata determinazione del Presidente dell'INAIL del 21 gennaio 2015, n. 16, all'art. 7, ha dettato ulteriori criteri speciali di riparto, stabilendo che gli importi degli onorari riscossi a carico delle controparti a seguito di provvedimenti giudiziari sono corrisposti a ciascun avvocato, in base al rendimento individuale rilevato, anche con l'ausilio di strumenti informatici, tenendo conto di una serie di parametri.

7.3.4.1.- Indici rivelatori del carattere premiale degli onorari in disamina si rinvencono anche nella disciplina riguardante i legali degli enti locali, i quali condividono con gli avvocati dipendenti degli altri enti pubblici la matrice normativa.

L'art. 3 del regio decreto-legge 27 novembre 1933, n. 1578 (Ordinamento delle professioni di avvocato e procuratore), convertito, con modificazioni, nella legge 22 gennaio 1934, n. 36, al quarto comma, lettera b), nel sancire la compatibilità dell'esercizio della professione forense nell'ambito di un rapporto di pubblico impiego, faceva, infatti, rinvio agli enti pubblici enumerati al secondo comma della medesima disposizione tra i quali figuravano, oltre allo Stato, anche gli enti locali.



Attualmente, l'art. 23, comma 1, della legge 31 dicembre 2012, n. 247 (Nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense), nel conformare la peculiare figura del professionista legale incardinato presso una pubblica amministrazione e al quale è affidato lo *ius* postulandi nell'interesse di quest'ultima, fa riferimento agli avvocati degli uffici legali istituiti presso «enti pubblici», senza ulteriori distinzioni.

7.3.4.2.- Anche nell'ordinamento degli enti locali i compensi professionali liquidati giudizialmente in favore dell'amministrazione sono sempre stati attribuiti agli avvocati da essa dipendenti, dapprima in forza dell'art. 69 del decreto del Presidente della Repubblica 13 maggio 1987, n. 268 (Norme risultanti dalla disciplina prevista dall'accordo sindacale, per il triennio 1985-1987, relativo al comparto del personale degli enti locali) e successivamente sulla base delle previsioni dei regolamenti dei singoli enti.

La natura premiale di tali emolumenti trova conferma nel decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42), il quale, al punto 5.2. dell'Allegato 4/2, nell'individuare i principi contabili per le «spese relative al trattamento accessorio e premiante», precisa, con riguardo alla spesa nei confronti dei dipendenti addetti all'Avvocatura, che, poiché la normativa prevede la liquidazione dell'incentivo solo in caso di esito del giudizio favorevole all'ente, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa.

Detto carattere si desume anche dalle disposizioni di fonte collettiva che - come l'art. 27 del contratto collettivo nazionale di lavoro per il personale del comparto delle regioni e delle autonomie locali successivo a quello del 1° aprile 1999, firmato il 14 settembre 2000, e l'art. 37 del contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al comparto regioni-enti locali, Area della dirigenza 1998-2001, sottoscritto il 23 dicembre 1999 - evidenziano l'esigenza di coordinarne l'erogazione con il riconoscimento della retribuzione di risultato spettante agli avvocati che rivestono anche una posizione di coordinamento dell'ufficio legale.

7.4.- All'univocità degli indici normativi di cui si è dato conto si aggiunge la considerazione per la quale il compenso in questione non può essere ricondotto nel trattamento economico fondamentale, perché non compensa la professionalità media dei soggetti che ne beneficiano, a ciò provvedendo la retribuzione contrattuale corrispondente allo status di pubblico dipendente riconosciuto ai legali degli enti pubblici (sentenza n. 928 del 1988).

Contrariamente a quanto ritenuto dal giudice rimettente, oltre che dalla parte privata e dall'*amicus curiae*, gli onorari ex art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 non costituiscono la normale retribuzione del patrocinio svolto dai legali del parastato dovuta in aggiunta allo stipendio in ragione della specificità di tale attività.

La difesa in giudizio dell'ente rientra tra i compiti riconducibili ai doveri istituzionali degli avvocati degli enti pubblici e per questo non necessita di un'apposita remunerazione. Ciò che distingue i legali dagli altri dipendenti dell'ente pubblico è, invero, soltanto il possesso dell'abilitazione all'esercizio della professione forense, la quale, tuttavia, non assume rilevanza sul piano retributivo, ma sotto il diverso profilo dell'osservanza, da parte del legale pubblico dipendente, degli stessi obblighi deontologici dell'avvocato libero professionista e della soggezione al potere disciplinare del Consiglio dell'ordine (TAR Lazio, sezione terza-*quater*, sentenza 13 aprile 2011, n. 3222).

7.5.- Il carattere di retribuzione ordinaria dell'emolumento in esame non può trarsi neppure dalla sua pur significativa entità rispetto alla retribuzione complessiva.

Non possono, in proposito, essere trasposte nella fattispecie in scrutinio le considerazioni svolte da questa Corte nella sentenza n. 243 del 1993 in merito al contrasto con il principio di proporzionalità ex art. 36 Cost. della mancata inclusione nella base di calcolo dell'indennità di anzianità dell'indennità integrativa speciale e, in particolare, all'incidenza quantitativa di tale componente sulla retribuzione dei dipendenti e quindi del trattamento di fine servizio.

Deve, infatti, osservarsi che l'emolumento allora scrutinato da questa Corte non aveva natura accessoria, essendo deputato ad adeguare la stessa retribuzione fondamentale alle variazioni del potere di acquisto della moneta a causa dell'inflazione, tanto che, successivamente alla citata pronuncia costituzionale, è stato inglobato nello stipendio base.

Nel caso ora in esame, invece, la valorizzazione del dato quantitativo ai fini della qualificazione dell'emolumento in questione si risolverebbe nell'assimilazione di tale posta accessoria alla retribuzione fondamentale in senso proprio, attraverso un apprezzamento della sua sostanza retributiva che, come confermato tanto dalla giurisprudenza di legittimità, quanto da quella amministrativa, confligge con il limite di sistema costituito dalla tassatività e dalla qualificazione legale delle componenti della base di calcolo dei trattamenti di fine servizio soggetti alla legislazione anteriore alla privatizzazione del pubblico impiego (Consiglio di Stato, sentenza n. 2335 del 2017).

7.6.- Da ultimo, la qualificazione degli onorari ex art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 in termini di remunerazione ordinaria non si concilia neppure con quanto affermato da questa Corte sulla natura delle cosiddette propine spettanti agli avvocati e ai procuratori dello Stato.



Queste ultime forme di remunerazione, pur essendo soggette ad una autonoma disciplina, non differiscono, infatti, sotto il profilo morfologico e funzionale, dalle competenze maturate dai dipendenti delle altre avvocature pubbliche in ragione dell'attività difensiva svolta in giudizio, trattandosi pur sempre di una retribuzione accessoria che si aggiunge allo stipendio tabellare e rinvia almeno parte della provvista nelle spese di lite rifuse all'amministrazione in caso di vittoria in giudizio.

Questa Corte ha, in particolare, osservato che le cosiddette propine spettanti agli avvocati e ai procuratori dello Stato sono di natura variabile «perché dipendenti dalla sorte del contenzioso» ed hanno carattere premiale (sentenza n. 128 del 2022) e non intaccano lo stipendio tabellare, che costituisce il nucleo del profilo retributivo della categoria interessata (sentenza n. 236 del 2017).

8.- Alla luce delle considerazioni che precedono, le questioni devono, pertanto, essere dichiarate non fondate.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13 della legge 20 marzo 1975, n. 70 (Disposizioni sul riordinamento degli enti pubblici e del rapporto di lavoro del personale dipendente), sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 36 della Costituzione, dal Tribunale ordinario di Roma, in funzione di giudice del lavoro, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 marzo 2024.

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, *Presidente*

Maria Rosaria SAN GIORGIO, *Redattrice*

Igor DI BERNARDINI, *Cancelliere*

Depositata in Cancelleria il 26 aprile 2024

Il Cancelliere

F.to: Igor DI BERNARDINI

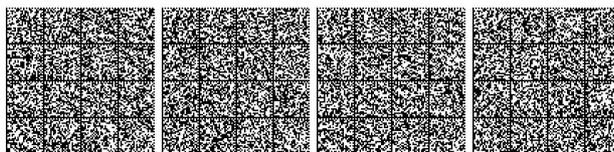
ALLEGATO:
Ordinanza letta all'udienza del 6 febbraio 2024

ORDINANZA

Visti gli atti relativi al giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 13 della legge 20 marzo 1975, n. 70 (Disposizioni sul riordinamento degli enti pubblici e del rapporto di lavoro del personale dipendente), «nella parte in cui non consente (in alcun modo) di considerare, nella base di calcolo dell'indennità di anzianità, la cd. "quota onorari" di cui all'art. 26, co.4, della stessa legge», promosso dal Tribunale ordinario di Roma, sezione terza lavoro, con ordinanza del 5 aprile 2023, iscritta al n. 86 del registro ordinanze 2023 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 27, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Rilevato che la Federazione legali del parastato - FLEPAR è intervenuta *ad adiuvandum* per chiedere l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale;

che l'interveniente premette di essere un'associazione federale senza fine di lucro a carattere sindacale il cui scopo è quello di tutelare la dignità, l'autonomia professionale, lo stato giuridico, nonché i diritti economici dei



legali delle associazioni aderenti, di essere costantemente presente nello svolgimento delle trattative con l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e di aver sottoscritto diversi contratti collettivi nazionali;

che FLEPAR ricorda che la giurisprudenza costituzionale esclude che l'interesse degli enti rappresentativi di interessi collettivi o di categoria connesso agli scopi statutari di tutela dei propri iscritti possa legittimare alla partecipazione al giudizio di legittimità costituzionale;

che la stessa associazione ritiene, tuttavia, di essere legittimata a intervenire in quanto titolare di un interesse, diverso da quello legato alla rappresentanza sindacale, «profondamente conformato» dalla norma in scrutinio e inerente in modo diretto e immediato al rapporto dedotto nel giudizio principale;

che, infatti, le questioni in scrutinio involgerebbero la definizione dell'ambito riservato all'autonomia collettiva in materia di trattamento economico dei dipendenti degli enti pubblici non economici e, in particolare, la questione se, alla stregua dell'art. 13 della legge n. 70 del 1975, come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità, i contratti collettivi possano disciplinare la sola retribuzione di attività, ovvero se agli stessi sia demandata anche la regolamentazione del trattamento di fine servizio;

che, pertanto, per effetto di una eventuale decisione di accoglimento, gli accordi sindacali sottoscritti da FLEPAR in attuazione dell'art. 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 e dell'art. 9 del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90 (Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari), convertito, con modificazioni, nella legge 11 agosto 2014, n. 114, «concorrerebbero a determinare anche la retribuzione differita degli avvocati dipendenti degli enti del c.d. "parastato"»;

che, infine, una pronuncia di accoglimento, secondo FLEPAR inciderebbe anche sulla contrattazione collettiva futura e, in particolare, sul modo in cui l'associazione interveniente, così come le altre organizzazioni sindacali, «dovranno modulare la propria attività per il tempo a venire».

Considerato che, per giurisprudenza costituzionale costante - recepita dall'art. 4, comma 3, delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale -, l'intervento nei giudizi in via incidentale di soggetti diversi dalle parti del processo principale, dal Presidente del Consiglio dei ministri e dal Presidente della Giunta regionale, è ammissibile soltanto in quanto essi si assumano titolari di un interesse qualificato, inerente in modo diretto e immediato al rapporto sostanziale dedotto in giudizio (*ex aliis*, ordinanza n. 271 del 2020; sentenze n. 158 del 2020 con allegata ordinanza letta all'udienza del 10 giugno 2020 e n. 119 del 2020);

che tale interesse qualificato sussiste allorché si configuri una «posizione giuridica suscettibile di essere pregiudicata immediatamente e irrimediabilmente dall'esito del giudizio incidentale» (sentenze n. 159 del 2019 e n. 194 del 2018 con allegata ordinanza letta all'udienza del 25 settembre 2018; ordinanze n. 191 del 2021 e n. 271 del 2020);

che, in particolare, l'incidenza sulla posizione soggettiva dell'interveniente deve essere conseguenza immediata e diretta dell'effetto che la pronuncia di questa Corte produce sul rapporto sostanziale oggetto del giudizio *a quo* (sentenze n. 46 del 2021 e n. 98 del 2019);

che l'interesse dedotto da FLEPAR a fondamento della propria legittimazione a intervenire non solo non è direttamente riconducibile al rapporto oggetto del processo principale, ma risulta privo di concretezza e di attualità;

che, infatti, secondo l'interveniente, detto interesse deriverebbe dalla possibilità che, qualora questa Corte, nell'accogliere la questione di legittimità costituzionale, affermi che spetta all'autonomia collettiva disciplinare non solo il trattamento economico di attività, ma anche quello di fine servizio, la stessa FLEPAR sarebbe chiamata a partecipare alla stipula degli accordi sindacali a ciò deputati;

che parimenti estranea all'oggetto del giudizio *a quo*, e dunque priva di rilevanza ai fini della legittimazione all'intervento, è la circostanza che, nell'evenienza sopra indicata, i contratti collettivi recanti disposizioni sugli onorari *ex art.* 26, quarto comma, della legge n. 70 del 1975 già conclusi, ai quali ha preso parte anche l'associazione interveniente, «concorrerebbero a determinare anche la retribuzione differita degli avvocati dipendenti degli enti del c.d. "parastato"»;

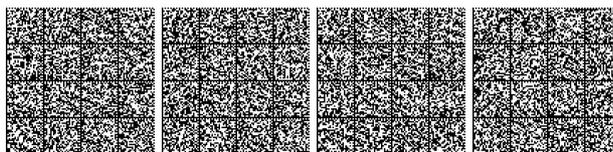
che, pertanto, l'intervento della FLEPAR deve essere dichiarato inammissibile.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara inammissibile l'intervento della Federazione legali del parastato - FLEPAR.

F.to: Augusto Antonio Barbera, *Presidente*



n. 74

Sentenza 21 febbraio - 26 aprile 2024

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

Processo penale - Incompatibilità del giudice - Giudice per le indagini preliminari che ha rigettato la richiesta di emissione di decreto penale di condanna per ritenuta illegalità della pena proposta dal pubblico ministero - Incompatibilità a pronunciarsi su una nuova richiesta di emissione di decreto penale avanzata dal PM in conformità ai rilievi precedentemente formulati dal medesimo giudice - Omessa previsione - Denunciata violazione dei principi a tutela dei valori della terzietà e della imparzialità della giurisdizione - Non fondatezza delle questioni.

- Codice di procedura penale, art. 34, comma 2.
- Costituzione, artt. 3, 24 e 111.

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da:

Presidente: Augusto Antonio BARBERA;

Giudici: Franco MODUGNO, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

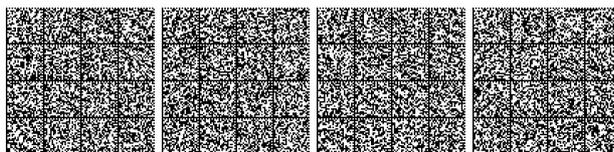
nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 34, comma 2, del codice di procedura penale, promosso dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Santa Maria Capua Vetere nel procedimento penale a carico di S. P., con ordinanza del 1° febbraio 2023, iscritta al n. 63 del registro ordinanze 2023 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 20, prima serie speciale, dell'anno 2023, la cui trattazione è stata fissata per l'adunanza in camera di consiglio del 20 febbraio 2024.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;
udito nella camera di consiglio del 21 febbraio 2024 il Giudice relatore Franco Modugno;
deliberato nella camera di consiglio del 21 febbraio 2024.

Ritenuto in fatto

1.- Con ordinanza del 1° febbraio 2023, iscritta al n. 63 del registro ordinanze 2023, il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Santa Maria Capua Vetere ha sollevato questioni di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione, dell'art. 34, comma 2, del codice di procedura penale, nella parte in cui non prevede l'incompatibilità del GIP che abbia rigettato la richiesta di emissione di decreto penale di condanna, per ritenuta illegalità della pena, a pronunciarsi su nuova richiesta di decreto penale avanzata dal pubblico ministero in conformità ai rilievi precedentemente formulati dal medesimo giudice.

1.1.- Il rimettente premette che, in data 17 novembre 2022, il pubblico ministero aveva presentato richiesta di decreto penale di condanna alla pena di euro 780 di ammenda nei confronti di una persona imputata del reato di cui



all'art. 4 della legge 18 aprile 1975, n. 110 (Norme integrative della disciplina vigente per il controllo delle armi, delle munizioni e degli esplosivi), per aver portato fuori dalla propria abitazione una pistola a salve, calibro 8, priva del prescritto tappo rosso.

Il rimettente riporta di aver rigettato la richiesta per ritenuta illegalità della pena proposta, in ragione della sua inferiorità rispetto al limite edittale minimo del reato oggetto del procedimento. Il pubblico ministero aveva, infatti, individuato una pena base pari a trenta giorni di arresto e ad euro 90,00 di ammenda, a fronte di una forchetta edittale che prevedeva l'arresto da sei mesi a due anni e l'ammenda da 1.000 a 10.000 euro.

Restituiti gli atti al pubblico ministero, questi formulava una nuova richiesta di decreto penale di condanna nei confronti della stessa persona e per il medesimo fatto, individuando la pena in euro 500,00 di ammenda e adducendo contestualmente l'incompatibilità del rimettente, per avere egli già rigettato la precedente richiesta di decreto penale. Tale incompatibilità veniva fatta discendere dalla sentenza n. 16 del 2022, con la quale questa Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 34, comma 2, cod. proc. pen., nella parte in cui non prevede che il GIP, che abbia rigettato la richiesta di decreto penale di condanna per mancata contestazione di una circostanza aggravante, sia incompatibile a pronunciarsi sulla nuova richiesta di decreto penale formulata dal pubblico ministero, in conformità ai rilievi del giudice stesso.

1.2.- Il rimettente non condivide l'assunto secondo cui nel caso di specie, possa ravvisarsi la medesima ipotesi di incompatibilità oggetto della sentenza additiva richiamata e solleva, pertanto, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 34, comma 2, cod. proc. pen., nella parte in cui non prevede che il GIP che si sia già pronunciato su precedente richiesta di decreto penale di condanna, rigettandola per ritenuta illegittimità della pena, sia incompatibile a pronunciarsi sulla nuova richiesta di decreto penale di condanna, formulata dal pubblico ministero a seguito dei suoi rilievi. Il rimettente ritiene infatti ricorrere, anche in questa circostanza, i vulnera costituzionali riscontrati dalla citata sentenza. Ciò perché, anche nella presente ipotesi, il rigetto del GIP, con restituzione degli atti al pubblico ministero, comporterebbe una valutazione di merito sulla res iudicanda, essendovi sotteso il riconoscimento che, alla luce delle risultanze degli atti di indagine, il fatto per cui si procede sussiste ed è addebitabile all'imputato. Presupposto della restituzione degli atti al pubblico ministero sarebbe infatti, ai sensi dell'art. 459, comma 3, cod. proc. pen., la mancanza dei presupposti per la pronuncia di una sentenza di proscioglimento a norma dell'art. 129 cod. proc. pen.

1.3.- Il rimettente rileva altresì che il rigetto della richiesta di decreto penale di condanna, con restituzione degli atti al pubblico ministero, determina la regressione del procedimento alla fase delle indagini preliminari, con la conseguenza che la successiva proposizione di una ulteriore richiesta di decreto penale di condanna aprirebbe una nuova e distinta fase di giudizio, nell'ambito della quale le precedenti valutazioni esplicherebbero la propria efficacia pregiudicante.

1.4.- Rilevato, infine, che questa Corte, nella sentenza n. 16 del 2022, ha affermato che le norme sull'incompatibilità del giudice derivante da atti compiuti nel procedimento sono poste a presidio degli artt. 3, 24 e 111 Cost., in quanto finalizzate ad evitare che la decisione sul merito della causa «possa essere o apparire condizionata dalla forza della prevenzione - ossia dalla naturale tendenza a confermare una decisione già presa o mantenere un atteggiamento già assunto - scaturente da valutazioni cui il giudice sia stato precedentemente chiamato in ordine alla medesima res iudicanda», il rimettente ritiene che, anche nell'odierna fattispecie, ricorra la necessità di aggiungere all'art. 34, comma 2, cod. proc. pen. una nuova ipotesi di incompatibilità, riferita alla fattispecie *de qua*.

2.- è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o, comunque sia, non fondate.

2.1.- In primo luogo, l'Avvocatura rileva che l'ordinanza di remissione non avrebbe chiarito sulla base di quali elementi probatori il rimettente ritenga che il fatto contestato nella richiesta di emissione di decreto penale di condanna sussista e sia addebitabile all'imputato, rinvenendo in ciò un vizio di descrizione della fattispecie che precluderebbe la possibilità di valutare compiutamente l'applicabilità, nel giudizio *a quo*, della norma censurata.

2.2.- In secondo luogo, le questioni sarebbero inammissibili per irrilevanza, dal momento che, se effettivamente il giudice avesse ritenuto la propria incompatibilità a conoscere della nuova richiesta di adozione del decreto penale di condanna, avrebbe potuto astenersi, adducendo le «gravi ragioni di convenienza» di cui all'art. 36, comma 1, lettera h), cod. proc. pen.

2.3.- Nel merito, la difesa statale rileva che, secondo la più volte richiamata sentenza n. 16 del 2022, è necessario che ricorrano quattro condizioni affinché si configuri una «attività pregiudicante» che renda costituzionalmente imposta la previsione di una causa di incompatibilità del giudice: la preesistenza di valutazioni che cadono sulla medesima res iudicanda; la sussistenza di valutazioni sugli atti anteriormente compiuti, strumentali all'assunzione di una decisione; la circostanza che esse attengano al merito dell'ipotesi accusatoria (e non già al mero svolgimento del processo); la circostanza che le precedenti valutazioni si collochino in una diversa fase del procedimento.

Di queste quattro condizioni, l'interveniente ritiene insussistenti la terza e la quarta.



2.3.1.- Quanto alla terza condizione, la difesa statale sostiene che la mera esclusione di una pronuncia di proscioglimento ai sensi dell'art. 129 cod. proc. pen. non possa essere equiparata al positivo accertamento della non ricorrenza dei relativi presupposti. A differenza del caso di rigetto di richiesta di decreto penale di condanna per erronea qualificazione giuridica del fatto ed omessa contestazione di un'aggravante, la valutazione circa l'illegalità della pena sarebbe un dato oggettivo, esogeno alla fattispecie concreta e, come tale, rilevabile dalla mera lettura della richiesta di decreto penale di condanna, a prescindere da eventuali valutazioni circa la fondatezza dell'ipotesi accusatoria.

2.3.2.- Quanto alla quarta condizione, ad opinione dell'interveniente, la riproposizione della richiesta di decreto penale di condanna in precedenza respinta per illegalità della pena non aprirebbe ad una nuova fase di giudizio, distinta e ulteriore: si tratterebbe, piuttosto, «della mera riedizione/rinnovazione della medesima fase procedimentale».

Considerato in diritto

1.- Il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Santa Maria Capua Vetere ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 34, comma 2, cod. proc. pen., nella parte in cui non prevede l'incompatibilità del GIP che abbia rigettato la richiesta di decreto penale di condanna, per ritenuta illegalità della pena proposta dal pubblico ministero, a pronunciarsi su una nuova richiesta di decreto penale, avanzata da quest'ultimo in ragione dei rilievi del medesimo giudice.

Il rimettente richiede, con riferimento alla fattispecie verificatasi nel procedimento dinanzi a lui pendente, una pronuncia analoga alla sentenza n. 16 del 2022, con la quale questa Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 34, comma 2, cod. proc. pen., nella parte in cui non prevede che il GIP, che abbia rigettato la richiesta di decreto penale di condanna per mancata contestazione di una circostanza aggravante, sia incompatibile a pronunciare sulla nuova richiesta di decreto penale formulata dal pubblico ministero in conformità ai rilievi del giudice stesso.

Ritiene, infatti, il giudice *a quo* che, anche in caso di rigetto della richiesta di decreto penale di condanna per ritenuta illegalità della pena, con restituzione degli atti al pubblico ministero, si verifichino i presupposti che hanno sorretto la pronuncia di accoglimento delle questioni oggetto della sentenza n. 16 del 2022: in particolare, la pregressa valutazione di merito sulla medesima res iudicanda (valutazione che sarebbe implicita nell'esclusione di una sentenza di proscioglimento ai sensi dell'art. 129 cod. proc. pen.) e la regressione del procedimento alla fase delle indagini preliminari, con la conseguenza che la successiva proposizione di una ulteriore richiesta di decreto penale di condanna aprirebbe una nuova e distinta fase di giudizio, nell'ambito della quale le precedenti valutazioni esplicherebbero la propria efficacia pregiudicante.

Pertanto, la mancata previsione dell'incompatibilità nel caso considerato violerebbe i principi di terzietà ed imparzialità del giudice di cui agli artt. 3, 24 e 111 Cost., poiché la nuova decisione sul merito della causa potrebbe essere, o apparire, condizionata dalla «forza della prevenzione», ossia dalla naturale tendenza a confermare una decisione già presa o a mantenere un atteggiamento già assunto nella precedente valutazione sul merito dell'accusa.

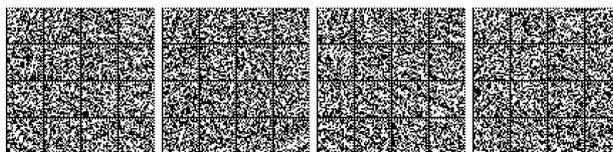
2.- Il Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto nel giudizio, ha eccepito preliminarmente l'inammissibilità delle questioni per incompleta descrizione della fattispecie concreta e per difetto di rilevanza.

Entrambe le eccezioni sono prive di fondamento.

2.1.- Quanto alla prima eccezione, relativa alla mancata indicazione degli elementi probatori sulla cui base il rimettente, nel rigettare la prima richiesta di decreto penale di condanna, avrebbe ritenuto la sussistenza del fatto e la sua addebitabilità all'imputato, occorre osservare che si tratta di indicazione non indispensabile ai fini della verifica della rilevanza delle questioni. A tali fini, discutendosi di questioni afferenti alla mancata previsione di una causa di incompatibilità, è sufficiente sapere che il rimettente ritiene di aver affermato in sede di rigetto della richiesta - sia pur implicitamente - la responsabilità penale dell'imputato, a prescindere dagli elementi sui quali essa si basi. L'esposizione della vicenda concreta, per quanto sintetica, è dunque sufficiente a soddisfare l'onere di motivazione sulla rilevanza, essendo stata rappresentata la sussistenza della situazione che, ove la questione fosse accolta, determinerebbe l'insorgenza dell'incompatibilità nel giudizio principale.

2.2.- Non fondata è anche l'altra eccezione di inammissibilità per difetto di rilevanza, motivata con l'argomento che, se il rimettente avesse ritenuto la propria incompatibilità a conoscere della nuova richiesta di decreto penale, avrebbe potuto astenersi per «gravi ragioni di convenienza», ai sensi all'art. 36, comma 1, lettera h), cod. proc. pen.

In realtà, questa Corte ha, in più occasioni, affermato la diversità fra l'istituto dell'incompatibilità, da un lato, e quelli della astensione e ricsuazione, dall'altro, rilevando che si tratta di istituti che condividono sì la stessa *ratio* di garanzia della neutralità dell'esercizio della giurisdizione penale, ma in diversi momenti e con diverse caratteristiche. Il



legislatore ha, infatti, differenziato «un catalogo di situazioni pregiudicanti in astratto - tali, quindi, a prescindere dalla concreta possibile prevenzione del giudice - che comportano, in radice, l'incompatibilità», dalle «ipotesi "sospette", accomunate tutte dall'esistenza di una situazione pregiudicante da verificare in concreto, secondo un procedimento predefinito», le quali danno vita ai casi di astensione e ricsuzione (sentenza n. 91 del 2023; analogamente, *ex multis*, ordinanza n. 123 del 2004).

Il vaglio della necessità costituzionale di prevedere un'ipotesi di incompatibilità - in astratto - prescinde, dunque, dalla eventualità che il giudice - in concreto - possa fare ricorso alla richiesta di astensione.

3. - Nel merito, le questioni non sono fondate.

3.1.- Per costante giurisprudenza di questa Corte, la disciplina dell'incompatibilità del giudice trova la sua *ratio* nella salvaguardia dei principi di terzietà e imparzialità della giurisdizione, essendo rivolta ad evitare che la decisione sul merito della causa possa essere - o apparire - condizionata dalla "forza della prevenzione", ossia dalla naturale «tendenza a confermare una decisione o a mantenere un atteggiamento già assunto, derivante da valutazioni che sia stato precedentemente chiamato a svolgere in ordine alla medesima res iudicanda» (*ex plurimis*, da ultimo, sentenze n. 172 del 2023 e, nello stesso senso, sentenze n. 64, n. 16 e n. 7 del 2022).

In particolare, con riferimento alle fattispecie di cosiddetta incompatibilità "orizzontale", di cui al censurato comma 2 dell'art. 34 cod. proc. pen. - ossia all'incompatibilità attinente alla relazione tra la fase del giudizio e quella che la precede -, questa Corte ha precisato che «l'incompatibilità presuppone una relazione tra due termini: una "fonte di pregiudizio" (ossia un'attività giurisdizionale atta a generare la forza della prevenzione) e una "sede pregiudicata" (vale a dire un compito decisorio, al quale il giudice, che abbia posto in essere l'attività pregiudicante, non risulta più idoneo)» (sentenza n. 16 del 2022).

3.2.- Quanto alla "sede pregiudicata", che l'art. 34, comma 2, cod. proc. pen. individua nella partecipazione al «giudizio», è già stato chiarito da questa Corte che la decisione sulla richiesta di decreto penale di condanna costituisce, di regola, una funzione di giudizio, in quanto il controllo demandato al GIP attiene non solo ai presupposti del rito, ma anche al merito dell'ipotesi accusatoria, postulando una verifica del fatto storico e della responsabilità dell'imputato (sentenze n. 16 del 2022 e n. 346 del 1997). Il giudice può sindacare, tra l'altro, la congruità della pena richiesta dal pubblico ministero, l'esattezza della qualificazione giuridica del fatto e la sufficienza degli elementi probatori (ipotesi tutte che, in caso di esito negativo della verifica, portano al rigetto della richiesta). Egli può anche prosciogliere l'imputato ai sensi dell'art. 129 cod. proc. pen. (art. 459, comma 3, cod. proc. pen.).

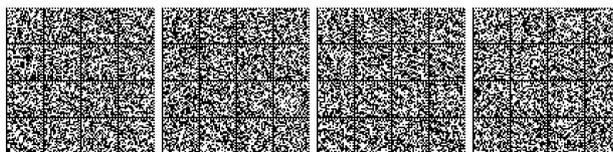
3.3.- Quanto all'"attività pregiudicante", questa Corte ha da tempo precisato le condizioni che devono contestualmente sussistere affinché si configuri la necessità costituzionale di prevedere un'ipotesi di incompatibilità endoprocedurale: le preesistenti valutazioni devono cadere sulla medesima res iudicanda; il giudice deve essere stato chiamato a effettuare una valutazione di atti anteriormente compiuti, in maniera strumentale all'assunzione di una decisione (e non semplicemente aver avuto conoscenza di essi); tale valutazione deve attenere al merito dell'ipotesi accusatoria (e non già al mero svolgimento del processo); infine, le precedenti valutazioni devono collocarsi in una diversa fase del procedimento.

Nell'ipotesi oggi in esame ricorrono indubitabilmente le prime due condizioni.

Occorre dunque soffermarsi esclusivamente sulle ultime due, la cui sussistenza è contestata dalla difesa statale.

3.3.1.- Circa la necessità che le valutazioni sulla medesima res iudicanda debbano essere compiute in diverse fasi procedurali, questa Corte ha più volte chiarito che nessuna «menomazione dell'imparzialità del giudice può essere configurata in relazione a valutazioni, anche di merito, compiute all'interno della medesima fase del procedimento» (ordinanza n. 76 del 2007; analogamente, *ex plurimis*, ordinanze n. 123 e n. 90 del 2004, n. 232 del 1999). Ciò perché, diversamente opinando, si attribuirebbe all'imputato la potestà di determinare l'incompatibilità del giudice correttamente investito del giudizio, in contrasto con il principio del giudice naturale precostituito per legge, dando contestualmente luogo ad una irragionevole frammentazione della serie procedimentale: il processo è per sua natura costituito da una sequenza di atti, ciascuno dei quali può astrattamente implicare apprezzamenti su quanto risulti incidere sui suoi esiti, così che, se si dovesse isolare ogni atto che contenga una decisione idonea a manifestare un apprezzamento all'interno della medesima fase procedimentale, si pregiudicherebbe irrimediabilmente l'unitarietà del giudizio.

Non è, però, questo il caso: il rigetto della richiesta di emissione di decreto penale di condanna comporta una regressione del processo alla diversa fase delle indagini preliminari (sentenza n. 16 del 2022) e una conseguente «piena riespansione dei poteri del pubblico ministero» quanto all'azione penale e alle sue modalità di esercizio (Corte di cassazione, sezioni unite penali, sentenza 18 gennaio - 9 maggio 2018, n. 20569; analogamente, sezione seconda penale, sentenze 16 giugno - 21 luglio 2021, n. 28288 e 20 - 27 marzo 2009, n. 13680); riespansione che si è verificata anche nel procedimento *a quo*, nell'ambito del quale il pubblico ministero ha formulato una seconda - e diversa - richiesta di decreto penale di condanna.



3.3.2.- Non sussiste, invece, la terza condizione individuata da questa Corte per ritenere costituzionalmente imposta la previsione di un'ipotesi di incompatibilità.

L'attività alla quale il rimettente intenderebbe anettere efficacia pregiudicante è il rigetto della richiesta di decreto penale per ritenuta illegalità della pena proposta dal pubblico ministero (nel caso di specie, in quanto la pena assunta come base per la diminuzione connessa al rito speciale esorbitava, per difetto, dalla cornice edittale del reato contestato): pena - quella indicata dal pubblico ministero - che il GIP, in sede di decisione sulla richiesta, non è abilitato a modificare, con la conseguenza che l'errore in cui è incorso il rappresentante dell'accusa esclude a priori la possibilità di accoglimento della richiesta.

La valutazione circa l'illegalità della pena può essere, peraltro, compiuta sulla base della mera lettura della richiesta di decreto penale di condanna, senza la necessità di avviare ponderazioni del merito della richiesta stessa e a prescindere da eventuali considerazioni circa la fondatezza dell'ipotesi accusatoria. Non può escludersi dunque che, ove il GIP rilevi che la sanzione proposta dal pubblico ministero non rispetti i criteri previsti dalla legge per la sua determinazione, egli proceda alla restituzione degli atti affinché il pubblico ministero riformuli la richiesta nell'osservanza delle previsioni di legge, senza essersi formato un convincimento in ordine alla sussistenza, o no, della responsabilità penale dell'imputato.

La restituzione degli atti al PM, in questo caso, è diversa da quella oggetto del giudizio incidentale definito con la sentenza n. 16 del 2022, riferita al rigetto della richiesta di decreto penale per mancata contestazione di una circostanza aggravante: provvedimento nel quale è necessariamente insito il riconoscimento che, alla luce delle risultanze degli atti di indagine, non solo il fatto per cui si procede sussiste ed è addebitabile all'imputato, ma che è altresì aggravato da una circostanza trascurata dal pubblico ministero. L'ipotesi oggi in esame è contrassegnata, invece, da una mera valutazione ab externo, che non richiede al giudice di entrare nel merito dell'accertamento del fatto e della responsabilità dell'imputato.

Per tale ragione, non può ritenersi - secondo la valutazione in astratto che sorregge l'individuazione delle ipotesi di incompatibilità - che siffatta pronuncia possieda una "forza pregiudicante" tale da perturbare la terzietà e l'imparzialità del giudice chiamato a svolgere una funzione di giudizio nella "sede pregiudicata" (ossia, nel caso di specie, a pronunciarsi sulla nuova richiesta di emissione di decreto penale di condanna).

Rimane, comunque sia, al giudice la possibilità di allegare - ove ne ricorrano i presupposti concreti - la sussistenza delle «gravi ragioni di convenienza» che legittimerebbero la sua astensione a norma dell'art. 36, comma 1, lettera h), cod. proc. pen.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 34, comma 2, del codice di procedura penale, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione, dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Santa Maria Capua Vetere con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 febbraio 2024.

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, *Presidente*

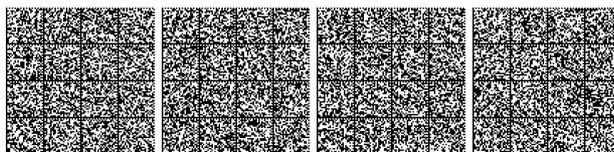
Franco MODUGNO, *Redattore*

Igor DI BERNARDINI, *Cancelliere*

Depositata in Cancelleria il 26 aprile 2024

Il Cancelliere

F.to: Igor DI BERNARDINI



n. 75

Sentenza 19 marzo - 30 aprile 2024

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

Polizia (forze di) - Polizia penitenziaria - Promozione per merito straordinario alla qualifica di vice sovrintendente - Decorrenza giuridica dalla data nella quale si è verificato il fatto che vi ha dato luogo - Allineamento a quella più favorevole riconosciuta al personale che ha conseguito la medesima qualifica all'esito di selezione o concorso successivi alla data del verificarsi del fatto - Omessa previsione - Violazione dei principi di eguaglianza e di imparzialità dell'azione amministrativa - Illegittimità costituzionale in parte qua.

- Decreto legislativo 30 ottobre 1992, n. 443, art. 54, comma 1.
- Costituzione, artt. 3, 97 e 117, primo comma; Convenzione dell'Organizzazione internazionale del lavoro n. 111, sulla discriminazione in materia di impiego e nelle professioni, artt. 1, 2 e 3.

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da:

Presidente: Augusto Antonio BARBERA;

Giudici: Franco MODUGNO, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 54, comma 1, del decreto legislativo 30 ottobre 1992, n. 443 (Ordinamento del personale del Corpo di polizia penitenziaria, a norma dell'art. 14, comma 1, della legge 15 dicembre 1990, n. 395), promosso dal Tribunale amministrativo regionale per il Piemonte, sezione prima, nel procedimento vertente tra A. D.F. e il Ministero della giustizia, con ordinanza del 24 aprile 2023, iscritta al n. 75 del registro ordinanze 2023 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 23, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Visto l'atto di costituzione di A. D.F.;

udito nell'udienza pubblica del 19 marzo 2024 il Giudice relatore Giovanni Amoroso;

udito l'avvocato Maria Francesca Soriano per A. D.F.;

deliberato nella camera di consiglio del 19 marzo 2024.

Ritenuto in fatto

1.- Con ordinanza del 24 aprile 2023, il Tribunale amministrativo regionale per il Piemonte, sezione prima, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 54, comma 1, del decreto legislativo 30 ottobre 1992, n. 443 (Ordinamento del personale del Corpo di polizia penitenziaria, a norma dell'art. 14, comma 1, della legge 15 dicembre 1990, n. 395) nella parte in cui prevede che «[l]e promozioni di cui al presente decreto decorrono dalla data del verificarsi del fatto», in riferimento agli artt. 3, 97 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione agli artt. 1, 2 e 3 della Convenzione dell'Organizzazione internazionale del lavoro n. 111, sulla discriminazione in materia di impiego e nelle professioni, adottata a Ginevra il 25 giugno 1958, ratificata e resa esecutiva con legge 6 febbraio 1963, n. 405.



1.1.- Il giudice rimettente premette che il ricorrente riveste la qualifica di vice sovrintendente del Corpo di polizia penitenziaria a seguito di promozione per merito straordinario ai sensi dell'art. 77, commi 1 e 2, del d.P.R. 15 febbraio 1999, n. 82 (Regolamento di servizio del Corpo di polizia penitenziaria), con decorrenza, secondo quanto previsto dalla disposizione censurata, dalla data del 1° febbraio 2016.

In particolare, il Tribunale *a quo* evidenzia che il dipendente ha agito per l'accertamento e la declaratoria dell'inadempimento dell'obbligo a provvedere del Ministero della giustizia - Dipartimento dell'amministrazione penitenziaria, Direzione generale del personale e delle risorse e Provveditorato regionale del Piemonte e della Valle d'Aosta rispetto all'istanza notificata al medesimo Dipartimento, rimasta priva di riscontro, mediante la quale aveva chiesto che gli effetti giuridici dell'attribuzione della promozione alla qualifica corrispondente all'inquadramento superiore decorressero dalla data del 1° gennaio 2009, in virtù dei principi espressi dalla sentenza di questa Corte n. 224 del 2020 e dal parere reso dal Consiglio di Stato, sezione prima, nell'adunanza del 10 novembre 2021, n. 1984.

Rappresenta ulteriormente il TAR Piemonte che, nelle more del completamento della procedura per il conferimento della qualifica superiore per merito straordinario in favore dello stesso ricorrente, sulla scorta di due distinte proposte in detta direzione, l'Amministrazione penitenziaria, in data 19 dicembre 2017, aveva indetto un concorso con il quale aveva bandito 2.851 posti per la nomina nella medesima qualifica iniziale del ruolo dei sovrintendenti nel Corpo di Polizia penitenziaria, con decorrenza giuridica dal 1° gennaio 2009.

Senonché a tale concorso il ricorrente non aveva partecipato in quanto era in attesa di due riconoscimenti di maggiore prestigio. La promozione per merito straordinario nella qualifica era ottenuta con provvedimento del 9 dicembre 2020, a seguito della sentenza del medesimo TAR Piemonte 2 novembre 2020, n. 659.

Nelle more, tuttavia, questa Corte, con sentenza n. 224 del 2020, aveva dichiarato costituzionalmente illegittimo, come ricorda ancora il giudice *a quo*, l'art. 75, primo comma, del d.P.R. 24 aprile 1982, n. 335 (Ordinamento del personale della Polizia di Stato che espleta funzioni di polizia), laddove non prevedeva, nell'ambito dell'ordinamento del personale della Polizia di Stato, l'allineamento della decorrenza giuridica della qualifica di vice sovrintendente di coloro i quali sono promossi per merito straordinario a quella più favorevole riconosciuta al personale che ha conseguito la medesima qualifica all'esito della selezione o del concorso successivi alla data della verifica dei fatti.

In omaggio ai principi affermati da questa Corte nella richiamata decisione, il ricorrente aveva dunque diffidato l'Amministrazione penitenziaria ad operare la ricostruzione della propria carriera con la decorrenza più favorevole riconosciuta ai vice sovrintendenti promossi a seguito del concorso bandito nella data del 19 dicembre 2017 e, a fronte dell'inerzia nel provvedere, aveva proposto ricorso per l'accertamento del diritto alla retrodatazione nella qualifica ai fini giuridici.

Il giudice rimettente riferisce ulteriormente che il Ministero della giustizia - Dipartimento dell'amministrazione penitenziaria, nel costituirsi in giudizio, ha dedotto l'inconferenza della citata pronuncia nella fattispecie concreta perché adottata con riguardo ad una specifica disposizione dell'ordinamento del personale della Polizia di Stato che non può trovare applicazione, né diretta, né analogica, nell'ordinamento della Polizia penitenziaria.

1.2.- Il TAR Piemonte, nel delineare il quadro normativo di riferimento, ricorda che l'art. 51 del d.lgs. n. 443 del 1992 sull'ordinamento del personale appartenente al Corpo della Polizia penitenziaria stabilisce che la qualifica superiore può essere conferita, in presenza dei presupposti ivi indicati, anche per merito straordinario, ad agenti, agenti scelti, assistenti ed assistenti capo, e che tale promozione, ai sensi dell'art. 54 del medesimo decreto legislativo, ha effetto dalla data del verificarsi del fatto.

Evidenzia che, in via ordinaria, secondo quanto previsto dall'art. 16 (comma 1, lettere a e b) del medesimo d.lgs. n. 443 del 1992, la nomina alla qualifica iniziale del ruolo dei sovrintendenti della Polizia penitenziaria si consegue con selezione effettuata con scrutinio per merito comparativo riservato a domanda nel limite del settanta per cento dei posti disponibili al 31 dicembre di ciascun anno, agli assistenti capo aventi determinati requisiti e, nel limite del trenta per cento dei posti disponibili alla medesima data, con concorso per titoli ed esami, riservato al ruolo di agenti ed assistenti.

Il TAR Piemonte sottolinea, in particolare, che in questi casi, ai sensi del comma 3 della stessa disposizione, la nomina a vice sovrintendente è conferita con decorrenza giuridica dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate le vacanze, non trascurando di precisare che questa peculiare retrodatazione dei soli effetti giuridici dell'attribuzione della qualifica è stata introdotta dall'art. 3 del decreto legislativo 12 maggio 1995, n. 200 (Attuazione dell'art. 3 della legge 6 marzo 1992, n. 216, in materia di riordino delle carriere del personale non direttivo del Corpo di polizia penitenziaria), come modificato dall'art. 3 del decreto legislativo 28 febbraio 2001, n. 76 (Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 12 maggio 1995, n. 200, in materia di riordino del personale non direttivo del Corpo di polizia penitenziaria). Tale disposizione ha così modificato la precedente regola espressa dall'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 443 del 1992 che prevedeva che la promozione alla qualifica di vice sovrintendente era conferita secondo l'ordine di graduatoria del corso a decorrere dalla data di conclusione del corso medesimo.



1.3.- Sottolinea il giudice rimettente che tale meccanismo di retrodatazione ha le stesse caratteristiche di quello già ritenuto costituzionalmente illegittimo, nella misura in cui non si applicava anche a quanti avevano conseguito la qualifica superiore per merito straordinario, dalla già citata sentenza n. 224 del 2020 di questa Corte, con riguardo al personale della Polizia di Stato, ravvisando una possibile violazione degli artt. 3 e 97 Cost., poiché le modifiche intervenute per effetto dell'art. 3 del d.lgs. n. 76 del 2001 hanno comportato un sostanziale "scavalco" nel ruolo dei sovrintendenti da parte di quelli promossi per concorso rispetto a coloro i quali avevano ottenuto la promozione per merito straordinario.

Quanto alla contestata tempestività dell'azione del ricorrente rispetto alla data del provvedimento di inquadramento nella qualifica superiore, il giudice rimettente osserva che tale atto amministrativo ha carattere vincolato sicché la posizione giuridica fatta valere dal ricorrente è un vero e proprio diritto soggettivo assoggettato al termine di prescrizione contemplato per le azioni di accertamento e di condanna.

Evidenzia inoltre il Tribunale rimettente che, anche a voler aderire alla tesi più tradizionale che ascrive natura autoritativa ai provvedimenti di inquadramento nel ruolo del personale di diritto pubblico, la pretesa del ricorrente può convertirsi (pure per la domanda subordinata proposta) in azione contro il silenzio serbato dall'Amministrazione rispetto alla diffida inviata dal dipendente dopo la pubblicazione della citata sentenza n. 224 del 2020. Volendo così opinare, infatti, l'inerzia si sarebbe perfezionata il 4 novembre 2022, con conseguente tempestività dell'azione rispetto al termine annuale previsto dall'art. 31, comma 2, dell'Allegato 1 al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104 (Attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante delega al governo per il riordino del processo amministrativo) per la proposizione dell'azione contro il silenzio.

Il TAR rileva poi che l'accesso alla qualifica per tale via in luogo di quelle ordinarie ha un *quid pluris* di esemplarità e meritevolezza che può assumere rilievo nelle procedure di scrutinio successivo, considerato che quello per merito comparativo, ai sensi dell'art. 44 del d.lgs. n. 443 del 1992, consiste in un giudizio sulla professionalità complessiva dell'impiegato che si fonda sui titoli risultanti dal fascicolo personale e dallo stato matricolare, con particolare riguardo ai rapporti informativi e ai giudizi complessivi.

Di qui la ritenuta sussistenza, secondo il giudice rimettente, di un interesse differenziato e qualificato del ricorrente a privilegiare il conseguimento della promozione per merito straordinario.

1.4.- Il TAR Piemonte osserva, inoltre, che, a fronte della chiara formulazione letterale dell'art. 54 del d.lgs. n. 443 del 1992, laddove ancora la decorrenza giuridica della promozione per merito straordinario alla data di verifica del fatto che ha dato origine al conferimento della "ricompensa", non è possibile una interpretazione costituzionalmente orientata della norma, neppure in applicazione analogica della già citata sentenza n. 224 del 2020, in quanto riferita ad un'altra disposizione, ossia all'art. 75, primo comma, del d.P.R. n. 335 del 1982 che, pur avendo un contenuto analogo al citato art. 54, non ha fatto venir meno detta norma dall'ordinamento.

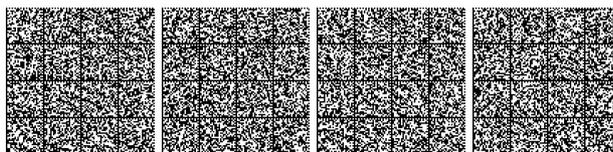
1.5.- In punto di non manifesta infondatezza il giudice *a quo* sottolinea che, nel sistema originariamente configurato dal d.lgs. n. 443 del 1992, non sussisteva alcun disallineamento quanto agli effetti del conseguimento della qualifica superiore, a seconda che fosse avvenuta per via ordinaria o straordinaria, disallineamento determinato solo dall'art. 16, comma 3, nella formulazione successiva al d.lgs. n. 76 del 2001, laddove ha previsto la retrodatazione della qualifica, ove conseguita per concorso, al 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate le vacanze.

Di qui, secondo il rimettente, sarebbe riprodotta la medesima regolamentazione che è stata ritenuta costituzionalmente illegittima, con riferimento alla Polizia di Stato, dalla più volte citata sentenza di questa Corte n. 224 del 2020. Conseguentemente, la disposizione censurata contrasterebbe, in primo luogo, con l'art. 3 Cost. perché non sarebbe ragionevole prevedere una differente decorrenza nell'acquisizione della qualifica superiore solo in considerazione delle modalità di accesso alla stessa.

La contraddittorietà intrinseca della norma rilevarebbe già sul piano logico atteso che, a fronte della priorità temporale della prima fattispecie, ossia del fatto generatore della promozione per merito straordinario, nella data del 4 febbraio 2016, una procedura concorsuale ordinaria indetta successivamente, ossia il 19 dicembre 2017, produrrebbe i suoi effetti in una data anteriore.

Inoltre, sul versante teleologico, la disposizione sarebbe incoerente con l'obiettivo premiale della ricompensa che finirebbe con il determinare risultati gravemente penalizzanti per lo sviluppo della carriera del beneficiario, stante la regola generale enunciata dall'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 443 del 1992, per la quale, nell'ambito dello stesso ruolo, la gerarchia è determinata dalla qualifica e, all'interno della medesima qualifica, dall'anzianità.

Altresì, sul piano ordinamentale sistematico, la contraddittorietà della disposizione censurata verrebbe in rilievo alla luce del principio di tendenziale equiparazione degli ordinamenti delle Forze di polizia sancito dall'art. 8, comma 1, lettera a), della legge 7 agosto 2015, n. 124 (Deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni



pubbliche), stante la caducazione dell'analogo meccanismo previsto per la Polizia di Stato a seguito della sentenza n. 224 del 2020.

Sotto un distinto profilo, il giudice rimettente dubita della legittimità costituzionale dell'art. 54, comma 1, del d.lgs. n. 443 del 1992 anche in riferimento all'art. 97 Cost., poiché il mantenimento di una divaricazione nella decorrenza degli effetti giuridici tra le due ipotesi di promozione alla medesima qualifica superiore determinerebbe un'irragionevole disparità di trattamento da parte dell'amministrazione in violazione del principio di imparzialità che deve connotare i pubblici uffici.

Inoltre, con riferimento al principio di buon andamento dell'attività amministrativa, il mancato allineamento della decorrenza giuridica si porrebbe in distonia con la *ratio* premiale sottesa all'istituto della promozione per merito straordinario.

Il TAR Piemonte osserva, infine, che la disposizione censurata, determinando un irragionevole scavalco solo a fronte del fatto generatore della promozione, violerebbe anche l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione al principio di non discriminazione sancito dall'art. 1, primo paragrafo, lettera b), della Convenzione OIL n. 111 del 1958 sulla discriminazione in materia di impiego e nelle professioni.

2.- Si è costituito in giudizio il ricorrente nel giudizio *a quo*, A. D.F., il quale, ripercorsi i provvedimenti che lo hanno riguardato e le ragioni poste a fondamento dell'azione principale, ha evidenziato la sostanziale identità delle disposizioni espresse in materia per la Polizia di Stato, ossia gli artt. 75 e 24-*quater*, settimo comma, del d.P.R. n. 335 del 1982, che hanno dato luogo alla sentenza di questa Corte n. 224 del 2020, e per la Polizia penitenziaria, ossia gli artt. 54 e 16, comma 3, del d.lgs. n. 443 del 1992. Ha dunque evidenziato, a sostegno delle questioni sollevate dal TAR Piemonte, che si pongono i medesimi problemi di legittimità costituzionale, con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost., accertati dalla indicata sentenza.

3.- Non è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri.

Considerato in diritto

1.- Con l'ordinanza in epigrafe indicata, il TAR Piemonte ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 54, comma 1, del d.lgs. n. 443 del 1992, in riferimento agli artt. 3, 97 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione agli artt. 1, 2 e 3 della Convenzione OIL n. 111 del 1958 sulla discriminazione in materia di impiego e nelle professioni.

In particolare il giudice rimettente dubita della legittimità costituzionale della disposizione censurata, nella parte in cui, ancorando la decorrenza giuridica della promozione per merito straordinario nel ruolo dei vice sovrintendenti della Polizia penitenziaria alla data nella quale si è verificato il fatto che ha dato luogo alla ricompensa, determinerebbe un'illegittima disparità di trattamento, che si riverbera anche sui principi di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa, rispetto ai vice sovrintendenti che hanno avuto accesso alla medesima qualifica a seguito di procedure concorsuali per le quali, invece, l'art. 16, comma 3, dello stesso d.lgs. n. 443 del 1992, prevede una retrodatazione giuridica nella qualifica alla data del 1° gennaio successivo a quello in cui si sono verificate le vacanze.

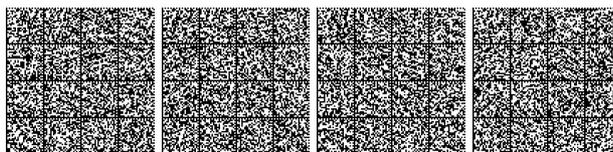
2.- In via preliminare, sussistono i presupposti di ammissibilità delle questioni quanto alla loro rilevanza.

2.1. - Con riferimento alla tempestività dell'azione principale, il TAR Piemonte ha osservato che il ricorrente non è decaduto dalla possibilità di richiedere una differente decorrenza sul piano giuridico nell'accesso alla qualifica iniziale del ruolo superiore dei sovrintendenti pur non avendo impugnato, entro il termine di sessanta giorni dalla conoscenza legale dello stesso, il relativo provvedimento di inquadramento. Ha evidenziato che, poiché tale provvedimento ha natura vincolata, il dipendente vanta, rispetto ad esso, una posizione di diritto soggettivo, che può essere fatta valere entro l'ordinario termine di prescrizione per l'azione di accertamento.

In ogni caso, l'azione sarebbe tempestiva anche se intesa quale volta a contestare il silenzio-diniego della pubblica amministrazione rispetto all'istanza del ricorrente di ottenere l'auspicato inquadramento con decorrenza più favorevole, essendo stata proposta entro il termine di un anno, previsto dall'art. 31, comma 2, cod. proc. amm., rispetto al momento della formazione del predetto silenzio.

Tali valutazioni del giudice rimettente sono espressione di un vaglio non implausibile in ordine alla tempestività dell'azione presupposta (sentenze n. 170 del 2018 e n. 53 del 2017).

2.2.- Quanto alla sussistenza di un concreto interesse del ricorrente nello stesso giudizio principale - sotto il profilo che egli, pur essendo nelle condizioni di farlo, non aveva partecipato al concorso, bandito nelle more della decisione



dell'Amministrazione sulle proposte di promozione per merito straordinario che lo riguardavano, che gli avrebbe consentito di accedere al ruolo superiore dei sovrintendenti con l'auspicata decorrenza più favorevole - il TAR Piemonte ha osservato che, in realtà, il dipendente vantava tale interesse, poiché, considerato il carattere eccezionale della massima ricompensa della promozione per merito straordinario, il passaggio nel ruolo superiore mediante la stessa, piuttosto che per concorso, gli avrebbe consentito di ottenere vantaggi nella successiva progressione in carriera che si fonda, ai sensi dell'art. 44 del d.lgs. n. 443 del 1992, anche sui rapporti informativi favorevoli rivenienti dal fascicolo personale.

Sotto tale profilo, la motivazione del giudice rimettente è, parimenti, adeguata in virtù del principio, ripetutamente enunciato nella giurisprudenza costituzionale, per il quale il riscontro dell'interesse ad agire è demandato alla valutazione del giudice rimettente, ove sorretta da una motivazione non implausibile (sentenze n. 193 del 2022 e n. 240 del 2021).

3.- È opportuno, a questo punto, richiamare brevemente il quadro normativo di riferimento nel quale si collocano le questioni di legittimità costituzionale sollevate dall'ordinanza di rimessione.

3.1.- Il Corpo di polizia penitenziaria è stato istituito dalla legge 15 dicembre 1990, n. 395 (Ordinamento del Corpo di polizia penitenziaria), che contestualmente ha disposto lo scioglimento del Corpo degli agenti di custodia e la soppressione del ruolo delle vigilatrici penitenziarie.

La predetta legge precisa che il Corpo di polizia penitenziaria è un corpo civile (art. 1, comma 2) e fa parte delle Forze di polizia (comma 3).

In virtù della delega conferita dall'art. 14 della medesima legge n. 395 del 1990, il d.lgs. n. 443 del 1992 articola i ruoli non direttivi nella Polizia penitenziaria in ordine gerarchico: ruolo degli assistenti ed agenti; ruolo dei sovrintendenti; ruolo degli ispettori.

Nell'ambito di ciascun ruolo è prevista un'ulteriore suddivisione per qualifica, anch'essa gerarchicamente ordinata: in particolare, il ruolo dei sovrintendenti comprende le qualifiche di vice sovrintendente, di sovrintendente e di sovrintendente capo.

Pertanto, i ruoli sono ordinati gerarchicamente e nel loro ambito la gerarchia risulta determinata dalla qualifica e, all'interno della stessa qualifica, dall'anzianità.

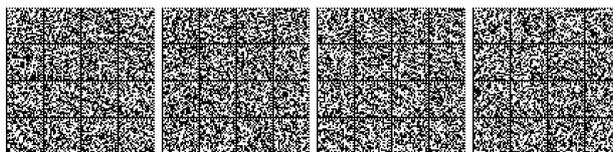
Se al ruolo iniziale degli assistenti e agenti si accede dall'esterno per concorso, l'inquadramento nel ruolo superiore dei sovrintendenti, nella qualifica iniziale di vice sovrintendenti, può essere conseguito, secondo quanto previsto dall'art. 16 del d.lgs. n. 443 del 1992, soltanto attraverso meccanismi "interni" di progressione in carriera, ovvero: mediante selezione effettuata con scrutinio per merito comparativo riservato a domanda, nel limite del settanta per cento dei posti disponibili al 31 dicembre di ciascun anno, agli assistenti capo che ricoprono, alla predetta data, una posizione in ruolo non inferiore a quella compresa entro il doppio dei posti individuati, che non abbiano riportato nell'ultimo biennio un giudizio complessivo inferiore a «buono» e sanzione disciplinare più grave della deplorazione. Il personale così nominato dovrà frequentare un corso di formazione tecnico-professionale non superiore a tre mesi (art. 16, comma 2, del d.lgs. n. 443 del 1992), con verifica finale; nel limite del restante trenta per cento dei posti disponibili alla data del 31 dicembre di ogni anno, mediante concorso per titoli ed esami con modalità semplificate, da espletare anche con procedure telematiche, riservato al personale appartenente al ruolo degli agenti ed assistenti, che abbia compiuto almeno quattro anni di effettivo servizio e che non abbia riportato nell'ultimo biennio un giudizio complessivo inferiore a «buono» e sanzione disciplinare più grave della deplorazione.

Questo sistema di progressione in carriera è quello ordinario.

Tuttavia, la progressione in carriera può realizzarsi anche mediante un altro canale, ossia la promozione per merito straordinario.

In particolare l'art. 51 del d.lgs. n. 443 del 1992 disciplina la promozione per merito straordinario degli appartenenti al ruolo degli agenti e degli assistenti in quello dei sovrintendenti, nella qualifica iniziale di vice sovrintendente, stabilendo che la stessa può essere conferita agli agenti, agli agenti scelti e agli assistenti che «nell'esercizio delle loro funzioni, abbiano conseguito eccezionali risultati in attività attinenti ai loro compiti, rendendo straordinari servizi all'Amministrazione penitenziaria, dando prova di eccezionale capacità e dimostrando di possedere qualità tali da dare sicuro affidamento di assolvere lodevolmente le funzioni della qualifica superiore, ovvero abbiano corso grave pericolo di vita per tutelare la sicurezza e l'incolumità pubblica».

La *ratio* ispiratrice della promozione per merito straordinario - che costituisce la forma più elevata di "ricompensa" per l'attività svolta - è quella di consentire, a coloro i quali si siano distinti per l'eccezionalità delle doti mostrate in occasione di particolari operazioni di servizio, di accedere alla qualifica superiore in deroga ai meccanismi ordinari di progressione in carriera.



L'avanzamento in carriera per merito straordinario rappresenta un'eccezione alla regola del pubblico concorso, si da doversi interpretare restrittivamente (sentenza n. 224 del 2020).

3.2.- Con specifico riguardo alle questioni sottese all'ordinanza di rimessione, la decorrenza di questa promozione extra ordinem è fissata dal censurato art. 54, comma 1, del d.lgs. n. 443 del 1992: le promozioni per merito straordinario decorrono dalla data nella quale si è verificato il fatto che ha dato luogo al conferimento di tale qualifica.

Nel sistema originario, una volta conseguita la nomina nella qualifica di vice sovrintendente, non vi era alcuna significativa differenza, in punto di decorrenza giuridica, tra quanti avessero ottenuto la stessa mediante concorso e coloro i quali fossero stati promossi per merito straordinario, poiché l'art. 19 del d.lgs. n. 443 del 1992 prevedeva che i dipendenti che avevano superato il concorso per titoli ovvero per titoli ed esami erano immessi nel ruolo superiore solo alla data di conclusione con esito positivo del prescritto corso di formazione.

Le questioni sottese all'ordinanza di rimessione sono sorte solo in un momento successivo quando - a seguito dell'abrogazione di tale disposizione ad opera dell'art. 3 del d.lgs. n. 200 del 1995 e della trasposizione della relativa disciplina nell'art. 16, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 443 del 1992, con le modifiche introdotte dall'art. 3 del d.lgs. n. 76 del 2001 - è stato successivamente stabilito che la nomina a vice sovrintendente è conferita con decreto del direttore generale del personale e delle risorse con decorrenza giuridica dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel quale si sono verificate le vacanze (e con decorrenza economica dal giorno successivo alla data di conclusione del corso di formazione).

Questa previsione, considerata in combinato disposto con la decorrenza giuridica ancorata, invece, per la promozione per merito straordinario, dal comma 1 dell'art. 54 del d.lgs. n. 443 del 1992, alla data del verificarsi dei fatti che hanno giustificato l'attribuzione della qualifica, determinerebbe l'irragionevole effetto distonico assunto dall'ordinanza di rimessione.

4.- Ciò premesso, si possono ora esaminare le denunciate violazioni dei principi di eguaglianza (art. 3 Cost.) e di imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

Le questioni sono fondate sotto entrambi i profili, con assorbimento delle censure sollevate con riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione agli artt. 1, 2 e 3 della Convenzione OIL n. 111 del 1958 sulla discriminazione in materia impiego e nelle professioni.

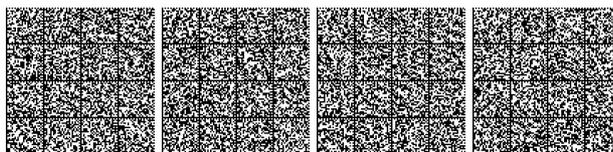
5.- Come questa Corte ha già affermato, infatti, con riferimento alle questioni che hanno investito disposizioni del tutto sovrapponibili, nel loro contenuto, riguardanti la progressione in carriera nell'ambito della Polizia di Stato, è violato innanzi tutto l'art. 3 Cost., poiché può verificarsi una illegittima disparità di trattamento tra i vice sovrintendenti della Polizia penitenziaria, che sono stati promossi nella qualifica per merito straordinario, e coloro che hanno avuto accesso alla stessa qualifica per concorso o procedura selettiva (sentenza n. 224 del 2020).

Tale situazione è conseguenza, per quanto attiene all'ordinamento della Polizia penitenziaria, dell'introduzione del già richiamato meccanismo della retrodatazione della decorrenza ai soli effetti giuridici della nomina, alla data del 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel quale si sono verificate le vacanze, ad opera dell'art. 16 del d.lgs. n. 443 del 1992, con le modifiche introdotte dall'art. 3 del d.lgs. n. 76 del 2001, per i soli vice sovrintendenti che accedono a detta qualifica per concorso o procedura selettiva, senza la contestuale previsione di un meccanismo di riallineamento per i vice sovrintendenti già in precedenza promossi per merito straordinario, essendo invece rimasto inalterato per questi ultimi il disposto dell'art. 54, comma 1, dello stesso d.lgs. n. 443 del 1992, che fa decorrere l'anzianità in tale qualifica (sia economica che giuridica) dal giorno in cui si è verificato il fatto che ha dato luogo all'assegnazione della qualifica superiore.

Alla stregua di quanto evidenziato da questa Corte con riferimento all'analogia situazione che vigeva nel sistema di progressione in carriera della Polizia di Stato, la diversità dei percorsi, ordinario e straordinario, di accesso alla qualifica superiore si ricompone alla fine, ossia al completamento delle due fattispecie con la nomina a vice sovrintendente, una volta intervenuta la quale si ha che tutti i vice sovrintendenti posseggono la medesima qualifica senza che la diversità di accesso alla stessa consenta una differenziazione tale da collocare in una posizione più o meno elevata gli uni rispetto agli altri.

Questa parificazione comporta che, allorché il completamento della fattispecie di nomina si perfezioni in momenti distinti, non possa esserci una differenziazione penalizzante per chi abbia conseguito la qualifica in un momento anteriore rispetto a chi l'abbia ottenuta dopo. Ossia, nello specifico, la decorrenza giuridica dell'anzianità di chi accede (per concorso) alla qualifica di vice sovrintendente in un momento successivo non può precedere quella di chi tale qualifica già possiede (per merito straordinario) da un momento anteriore (ancora, sentenza n. 224 del 2020).

Viola, dunque, il principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. lo "scavalcamento" determinato dalla retroattività "giuridica" nella qualifica, riconosciuta come trattamento più favorevole solo ai vice sovrintendenti che hanno



superato le procedure selettive e i concorsi interni, ossia che hanno avuto accesso alla qualifica superiore mediante il sistema ordinario di progressione nella carriera (sempre sentenza n. 224 del 2020).

6.- Inoltre, nella fattispecie in esame la violazione del principio di eguaglianza si accompagna anche a quella dell'art. 97 Cost. (sentenze n. 243 del 2005 e n. 250 del 1993), perché la denunciata disciplina differenziata dà luogo, come si è detto, a un trattamento diverso e meno favorevole per i vice sovrintendenti promossi per merito straordinario rispetto a quelli che successivamente hanno avuto accesso alla medesima qualifica per concorso.

La disposizione censurata comporta, infatti, che l'Amministrazione, in ragione del meccanismo della retrodatazione nell'anzianità giuridica della qualifica limitata ai vice sovrintendenti nominati mediante selezione o concorso, finisce per trattare in modo ingiustificatamente diverso situazioni simili, ossia quelle di vice sovrintendenti che sono stati nominati con decorrenze giuridiche differenti a seconda delle modalità di accesso alla qualifica. Ciò in violazione del principio di imparzialità, che deve connotare l'azione dell'amministrazione pubblica (ancora sentenza n. 224 del 2020).

7.- La *reductio ad legitimitatem* della disposizione censurata può farsi - con riferimento alla fattispecie in esame - escludendo lo "scavalco" nella decorrenza giuridica della qualifica di vice sovrintendente da parte di coloro che l'abbiano conseguita con procedura concorsuale o selettiva (e quindi dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel quale si sono verificate le vacanze) in un momento successivo rispetto alla nomina di quelli che la stessa qualifica abbiano in precedenza già ottenuto per merito straordinario (e quindi con decorrenza «dalla data del verificarsi del fatto» posto a fondamento della nomina stessa).

Il che può realizzarsi - come già fatto con riferimento alla Polizia di Stato (sentenza n. 224 del 2020, più volte citata) - mediante il necessario riallineamento della decorrenza giuridica della nomina di questi ultimi a quella dei primi nell'ipotesi in cui, in concreto, tale evenienza si verifichi, senza peraltro che ciò incida sulla decorrenza economica che - come già rilevato - non soffre la differenziazione qui censurata.

Va pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 54, comma 1, del d.lgs. n. 443 del 1992, nella parte in cui non prevede l'allineamento della decorrenza giuridica della qualifica di vice sovrintendente promosso per merito straordinario a quella più favorevole riconosciuta al personale che ha conseguito la medesima qualifica all'esito della selezione o del concorso successivi alla data del verificarsi del fatto.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 54, comma 1, del decreto legislativo 30 ottobre 1992, n. 443 (Ordinamento del personale del Corpo di polizia penitenziaria, a norma dell'art. 14, comma 1, della legge 15 dicembre 1990, n. 395), nella parte in cui non prevede l'allineamento della decorrenza giuridica della qualifica di vice sovrintendente promosso per merito straordinario a quella più favorevole riconosciuta al personale che ha conseguito la medesima qualifica all'esito della selezione o del concorso successivi alla data del verificarsi del fatto.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 marzo 2024.

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, *Presidente*

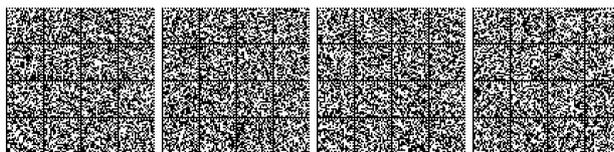
Giovanni AMOROSO, *Redattore*

Roberto MILANA, *Direttore della Cancelleria*

Depositata in Cancelleria il 30 aprile 2024

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA



ATTI DI PROMOVIMENTO DEL GIUDIZIO DELLA CORTE

N. 13

Ricorso per questione di legittimità costituzionale depositato in cancelleria il 26 marzo 2024
(del Presidente del Consiglio dei ministri)

Impiego pubblico - Trattamento economico - Norme della Regione Siciliana - Incrementi retributivi di cui all'art. 87 del Contratto collettivo regionale di lavoro del personale del comparto non dirigenziale della Regione Siciliana e degli enti di cui all'art. 1 della legge reg. n. 10 del 2000 - triennio normativo ed economico 2016-2018, previsti in sostituzione dell'elemento perequativo di cui alla lettera b) del comma 440 dell'art. 1 della legge n. 145 del 2018 - Finanziamento a regime nell'ambito del rinnovo contrattuale per il triennio 2019-2021 del medesimo comparto - Integrazione, per le predette finalità, delle risorse finanziarie per i rinnovi dei contratti collettivi di lavoro relativi al triennio 2019-2021, a decorrere dall'esercizio finanziario 2024, di un importo pari a 4.300 migliaia di euro, da destinare al rinnovo contrattuale del personale del comparto non dirigenziale.

Sanità pubblica - Servizio sanitario regionale (SSR) - Norme della Regione Siciliana - Modifica del comma 1 dell'art. 20 della legge regionale n. 30 del 1993 - Qualificazione del Centro per la formazione permanente e l'aggiornamento del personale del Servizio sanitario (CEFPAS) come ente del Servizio sanitario regionale.

– Legge della Regione Siciliana 16 gennaio 2024, n. 1 (Legge di stabilità regionale 2024-2026), artt. 8 e 25, comma 2.

Ricorso ex art. 127 della Costituzione per il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso per legge dall'Avvocatura generale dello Stato presso i cui uffici è domiciliato in Roma alla via dei Portoghesi n. 12 - ricorrente; contro la Regione Sicilia, in persona del Presidente della regione *pro-tempore*, con sede legale in Palermo alla piazza Indipendenza n. 21, Palazzo Orleans - intimata;

per la declaratoria di illegittimità costituzionale degli articoli 8 e 25 comma 2 della legge della Regione Sicilia 16 gennaio 2024, n. 1, come da delibera del Consiglio dei ministri in data 11 marzo 2024.

Nel Bollettino Ufficiale della Regione Sicilia n. 4 del 20 gennaio 2024 è stata pubblicata la legge regionale n. 1 del 16 gennaio 2024, recante «Legge di stabilità regionale 2024-2026».

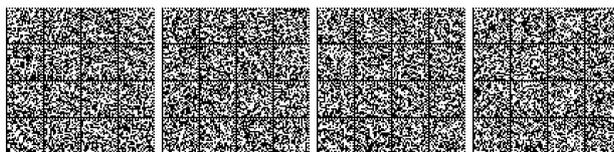
Il Governo ritiene che le previsioni contenute negli articoli 8 e 25 comma 2 della suddetta legge eccedano le competenze attribuite alla Regione Siciliana dallo statuto speciale di autonomia, regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455, convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, e si pongano in contrasto con gli articoli 97 commi 1 e 2, 117 terzo comma (principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica) della Costituzione.

Si propone, pertanto, questione di legittimità costituzionale ai sensi dell'art. 127, comma 1, della Costituzione per i seguenti

MOTIVI

1. Illegittimità dell'art. 8 della legge della Regione Sicilia n. 1/2024, per violazione degli articoli 97 commi 1 e 2, 117 comma 3 (principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica) della Costituzione, oltre che per inosservanza dei limiti all'esercizio della potestà legislativa della regione sanciti dall'art. 14 primo comma dello statuto regionale, derivanti dal rispetto delle norme fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica, nonché dei principi stabiliti dalle leggi dello Stato.

L'art. 8, rubricato «Benefici retributivi a favore del personale dipendente di cui all'art. 87 del CCRL 2016-2018», della legge regionale n. 1/2024, al comma 1 prevede che, in conformità alle disposizioni dei commi 869 e 959 dell'art. 1 della legge n. 178/2020, gli incrementi di cui all'art. 87 del contratto collettivo regionale di lavoro del personale del comparto non dirigenziale della Regione Siciliana, triennio normativo ed economico 2016-2018, previsti in sostituzione



dell'elemento perequativo di cui alla lettera *b*) del comma 440 dell'art. 1 della legge n. 145/2018, sono finanziati a regime nell'ambito del rinnovo contrattuale per il triennio 2019-2021 del medesimo comparto.

Al comma 2 l'art. 8 dispone, inoltre, che, per le finalità del precedente comma 1, le risorse finanziarie per i rinnovi dei contratti collettivi di lavoro relativi al triennio 2019-2021 sono integrate, a decorrere dall'esercizio finanziario 2024, di un importo pari a 4,3 milioni di euro, da destinare al rinnovo contrattuale del personale del comparto non dirigenziale (Missione 1, Programma 10, capitolo 212017).

Al riguardo, in via preliminare, va evidenziato che l'accordo tra Stato e Regione Siciliana per il ripiano decennale del disavanzo, sottoscritto il 16 ottobre 2023 (doc. 1), contiene al punto 10 l'impegno della Regione Siciliana finalizzato al contenimento della spesa di personale, al netto dei rinnovi contrattuali nei limiti previsti per il medesimo periodo a livello nazionale, incluso il trattamento accessorio e, sulla base del predetto impegno di contenimento di tale importante componente della spesa corrente, come contropartita, il nuovo accordo ha previsto la ripresa delle assunzioni a tempo indeterminato di personale sia del comparto sia con qualifica dirigenziale, con tassi di sostituzione delle cessazioni dal servizio superiori, per il triennio 2023- 2025, al 100% del *turn over*.

Ciò posto, l'art. 8 della legge regionale n. 1/2024 determina un aggiramento del limite finanziario cui sono sottoposti i fondi per il trattamento accessorio del personale, previsto dall'art. 23, comma 2, del decreto legislativo n. 75/2017, ed anche la conseguente violazione del citato accordo tra Stato e Regione Siciliana per il ripiano decennale del disavanzo sottoscritto il 16 ottobre 2023 (doc. 1), nella parte in cui prevede, al punto 10, l'impegno della Regione Siciliana a contenere le spese di personale nei limiti dei rinnovi contrattuali previsti per tutti i comparti di contrattazione nazionale (funzioni centrali, funzioni locali, sanità, istruzione e ricerca).

La norma in esame stanziava 4,3 milioni di euro, a decorrere dall'anno 2024, in aggiunta agli stanziamenti già effettuati dalle leggi regionali n. 10/2021 e n. 35/2021, relativi all'incremento medio a regime del 3,78% da destinare al rinnovo contrattuale del personale del comparto non dirigenziale per il triennio 2019-2021, unitamente ad altri stanziamenti previsti pur sempre nell'ambito della legge di stabilità regionale 2024 - 2026, come di seguito indicati:

art. 6, euro 1.668.946 sulla base della percentuale dello 0,22% prevista quale incremento dei fondi per il trattamento accessorio dall'art. 1, comma 604, della legge n. 234/2021 (legge di bilancio statale 2022);

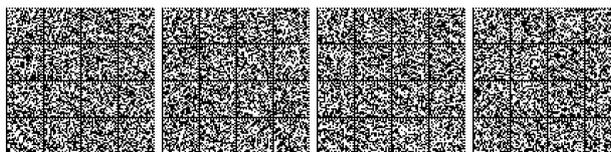
art. 7, euro 3.410.095 sulla base della percentuale dell'0,55% prevista per la riforma degli ordinamenti professionali dall'art. 1, comma 612, della legge n. 234/2021 (legge di bilancio statale 2022).

Lo stanziamento di 4,3 milioni a decorrere dall'anno 2024 fuoriesce dall'accordo Stato-Regione Siciliana, in quanto le motivazioni addotte fanno riferimento all'elemento perequativo *una tantum* introdotto nei contratti collettivi di lavoro nazionali riferiti al triennio 2016-2018 con oneri a carico delle risorse contrattuali di tale triennio, che con specifico finanziamento disposto dall'art. 1, commi 869 e 959, della legge n. 178/2020 è stato reso strutturale con inclusione nel trattamento fondamentale con la tornata contrattuale 2019-2021.

Nel caso, invece, dell'art. 87 del C.C.R.L. del personale del comparto non dirigenziale della Regione Siciliana del triennio 2016-2018, richiamato dall'art. 8 legge regionale n. 1/2024, tale clausola negoziale non ha istituito un analogo elemento perequativo *una tantum*, ma con criteri nettamente diversi dai contratti collettivi nazionali ha incrementato l'«indennità di amministrazione» (componente fissa mensile della retribuzione) con la corrispondente diminuzione delle risorse per il trattamento accessorio appostate nel «Fondo per risorse decentrate» di cui all'art. 90 del medesimo C.C.R.L. (somme destinate alla produttività da corrispondersi all'esito delle risultanze del sistema di valutazione della *performance*); operazione sulla quale la Corte dei conti – sezione regionale di controllo per la Sicilia, in sede di rapporto di certificazione del C.C.R.L. 2016-2018, ha espresso le proprie perplessità ed osservazioni.

Tanto premesso, risulta evidente che lo stanziamento di 4,3 milioni di euro previsto dalla norma regionale in esame non è finalizzato, come nei contratti collettivi nazionali, a reintegrare le risorse contrattuali utilizzate per l'elemento perequativo *una tantum* a valere sulle risorse che la finanza pubblica ha destinato ai rinnovi contrattuali 2016 - 2018 (3,78% a regime), ma è destinato a compensare le risorse dirottate dal «Fondo per risorse decentrate» per incrementare l'«indennità di amministrazione» con ciò aggirando, di fatto, il vincolo normativo del rispetto del limite finanziario delle somme complessivamente destinate ai trattamenti accessori del personale previsto dall'art. 23, comma 2, del decreto legislativo n. 75/2017.

Sul punto, va rilevato che sia l'«indennità di amministrazione» sia le risorse del «Fondo per risorse decentrate» assumono natura di componenti del trattamento accessorio come indicato dallo stesso C.C.R.L. e oggettivamente confermato dall'applicazione — per entrambi i predetti istituti contrattuali — delle ritenute previste per i primi dieci giorni di malattia dall'art. 71 della legge n. 133 del 2008, che ha introdotto tali trattenute su «ogni indennità o emolumento, comunque denominati, aventi carattere fisso e continuativo, nonché di ogni altro trattamento accessorio».



Per quanto esposto, l'art. 8 della legge di stabilità regionale 2024 - 2026 non risulta conforme alla previsione contenuta nell'accordo tra Stato e Regione Siciliana per il ripiano decennale del disavanzo sottoscritto il 16 ottobre 2023 (doc. 1), in relazione all'impegno assunto di contenere i rinnovi contrattuali del personale regionale nei limiti previsti per il medesimo periodo a livello nazionale, incluso il trattamento accessorio, tenuto conto che la legge di bilancio nazionale è finalizzata al reintegro delle risorse stanziare per la tornata contrattuale 2016 - 2018 ed utilizzate per l'elemento perequativo *una tantum*, mentre la disposizione regionale incrementa le risorse destinate al trattamento economico accessorio in violazione dei limiti di spesa previsti dall'art. 23, comma 2, del decreto legislativo n. 75/2017 e, in quanto tali, in misura eccedente agli incrementi previsti per i contratti collettivi nazionali.

Giova rammentare che, successivamente alla sottoscrizione in data 14 gennaio 2021 del primo accordo per il ripiano decennale del disavanzo, la Regione Siciliana ha legiferato in materia di incremento del trattamento accessorio del personale, in palese contrasto con le finalità dell'accordo stesso, finalizzato al contenimento della spesa per il personale, ivi incluso il trattamento accessorio, adottando disposizioni che, come noto, sono state dichiarate incostituzionali da codesta ecc.ma Corte con le seguenti pronunce:

sentenza n. 190 del 25 luglio 2022 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, lettera f) (indennità trattamento accessorio personale UREGA), dell'art. 14 (ricostruzione trattamento economico personale ex ARRA della legge regione siciliana n. 9/2021, legge di stabilità 2021), nonché dell'art. 14 (trattamento accessorio personale Dipartimento beni culturali) della legge regione siciliana n. 29/2021 (Modifiche alla legge regionale n. 9/2021);

sentenza n. 200 del 28 luglio 2022 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della legge regione siciliana n. 28/2021 (Norme in materia di funzionamento del Corpo forestale), nonché dell'art. 1, comma 1 (Corpo Forestale) della legge regione siciliana n. 1/2022 (esercizio provvisorio).

Su tale aspetto, si richiamano i costanti insegnamenti secondo cui gli interventi finalizzati al contenimento della spesa pubblica costituiscono principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica, in quanto pongono obiettivi di riequilibrio, rilevando altresì che «[...] la spesa per il personale, per la sua importanza strategica ai fini dell'attuazione del patto stabilità interna (data la sua rilevante entità), costituisce non già una minuta voce di dettaglio, ma un importante aggregato della spesa corrente, con la conseguenza che le disposizioni relative al suo contenimento assurgono a principio fondamentale della legislazione statale» (sentenza n. 69 del 2011, che richiama la sentenza n. 169 del 2007).

Non può essere quindi condivisa la tesi secondo cui la Regione Siciliana, in forza dell'art. 14, lettera q), dello statuto, che le attribuisce la competenza legislativa esclusiva in materia di stato giuridico ed economico del proprio personale, sarebbe legittimata a adottare la disposizione impugnata.

Al contrario, la competenza regionale incontra, secondo quanto previsto dallo stesso statuto siciliano, i limiti derivanti dalle norme fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica (così, tra l'altro, sentenza n. 172 del 2018) e, conseguentemente, quelli specificati dalle sopra citate norme interposte (art. 23 decreto legislativo n. 75/2017, accordo tra Stato e Regione Siciliana per il ripiano decennale del disavanzo, sottoscritto il 16 ottobre 2023).

La giurisprudenza di codesta ecc.ma Corte è costante nell'affermare che l'art. 23, comma 2, del decreto legislativo n. 75 del 2017 è norma che pone un limite generale al trattamento economico del personale pubblico e ha natura di principio di coordinamento della finanza pubblica, essendo tale spesa una delle più frequenti e rilevanti cause di disavanzo pubblico (sentenze n. 212 e n. 20 del 2021, n. 191 del 2017, n. 218 del 2015 e n. 215 del 2012).

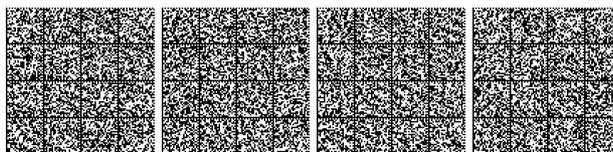
La Regione Sicilia non può quindi effettuare integrazioni e incrementi che andrebbero in senso opposto all'armonizzazione che ispira la predetta norma interposta.

La previsione di maggiori oneri da destinare ai trattamenti economici del personale del comparto non dirigenziale, pertanto, si pone in netto contrasto con gli obiettivi di finanza pubblica, oltre che con lo specifico obiettivo di riduzione della spesa per il personale, che la regione si è prefissata d'intesa con lo Stato, come recepita al punto 10 dell'accordo tra Stato e Regione Siciliana per il ripiano decennale del disavanzo del 16 ottobre 2023 (doc. 1).

L'art. 8 della legge regionale Siciliana n. 1 del 2024, autorizzando una spesa che supera il limite stabilito dall'indicata normativa statale si pone quindi in contrasto con le misure volte ad assicurare l'invarianza del costo del personale e, di conseguenza, con l'art. 117, terzo comma, della Costituzione, in particolare con i principi fondamentali nella materia «coordinamento della finanza pubblica».

La riduzione del trattamento accessorio del personale pubblico rappresenta una delle condizioni pattuite (al punto 10) nel richiamato accordo per il ripiano decennale del disavanzo (doc. 1).

La disposizione regionale, destinando, invece, un maggiore importo per il trattamento accessorio del personale a tempo indeterminato, si pone in contrasto con l'art. 117, terzo comma, della Costituzione, per violazione dei principi fondamentali nella materia «coordinamento della finanza pubblica», in relazione alle citate norme interposte.



Per quanto attiene alla Regione Siciliana, l'applicazione dei predetti principi non è preclusa dalla previsione contenuta nell'art. 14, lettera *q*), dello statuto speciale poiché la norma statutaria, pur attribuendo alla competenza legislativa esclusiva della regione la disciplina dello stato giuridico ed economico dei dipendenti regionali, incontra — in virtù di quanto previsto dallo stesso statuto di autonomia — i limiti derivanti dalle norme fondamentali delle riforme economico-sociali della Repubblica (sent. n. 172 del 2018) che, in quanto tali, si impongono anche alla potestà legislativa esclusiva delle regioni autonome (sent. n. 93 del 2019, n. 201 e n. 178 del 2018).

Alla stregua di quanto dedotto e per i motivi ivi indicati, l'art. 8 della legge regionale n. 1/2024, appare, altresì, in contrasto con l'art. 97, primo comma, della Costituzione, che pone in capo alle pubbliche amministrazioni l'obbligo di assicurare «in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ... l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico».

La norma impugnata, infatti, non rispetta l'impegno della regione a contenere i rinnovi contrattuali del personale regionale nei limiti previsti per il medesimo periodo a livello nazionale, incluso il trattamento accessorio, impegno assunto con lo Stato nell'accordo del 16 ottobre 2023 (punto 10) finalizzato al ripiano decennale del disavanzo e, quindi, a ripristinare l'equilibrio del bilancio.

L'equilibrio del bilancio di ciascun ente pubblico rappresenta un presupposto della sana gestione finanziaria e del corretto esercizio dell'autonomia degli enti territoriali, nonché del dovere di concorrere alla realizzazione degli obiettivi posti in sede nazionale e in ambito eurounitario e sovranazionale (in tal senso, sentenza n. 4 del 2020).

Si tratta di un principio che non può essere derogato neppure in favore delle regioni a statuto speciale, le quali partecipano — insieme agli altri enti territoriali — alla finanza pubblica allargata (sent. n. 165 del 2023).

Infatti, per assicurare il rispetto degli obiettivi di equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, l'art. 9, comma 5, legge 24 dicembre 2012, n. 243, stabilisce che «la legge dello Stato, sulla base di criteri analoghi a quelli previsti per le amministrazioni statali e tenendo conto di parametri di virtuosità, può prevedere ulteriori obblighi a carico degli enti di cui al comma 1 [tra cui le regioni, ndr] in materia di concorso al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica del complesso delle amministrazioni pubbliche» (cfr. Corte costituzionale n. 221 del 2013, n. 217 e n. 215 del 2012).

Infine, le disposizioni del contestato art. 8 della legge di stabilità regionale 2024 - 2026 appaiono in contrasto anche con il secondo comma dell'art. 97 della Costituzione il quale, nel prevedere che l'organizzazione degli uffici pubblici debba assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione, viene a limitare sia la discrezionalità del legislatore statale e sia quella del legislatore regionale.

La Regione Siciliana, anche nelle materie in cui è titolare di una potestà legislativa esclusiva — quali quelle concernenti l'«ordinamento degli uffici» o lo «stato giuridico ed economico» del personale (art. 14, comma 1, lettere *p* e *q*, dello statuto speciale) — è tenuta ad esercitare le relative competenze «nei limiti delle leggi costituzionali dello Stato» e, quindi, a maggior ragione, nel rispetto del principio di buon andamento di cui all'art. 97, secondo comma, della Costituzione.

Codesta ecc.ma Corte ha costantemente valorizzato il sicuro contenuto precettivo del principio di buon andamento, il quale costituisce il «cardine della vita amministrativa e quindi condizione dello svolgimento ordinato della vita sociale» (sent. n. 123 del 1968, richiamata dalla sentenza n. 202 del 2014); esso «comporta che, così con riguardo alla organizzazione degli uffici come con riguardo al loro funzionamento, la disciplina si debba ispirare ad un criterio di congruenza e di non arbitrarietà rispetto al fine che si vuol perseguire (sentenza n. 160 del 1988)» (sent. n. 376 del 1993).

È tale contenuto precettivo del principio di buon andamento e di imparzialità dell'amministrazione a porre in luce l'illegittimità costituzionale, per arbitrarietà e irragionevolezza, della disposizione impugnata.

Infatti, dal punto di vista dei contenuti tecnici emergono, in misura evidente, le diverse finalità dei due istituti economici presi a confronto, in quanto l'elemento perequativo *una tantum* (1) è corrisposto in misura fortemente decrescente rispetto all'inquadramento giuridico ed economico dei dipendenti arrivando, nel caso del CCNL Funzioni centrali, ad escludere da tale beneficio la maggior parte dei dipendenti inquadrati nella seconda area funzionale e tutti i dipendenti inquadrati nella terza area funzionale, ciò proprio per difendere i livelli retributivi più bassi, coerentemente con quanto previsto dall'art. 1, comma 12, della legge n. 190/2014 (c.d. *bonus* detrazioni fiscali 80 euro mensili).

La norma regionale, invece, con finalità opposte, incrementa l'indennità di amministrazione già in godimento in misura significativamente crescente rispetto all'inquadramento giuridico ed economico dei dipendenti, con con-

(1) Le clausole contrattuali che hanno introdotto nella tornata contrattuale 2016-2018 l'istituto dell'elemento perequativo *una tantum* sono: art. 75 ed allegata tabella D del CCNL Funzioni centrali del 12 febbraio 2018, art. 66 ed allegata tabella D del CCNL Funzioni locali del 21 maggio 2018, art. 78 ed allegata tabella D del CCNL Sanità del 21 maggio 2018, art. 37 ed allegata tabella D1 del CCNL Istruzione ricerca del 19 aprile 2018.



seguito maggiore beneficio per i soggetti con inquadramenti medio-alti, ponendosi in irragionevole antitesi con le finalità di difesa dei livelli retributivi più bassi prevista dai contratti collettivi nazionali e dal citato art. 1, comma 12, della legge n. 190/2014.

Si denuncia, dunque, la violazione del principio di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione, in quanto l'art. 8 della legge regionale n. 1/2024, nell'attribuire il beneficio dell'aumento retributivo ai dipendenti della regione con qualifiche medio-alte, non risulta ispirato al criterio di congruenza e di non arbitrarietà che dovrebbe ispirare il finanziamento a regime degli incrementi di cui all'art. 87 del C.C.R.L. previsti in sostituzione dell'elemento perequativo introdotto dalla normativa statale.

Alla stregua di quanto sopra indicato, la disposizione in esame appare illegittima per violazione dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, nella materia di legislazione concorrente del coordinamento della finanza pubblica in relazione ai parametri interposti di cui all'art. 23 del decreto legislativo n. 75/2017 e all'accordo tra Stato e Regione Siciliana per il ripiano decennale del disavanzo, sottoscritto il 16 ottobre 2023, oltre che per inosservanza dei limiti all'esercizio della potestà legislativa della regione sanciti dall'art. 14 primo comma dello statuto regionale, derivanti dal rispetto delle norme fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica, nonché dei principi stabiliti dalle leggi dello Stato, e per violazione dell'art. 97, commi 1 e 2, della Costituzione.

2. Illegittimità dell'art. 25 comma 2 della legge della Regione Sicilia n. 1/2024, per violazione dell'art. 117, comma 2, in relazione ai principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica, oltre che per inosservanza dei limiti all'esercizio della potestà legislativa della regione sanciti dagli articoli 14 e 17, primo comma, dello statuto regionale, derivanti dal rispetto delle norme fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica, nonché dei principi stabiliti dalle leggi dello Stato.

L'art. 25, comma 2, della legge di stabilità regionale 2024-2026, rubricato «Abrogazioni e modifiche di norme», attraverso una modifica del comma 1 dell'art. 20 della legge regionale 3 novembre 1993, n. 30, riconosce, a decorrere dal 20 gennaio 2024 e con applicabilità dal 1° gennaio 2024 (ai sensi del combinato disposto dell'art. 28, comma 1 e dell'art. 27, comma 2, della medesima legge di stabilità), la nuova natura del Centro di formazione (CEFPAS) di Caltanissetta — per la formazione permanente e l'aggiornamento del personale del servizio sanitario — quale ente del Servizio sanitario regionale cui la regione affiderà in maniera centralizzata servizi e funzioni a supporto delle aziende e degli enti che forniscono prestazioni sanitarie.

Premesso che le funzioni del CEFPAS non sono riconducibili a funzioni sanitarie in senso stretto (come già stabilito per l'ARPA siciliana dalla sentenza n. 172/2018) e che gli enti del servizio sanitario nazionale sono indicati dal legislatore statale all'art. 19 del decreto legislativo n. 118/2011, l'inclusione del CEFPAS (ente strumentale della Regione Sicilia) nel «perimetro sanitario» finisce per estendere l'area stessa di tale perimetro, tracciata, peraltro, dalla disciplina contabile nazionale di cui all'art. 20 del decreto legislativo n. 118 del 2011, incidendo, innanzitutto sulle modalità e quantità del finanziamento dei Livelli essenziali di assistenza (LEA).

Codesta ecc.ma Corte insegna che la disciplina concernente il c.d. «perimetro sanitario» stabilisce le condizioni, non derogabili dalla legislazione regionale, per l'individuazione e l'allocatione delle risorse destinate a garantire i livelli essenziali delle prestazioni (sent. n. 132 del 2021 e sentenza n. 233 del 2022), con conseguente divieto di destinare risorse a spese correnti diverse da quelle quantificate per la copertura dei LEA. Siffatti insegnamenti sono stati peraltro recepiti e richiamati anche dalla Corte dei conti, sezioni riunite per la Regione Siciliana nell'ordinanza n. 41 del 7 febbraio 2023 (di promuovimento di questione in via incidentale delle norme regionali che pongono il finanziamento di ARPA Sicilia a carico del FSR, decisa con sentenza di accoglimento n. 1 del 2024).

Orbene, la norma regionale impugnata si pone in violazione dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, in relazione alla norma interposta di cui all'art. 20 del decreto legislativo n. 118 del 2011, poiché estende il perimetro sanitario, ponendosi in contrasto con il principio di contenimento della spesa pubblica sanitaria, da ritenersi principio di coordinamento della finanza pubblica.

La norma regionale in esame, invero, non pone il trasferimento di risorse dal FSR in alcun rapporto di immediata e diretta destinazione all'erogazione di servizi sanitari afferenti ai LEA, così da alterare la struttura del perimetro sanitario prescritto dal citato art. 20 del decreto legislativo n. 118/2011.

Peraltro, l'inserimento del CEFPAS (ente strumentale della Regione Sicilia) nel perimetro sanitario determinerebbe un trattamento contabile derogatorio per tutta una serie di spese, in quanto andrebbe ad essere disciplinato dal Titolo II del decreto legislativo n. 118/2011.

Sotto altro profilo, la norma regionale impugnata si pone in contrasto anche con quanto disposto dagli articoli contenuti nel titolo I - «ordinamento» del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e con la normativa in materia di piano di rientro, considerato che il riconoscimento di un ente di diritto pubblico quale ente del S.S.R. potrebbe generare



un incremento di costi non quantificato e non compatibile con l'equilibrio economico finanziario del bilancio sanitario della regione impegnata nel piano di rientro.

Infatti, tenuto conto che la regione è impegnata nel piano di rientro dal disavanzo sanitario, qualsiasi intervento messo in campo deve essere valutato in coerenza con il quadro economico programmatico complessivo per il triennio 2022 - 2024, poiché la vincolatività del programma operativo di consolidamento e sviluppo è da considerarsi, come noto, espressione del principio fondamentale diretto al contenimento della spesa pubblica sanitaria e del correlato principio di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 2, comma 80, della legge n. 191 del 2009 (cfr., per tutte, Corte costituzionale sentenza n. 104 del 2013).

In questa prospettiva, qualsiasi eventuale modifica della programmazione sanitaria deve passare attraverso un aggiornamento del programma operativo 2023 - 2025, anche e soprattutto allo scopo di valutarne la compatibilità economica, con conseguente previa analisi da parte dei Ministeri affiancanti.

Inoltre, l'art. 2, comma 80, della legge n. 191/2009 stabilisce la cogenza degli interventi individuati dal piano di rientro che sono vincolanti per la regione obbligata a rimuovere i provvedimenti, anche legislativi, e a non adottarne di nuovi che possano essere di ostacolo alla piena attuazione del suddetto piano.

Infine, la qualificazione compiuta dall'art. 25 della legge regionale di che trattasi può implicare una violazione del divieto di spese non obbligatorie da parte della regione, ai sensi dell'art. 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ed ai sensi dell'art. 2, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191.

Codesta ecc.ma Corte, infatti, ha in più di un'occasione affermato che l'assoggettamento ai vincoli dei piani di rientro dal disavanzo sanitario non consente di incrementare la spesa sanitaria per motivi che non siano inerenti alla garanzia delle prestazioni essenziali e per spese, dunque, non obbligatorie (sentenze n. 142 e n. 36 del 2021 e n. 166 del 2020).

È stato, altresì, chiarito che i predetti vincoli in materia di contenimento della spesa pubblica sanitaria costituiscono espressione di un principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica (*ex plurimis*, sentenze n. 36 del 2021, n. 130, n. 62 del 2020 e n. 197 del 2019).

Ne consegue che l'effettuazione di altre spese, in una condizione di risorse contingentate, pone il problema della congruità della copertura della spesa «necessaria» (art. 81, terzo comma, della Costituzione), posto che un impiego di risorse per prestazioni «non essenziali» verrebbe a ridurre corrispondentemente le risorse per quelle essenziali.

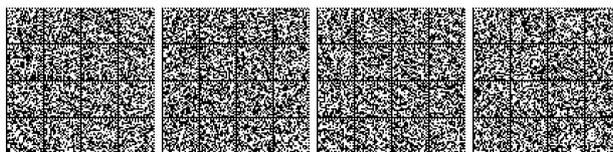
Siffatte conclusioni non possono essere, infine, contraddette dalla circostanza che la materia dell'assistenza sanitaria rientra tra quelle contemplate dall'art. 17 dello statuto siciliano, in quanto la regione può esercitare la propria competenza legislativa solo nei limiti dei principi e degli interessi generali cui si informa la legislazione statale (Corte costituzionale, sentenza 23 luglio 2018, n. 172).

Codesta ecc.ma Corte ha poi riconosciuto la vincolatività delle vigenti disposizioni in materia di piano di rientro dal disavanzo sanitario, che si configurano quali principi di coordinamento della finanza pubblica, anche nei confronti della potestà legislativa riconosciuta dallo statuto alla Regione Sicilia (sent. 20 luglio 2023, n. 155).

La norma impugnata travalica, quindi, le competenze affidate alla regione dallo statuto di autonomia il quale, sebbene conferisca all'assemblea regionale il potere di emanare leggi «al fine di soddisfare alle condizioni particolari ed agli interessi propri della regione», in materia di «ordinamento degli uffici e degli enti regionali» (art. 14, lettera p) e in materia di «assistenza sanitaria» (art. 17, comma 1, lettera c), prevede, tuttavia, che tale potere sia esercitato «entro i limiti dei principi ed interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato», tra cui rientrano i principi fondamentali stabiliti dallo Stato in materia di coordinamento della finanza pubblica e di contenimento della spesa pubblica sanitaria (sent. 25 luglio 2022, n. 190).

Alla stregua di quanto sopra e per i motivi ivi indicati, si chiede che venga dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 25, comma 2, della legge di stabilità regionale 2024 - 2026 per contrasto con l'art. 117, terzo comma, della Costituzione in materia di coordinamento della finanza pubblica, in relazione alle norme interposte di cui agli articoli 19 e 20 del decreto legislativo n. 118 del 2011, nonché, sotto altro profilo, alla norma di cui all'art. 2, comma 80, della legge n. 191 del 2009, per violazione del principio di contenimento della spesa pubblica sanitaria, da ritenersi principio di coordinamento della finanza pubblica, oltre che per inosservanza dei limiti all'esercizio della potestà legislativa della regione sanciti dagli articoli 14 e 17 dello statuto regionale, derivanti dal rispetto delle norme fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica, nonché dei principi stabiliti dalle leggi dello Stato.

Per i motivi suesposti, si promuove questione di legittimità costituzionale relativamente articoli 8 e 25, comma 2, della legge della Regione Sicilia 16 gennaio 2024, n. 1.



P.Q.M.

Si chiede che codesta ecc.ma Corte costituzionale voglia dichiarare costituzionalmente illegittimi gli articoli 8 e 25, comma 2, della legge della Regione Sicilia 16 gennaio 2024, n. 1, per le motivazioni indicate nel ricorso, con le conseguenti statuizioni.

Con l'originale notificato del ricorso si depositerà:

1. accordo tra Stato e Regione Siciliana per il ripiano decennale del disavanzo, sottoscritto il 16 ottobre 2023;

2. estratto della delibera del Consiglio dei ministri in data 11 marzo 2024 con l'allegata relazione illustrativa.

Roma, 18 marzo 2024

Avvocato dello Stato: FEDELI

Vice Avvocato generale: DI MARTINO

24C00071

N. 64

Ordinanza dell'8 febbraio 2024 del Consiglio di Stato sul ricorso proposto dal Comune di Bolzano contro Lintner Bau srl e altri

Commercio - Somministrazione di alimenti e bevande - Legge della Provincia autonoma di Bolzano - Previsione che definisce somministrazione, nell'ambito dell'attività di commercio su aree pubbliche, il consumo immediato di prodotti alimentari, con esclusione del servizio assistito di somministrazione.

Commercio - Concessioni pubbliche - Legge della Provincia autonoma di Bolzano - Previsione che le concessioni di posteggio per l'esercizio del commercio su aree pubbliche con scadenza al 31 dicembre 2020, di cui all'art. 22, comma 1, lettera a), della legge provinciale n. 12 del 2019, sono rinnovate per la durata di dodici anni.

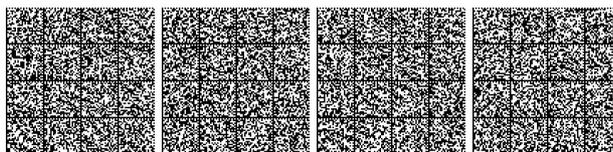
– Legge della Provincia autonoma di Bolzano 2 dicembre 2019, n. 12 (Codice del commercio), artt. 3, comma 2 (recte: comma 1), lettera v), numero 2), e 65.

IL CONSIGLIO DI STATO

IN SEDE GIURISDIZIONALE (SEZIONE SESTA)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 7211 del 2022, proposto da Comune di Bolzano, in persona del Sindaco in carica, rappresentato e difeso dagli avvocati Gudrun Agostini, Alessandra Merini e Bianca Maria Giudiceandrea, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Alessandra Merini in Bolzano, vicolo Gumer, n. 7;

Contro Lintner Bau S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, Mirzaei Fariborz, personalmente e in qualità di titolare dell'impresa individuale Talfer Imbiss Talvera di Mirzaei Fariborz, Javad Nikafshan, personalmente e in qualità di titolare dell'impresa individuale Basilico di Nikafshan Javad, Boroumand Moradighaderi, personalmente e in qualità di titolare dell'omonima impresa individuale, Ahmad Labied Fallaha, personalmente e in qualità di titolare dell'omonima impresa individuale, Ilario Morghen, personalmente e in qualità di titolare dell'omonima impresa individuale, Patrik Pichler, personalmente e in qualità di titolare dell'omonima impresa individuale, Jasnica Mitrovic, personalmente e in qualità di titolare dell'impresa individuale Speranza di Mitrovic Jasnica e Sanja Milovanovic, personalmente e in qualità di titolare dell'omonima impresa individuale, rappresentati e difesi dagli avvocati Elohim Rudolph-Ramirez e Hartmann Reichhalter, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Luca Mazzeo in Roma, via Eustachio Manfredi 5;



per la riforma della sentenza del T.R.G.A. - Sezione autonoma di Bolzano n. 91/2022, resa tra le parti, per quanto riguarda il ricorso introduttivo:

per l'annullamento dei seguenti provvedimenti amministrativi:

provvedimento del Comune di Bolzano, datato 24 agosto 2021, indirizzato alla Lintner Bau S.r.l. ed all'impresa individuale «Talfer Imbiss di Mirzaei Fariborz», nonché successiva concessione di occupazione di suolo pubblico n. 59450/2016/6 del 2 agosto 2021, anche soltanto *in parte qua*, ossia nella parte nella quale la durata è fissata fino al 31 dicembre 2023;

provvedimento del Comune di Bolzano, datato 24 agosto 2021, indirizzato all'impresa individuale «Basilico di Nikafshan Javad» e all'impresa individuale «Boroumand Moradighaderi», nonché successiva concessione di occupazione di suolo pubblico n. 65253/2011/17 del 2 agosto 2021, anche soltanto *in parte qua*, ossia nella parte nella quale la durata è fissata fino al 31 dicembre 2023;

provvedimento del Comune di Bolzano, datato 24 agosto 2021, indirizzato all'impresa individuale «Ahmad Labied Fallaha», nonché successiva concessione di occupazione di suolo pubblico n. 34516/2009/13 del 12 agosto 2021, anche soltanto *in parte qua*, ossia nella parte nella quale la durata è fissata fino al 31 dicembre 2023;

provvedimento del Comune di Bolzano, datato 24 agosto 2021, indirizzato all'impresa individuale «Morghen Ilario», nonché successiva concessione di occupazione di suolo pubblico n. 94311/2009/3 del 30 luglio 2021, anche soltanto *in parte qua*, ossia nella parte nella quale la durata è fissata fino al 31 dicembre 2023;

provvedimento del Comune di Bolzano, datato 27 agosto 2021, indirizzato all'impresa individuale «Pichler Patrik», nonché successiva concessione di occupazione di suolo pubblico n. 81886/2009/6 del 2 agosto 2021, anche soltanto *in parte qua*, ossia nella parte nella quale la durata è fissata fino al 31 dicembre 2023;

provvedimento del Comune di Bolzano, datato 24 agosto 2021, indirizzato all'impresa individuale «Speranza di Mitrovic Jasnica» e all'impresa individuale «Hajruli Besnik», nonché successiva concessione di occupazione di suolo pubblico n. 52103/2011/10 del 30 luglio 2021, anche soltanto *in parte qua*, ossia nella parte nella quale la durata è fissata fino al 31 dicembre 2023;

provvedimento del Comune di Bolzano, datato 25 agosto 2021, indirizzato all'impresa individuale «Milo-vanovic Sanja», nonché successiva concessione di occupazione di suolo pubblico n. 99005/2010/9 del 2 agosto 2021, anche soltanto *in parte qua*, ossia nella parte nella quale la durata è fissata fino al 31 dicembre 2023;

così come ogni altro atto relativo presupposto, prodromico, infraprocedimentale, consequenziale e comunque connesso, anche ove non espressamente richiamato e non conosciuto ai ricorrenti.

Per quanto riguarda il ricorso incidentale presentato da Lintner Bau S.r.l. ed altri l'11 novembre 2022:

per la riforma: della medesima sentenza n. 91/2022.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di appello incidentale proposto da Lintner Bau S.r.l. e dalle altre parti suindicate;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 14 dicembre 2023 il Cons. Luigi Massimiliano Tarantino e uditi per le parti gli avvocati Alessandra Merini e Paolo Caruso in sostituzione dell'avv. Hartmann Reichhalter;

1. Con ricorso proposto dinanzi al TRGA gli odierni appellati (e appellanti incidentali) agivano per ottenere l'annullamento delle concessioni di posteggio per il commercio su area pubblica elencate in epigrafe, rilasciate a loro favore dal Comune di Bolzano per l'esercizio dell'attività di ristoro in chioschi siti su suolo pubblico in diverse zone del territorio comunale, nella parte in cui la durata dei menzionati provvedimenti era stata determinata in tre anziché in dodici anni.

2. Il primo giudice accoglieva il ricorso, valutando fondati il quarto e il quinto mezzo di gravame, con i quali gli originari ricorrenti lamentavano, da un lato, che i provvedimenti contestati sarebbero frutto di un palese travisamento o quanto meno di un patente difetto istruttorio e di motivazione, atteso che, sul piano fattuale, i ricorrenti non accompagnano la somministrazione degli alimenti con il servizio assistito ai tavoli, sicché non sarebbe applicabile, nei loro confronti, l'esclusione di cui all'art. 3, comma 1, lettera v), n. 2), del «Codice del commercio» con conseguente piena applicabilità del rinnovo dodicennale introdotto dalla normativa nazionale e provinciale sul sostegno all'economia in fase pandemica. Dall'altro che, a fronte del ritenuto (benché nei fatti non prestat) servizio assistito ai tavoli, il comune avrebbe comunque dovuto disporre il rinnovo dodicennale delle concessioni di occupazione di suolo pubblico per i chioschi dei ricorrenti, vietando semmai solo lo svolgimento di detto servizio, ove incompatibile con la definizione di commercio su area pubblica ai sensi del combinato disposto delle disposizioni di cui all'art. 3, comma 1, lettere k) e v), n. 2), della L.P. n. 12/2019; o, almeno, avrebbe dovuto invitare gli interessati a rinunciare alla prestazione del servizio



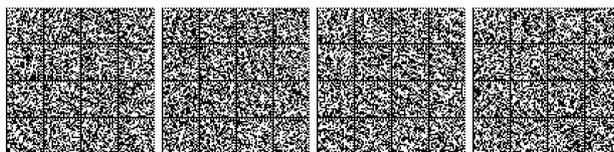
assistito. I ricorrenti ribadiscono, alla luce della giurisprudenza citata nel motivo, che l'attività da loro in concreto esercitata non assume i connotati della somministrazione di alimenti e bevande con servizio assistito, sicché il comune avrebbe loro illegittimamente negato il rinnovo dodicennale.

Il TRGA rilevava che, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettere *k*) e *v*), n. 2), del «Codice del commercio», di cui alla L.P. n. 12/2019, configura commercio su area pubblica, oltre alla vendita al dettaglio, anche la somministrazione di alimenti e bevande per il consumo immediato, senza servizio assistito. Il giudice di primo grado evidenziava che, ai sensi degli articoli 26 e 28 della citata legge provinciale, per svolgere l'attività di somministrazione di alimenti e bevande il titolare, oltre a provvedere alla segnalazione certificata d'inizio dell'attività, deve acquisire la cd «concessione di posteggio» e che, secondo l'art. 65 della stessa legge: «le concessioni di posteggio per l'esercizio del commercio su aree pubbliche con scadenza al 31 dicembre 2020 di cui all'art. 22, comma 1, lettera *a*), sono rinnovate per la durata di dodici anni». Pertanto, i provvedimenti impugnati non potevano, a giudizio del TRGA, determinare una durata più breve della concessione sul semplice rilievo che essi erano titolari, al contempo, della licenza per l'attività di pubblico esercizio, con conseguente facoltà di somministrare gli alimenti e le bevande in forma assistita, senza indagare l'effettivo svolgimento del servizio in questione da parte dei gestori dei chioschi, i quali, difatti, lo negavano senza subire contestazioni al riguardo. In ogni caso, secondo il primo giudice, per garantire il rispetto della disciplina risultante dal combinato disposto degli articoli 3, comma 1, lettere *k*) e *v*), n. 2) e 65 della L.P. n. 12/2019, sarebbe stato, infatti, sufficiente apporre al rinnovo dodicennale l'esplicito divieto di accompagnare l'attività di somministrazione con il servizio assistito. Né, in senso opposto, poteva argomentarsi dal mero richiamo alle pronunce dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato numeri 17 e 18 del 2021, relative al diverso tema delle concessioni demaniali marittime per finalità turistico-ricreativa. Del resto, il comma 4-*bis*, introdotto dall'art. 686, lettera *b*), della legge n. 145/2018, escludeva le concessioni di posteggio per il commercio su area pubblica dall'ambito applicativo dell'art. 16 del decreto legislativo n. 59/2010, attuativo dell'art. 12 della direttiva 2006/123/CE, al lume del quale le pronunce dell'Adunanza Plenaria, invocate dal comune, si sono espresse affermando il contrasto della proroga *ex lege* delle diverse concessioni demaniali marittime per finalità turistico-ricreative con i principi di liberalizzazione e concorrenza di matrice eurounitaria.

Il TRGA, ancora, assorbiva la questione, anch'essa prospettata al quarto motivo di gravame, in ordine alla disparità di trattamento su più livelli degli odierni ricorrenti rispetto agli altri esercenti l'attività di commercio su area pubblica, con riferimento all'ambito nazionale, a quello provinciale e a quello comunale. Inoltre, valutava come irrilevante la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, lettera *v*), n. 2), e dell'art. 65 della L.P. n. 12/2019 per violazione dell'art. 9 dello Statuto speciale della Regione Trentino-Alto Adige e degli articoli 117, comma 2, lettere *e*) e *q*), 3, 41 e 97 della Costituzione e valutava come non fondati gli argomenti di censura declinati al secondo e al terzo motivo di ricorso. Infine dichiarava inammissibile sia la domanda di accertamento della durata dodicennale delle concessioni, posto che, pur trattandosi di un ricorso ascrivibile alla materia delle concessioni di beni pubblici, per la quale sussiste, a mente dell'art. 133, comma 1, lettera *b*), cod. proc. amm., la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, l'azione proposta ha chiara natura impugnatoria; sia la domanda di condanna del comune a rinnovare le concessioni di posteggio dei ricorrenti per dodici anni, ostandovi il disposto di cui all'art. 34, comma 1, lettera *c*), c.p.a.

3. Avverso la pronuncia indicata in epigrafe propone appello principale il Comune di Bolzano, che ne lamenta l'erroneità per le seguenti ragioni: *a*) contrariamente a quanto affermato nella sentenza del Tribunale amministrativo regionale di Bolzano n. 91/2022, il comune non avrebbe mai avallato in primo grado la tesi dei ricorrenti, che sostenevano di non offrire nei fatti servizio di somministrazione assistita nei rispettivi chioschi. L'amministrazione avrebbe, infatti, a monte contestato l'assunto di dover dimostrare nei fatti che i gestori svolgano un siffatto servizio, e, non avendo indagato su tale aspetto ritenendolo inconferente, non avrebbe conseguentemente mai neppure confermato la tesi del legale di parte avversa sul mancato utilizzo da parte dei ricorrenti della licenza per pubblico esercizio abilitante al servizio ai tavoli. In ogni caso, poiché la semplice titolarità della licenza di pubblico esercizio consentirebbe di per sé l'espletamento della somministrazione assistita, risulterebbe manifestamente illogico e contraddittorio ritenere necessaria l'indagine preventiva sull'effettivo utilizzo della licenza. L'esito positivo o negativo di tale indagine preventiva da parte dell'ente sarebbe, infatti, assolutamente irrilevante, potendo l'esercente, anche immediatamente dopo ipotetici controlli negativi, legittimamente farne uso; *b*) il TRGA non si sarebbe accorto del fatto che l'art. 1, comma 686, della legge n. 145/2018 (c.d. legge bilancio 2019) era già stato oggetto di censura ad opera dell'Antitrust (parere del 15 febbraio 2021 «AS1721 - Disciplina delle concessioni di posteggio per il commercio su area pubblica»; parere del 6 agosto 2021 «AS1785 - Comune di Latina - Disciplina delle concessioni di posteggio per il commercio su area pubblica»), con espresso richiamo ad una pronuncia della Consulta intervenuta nel 2012 che aveva dichiarato l'illegittimità di una normativa regionale che, al pari di quanto disposto dalla suddetta legge di bilancio 2019, escludeva il settore del commercio su aree pubbliche dall'ambito di applicazione dell'art. 16 del decreto legislativo n. 59/2010.

4. Avverso la stessa pronuncia gli originari ricorrenti propongono appello incidentale proprio entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'appello principale, ma decorso il termine lungo per la proposizione di appello



incidentale autonomo, con ciò che ne consegue in ordine al fatto che le sorti di questo secondo appello restano condizionate a quelle dell'appello principale nel senso che l'appello incidentale perde efficacia se quello principale è dichiarato inammissibile o improcedibile. Al riguardo, occorre rammentare, per quanto rileva in questa sede, che l'impugnazione incidentale tardiva deve ritenersi rituale anche quando sia diretta contro capi della sentenza diversi da quelli gravati in via principale ai sensi dell'art. 96, comma 4, c.p.a.

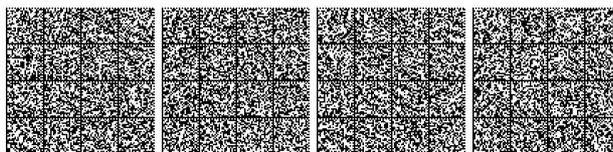
Le doglianze contenute nel gravame incidentale sono le seguenti: *a)* contrariamente a quanto stabilisce il T.R.G.A. di Bolzano, la soluzione del quesito contenuto nella doglianza di cui al primo motivo di ricorso sarebbe tale da risolvere «a monte» la questione. Ciò in quanto, una volta accertata l'illegittimità costituzionale della normativa provinciale di cui al combinato disposto delle lettere *k)* e *v)* del primo comma dell'art. 3 della L.P. 12/2019 in materia di commercio su aree pubbliche in quanto eccessivamente restrittiva rispetto alla norma nazionale di cui all'art. 27, comma 1, lettera *a)*, del decreto legislativo n. 114/1998, che qualifica come commercio su area pubblica l'attività di somministrazione di alimenti e bevande *tout court* senza restrizione alcuna, ivi rientrandovi, quindi, anche l'attività di servizio assistito di somministrazione, astrattamente esercitabile dagli odierni appellanti incidentali alla luce della loro titolarità di una licenza di pubblico esercizio, si configurerebbe una violazione di legge da parte del Comune di Bolzano, ben più grave e decisiva dell'eccesso di potere accertato. Ciò in quanto verrebbe meno il potere dell'amministrazione comunale di accertare caso per caso lo svolgimento di servizio assistito di somministrazione ai fini dell'applicabilità o meno del rinnovo dodicennale della concessione di posteggio. Inoltre, il Comune di Bolzano vedrebbe mutare il proprio potere discrezionale in mero accertamento dei presupposti di fatto in ordine all'emanazione delle concessioni di posteggio e soprattutto in merito alla loro durata, che per legge è stabilita fino al 31 dicembre 2032.

Con ciò che ne consegue quanto all'ammissibilità della domanda, respinta in primo grado, di accertamento della durata delle concessioni di posteggio degli odierni appellanti in via incidentale e della conseguente condanna del comune a rinnovare le concessioni di posteggio dei ricorrenti per dodici anni. Pertanto, si ribadisce che la norma sulla base della quale la pubblica amministrazione fonda i provvedimenti impugnati risulterebbe essere lesiva del riparto di competenze in ambito legislativo tra Stato e province autonome; *b)* l'accoglimento del secondo motivo del ricorso di primo grado avrebbe risolto il caso *de quo*, in quanto, sancendo l'applicabilità *tout court* del rinnovo dodicennale di cui, rispettivamente, all'art. 181, comma 4-*bis*, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77) ed all'art. 65 della L.P. 12/2019, a tutte le concessioni di posteggio su area pubblica, ivi incluse quelle di titolarità degli odierni appellanti in via incidentale, renderebbe «a monte» superfluo l'accertamento del connotato del servizio assistito di somministrazione ed i corrispondenti obblighi istruttori e di motivazione a carico del comune. L'amministrazione comunale, infatti, avrebbe dovuto fare applicazione, per le proprie concessioni, dell'art. 181, comma 4-*bis*, del decreto-legge n. 34/2020, così come convertito dalla legge n. 77/2020, che prevede come le concessioni di posteggio per l'esercizio del commercio su aree pubbliche aventi scadenza entro il 31 dicembre 2020 siano rinnovate per la durata di dodici anni. Trattandosi di norma emergenziale emanata dallo Stato alla luce della nota emergenza epidemiologica da COVID-19, si ritiene che essa debba essere applicata in maniera uniforme sull'intero territorio nazionale, rientrando nella competenza legislativa primaria dello Stato alla luce dell'art. 117, comma 2, lettera *q)*, della Costituzione. Pertanto, la delibera della Giunta Provinciale n. 389 del 4 maggio 2021 dovrebbe dare esecuzione alla norma nazionale appena citata, a pena di disapplicazione. Inoltre, differenziare tra gli esercenti il commercio su aree pubbliche privi di licenza di pubblico esercizio e gli esercenti il commercio su aree pubbliche muniti anche di tale licenza, ritenendoli portatori di prerogative differenti ed escludendo questi ultimi dall'applicazione delle normative sul commercio, integrerebbe una palese disparità di trattamento; *c)* vi sarebbe interesse a conoscere la soluzione della questione della disparità di trattamento formulata al quarto motivo di ricorso di primo grado e dichiarata assorbita dal TRGA.; *d)* avrebbe errato il TRGA nel dichiarare inammissibile la domanda di accertamento e la domanda di condanna all'adozione del provvedimento concessorio più ampio richiesto dagli originari ricorrenti.

Infine, viene riproposta la questione di legittimità costituzionale in merito alla L.P. n. 12/2019, con particolare riferimento all'art. 3, comma 2, lettera *v)*, n. 2, nonché all'art. 65 per violazione degli articoli 3, 41, 97, 117, comma 2, lettere *q)* ed *e)*, della Costituzione e 49 e 56 TFUE, non trattata dal Giudice di prime cure (pur venendo significativamente ritenuta suggestiva), in quanto ha ritenuto di risolvere la vertenza *de quo* sulla base di vizi nell'esercizio del potere amministrativo concretizzatisi in un difetto di motivazione e mancanza di istruttoria.

5. Nelle successive difese entrambe le parti argomentano in ordine all'infondatezza dei motivi e degli argomenti spiegati da parte avversa.

6. Con sentenza n. 11121 del 22 dicembre 2023 non definitiva, la Sezione ha accolto il primo motivo dell'appello principale e riservato la decisione sul secondo motivo dell'appello principale e sull'appello incidentale, ritenendo che la decisione da parte dell'amministrazione comunale di disporre la proroga per soli tre anni della concessione di posteggio



non doveva essere sottoposta alla previa verifica dell'effettività o meno della somministrazione degli alimenti con il servizio assistito ai tavoli. Secondo il Collegio, una volta rilevato che gli originari ricorrenti ricadevano in astratto nella categoria dei soggetti concessionari di posteggio pubblico legittimati all'esercizio alla somministrazione degli alimenti con il servizio assistito ai tavoli, il Comune di Bolzano non poteva che disporre, secondo la normativa provinciale di riferimento, la proroga della concessione per soli tre anni. Pertanto, non solo non era necessario svolgere un'istruttoria che sarebbe valsa evidentemente solo per il momento dell'accertamento, ben potendo gli originari ricorrenti intraprendere legittimamente l'attività di servizio assistito ai tavoli all'indomani del controllo o del provvedimento di proroga da parte dell'amministrazione comunale per il più ampio termine di dodici anni; ma non era necessario spendere altra motivazione, se non quella inerente alla titolarità, da parte degli originari ricorrenti, sia del titolo concessorio che della licenza di pubblico esercizio, stante il chiaro disposto della legge provinciale n. 12/2019.

7. Tanto premesso, diviene rilevante la questione di costituzionalità sollevata dagli appellanti incidentali in merito alla L.P. di Bolzano n. 12/2019 con particolare riferimento all'art. 3, comma 2, lettera v), n. 2, che definisce, per quanto di interesse nel presente contenzioso, in relazione alla disciplina del codice del commercio ivi contenuto, la somministrazione come: «nell'ambito dell'attività di commercio su aree pubbliche, il consumo immediato dei prodotti stessi, con esclusione del servizio assistito di somministrazione e con l'osservanza delle norme vigenti in materia igienico-sanitaria», nonché all'art. 65, secondo il quale: «Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 181, comma 4-bis, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito in legge con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, le concessioni di posteggio per l'esercizio del commercio su aree pubbliche con scadenza al 31 dicembre 2020 di cui all'art. 22, comma 1, lettera a), sono rinnovate per la durata di dodici anni. Fino al 31 dicembre 2032 un medesimo soggetto giuridico non può essere titolare o possessore, nella medesima area mercatale, di più di quattro concessioni di posteggio quando il numero complessivo dei posteggi, nel mercato o nella fiera, è inferiore o uguale a 100 o di più di sei concessioni quando il numero complessivo dei posteggi è superiore a 100».

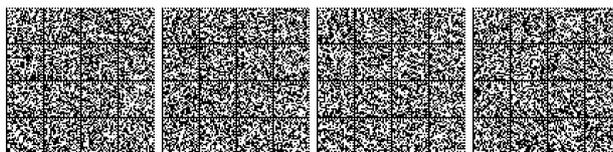
Quanto alla prima delle norme citate si profila un contrasto con quanto previsto dal legislatore nazionale, che, all'art. 27, comma 1, lettera a), decreto legislativo n. 114/1998, definisce per commercio su aree pubbliche: «la somministrazione di alimenti e bevande effettuata sulle aree pubbliche». Questa indicazione non sarebbe rispettata dal legislatore provinciale nonostante l'indicazione contenuta nell'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 114/1998, che stabilisce che: «Le regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano provvedono a quanto disposto dal presente decreto secondo le previsioni dei rispettivi statuti e delle relative norme di attuazione».

Mentre all'art. 28 lo stesso decreto legislativo n. 114/1998 chiarirebbe gli ambiti riservati alla competenza legislativa anche della Provincia autonoma, senza però rimettere a quest'ultima la possibilità di definire diversamente la nozione di «commercio su aree pubbliche». Pertanto, il citato art. 3, comma 2, lettera v), n. 2 risulterebbe in aperto contrasto con gli articoli 4, 5 e 9 dello Statuto speciale della Regione Trentino-Alto Adige, in materia di commercio, materia indicata come di competenza concorrente.

La questione nei termini sopra indicati non è manifestamente infondata dal momento che la definizione stessa di «commercio su aree pubbliche» può rappresentare un principio di cui deve tenere conto il legislatore provinciale, trattandosi di un elemento che definisce l'ambito stesso di esercizio del potere legislativo e che la competenza concorrente del legislatore provinciale deve essere esercitata, secondo quanto disposto dagli articoli 9, 5 e 4 del citato Statuto, nel rispetto dei principi stabiliti dalle leggi dello Stato, in armonia con la Costituzione e i principi dell'ordinamento giuridico della Repubblica e con il rispetto delle norme fondamentali delle riforme economico-sociali della Repubblica.

7.1. Ulteriori profili di potenziale contrasto con la disciplina costituzionale si segnalano per il citato art. 65, che applica il rinnovo dodicennale previsto dall'art. 181, comma 4-bis, del decreto-legge n. 34/2020, come convertito dalla legge n. 77/2020, alle concessioni di posteggio su aree pubbliche di cui all'art. 22, comma 1, lettera a), della L.P. n. 12/2019 (ossia alle concessioni su posteggi per l'esercizio dell'attività di commercio su aree pubbliche) alle sole attività esercenti l'attività di commercio su aree pubbliche così come definita dalla L.P. n. 12/2019 (ossia con l'esclusione del servizio assistito di somministrazione). Così che si paventa un contrasto con l'art. 117, comma 2, lettera q), della Costituzione, che assegna allo Stato la legislazione esclusiva in materia di profilassi internazionale. La questione nei termini sopra riassunti non si presenta come manifestamente infondata dal momento che il citato art. 181 fa espresso riferimento all'emergenza epidemiologica da COVID-19, tanto da far ritenere che il legislatore nazionale abbia voluto esercitare la sua potestà legislativa anche con riferimento alla profilassi internazionale.

7.2. Altro profilo di contrasto viene evidenziato tra l'art. 65 della L.P. di Bolzano n. 12/2019 e l'art. 117, comma 2, lettera e), della Costituzione. L'esclusione effettuata da parte del legislatore provinciale delle attività esercenti il servizio assistito di somministrazione dalla definizione di commercio su aree pubbliche e la conseguente mancata applica-



zione a queste ultime del rinnovo dodicennale delle concessioni di occupazione di suolo pubblico determinerebbero uno sconfinamento del legislatore provinciale nella materia della tutela della concorrenza spettante alla potestà legislativa esclusiva del legislatore nazionale. Sotto il profilo della non manifesta infondatezza va rammentato come la stessa Corte costituzionale (sentenza n. 104/2014) ha affermato che la nozione di concorrenza «riflette quella operante in ambito comunitario e comprende: a) sia gli interventi regolatori che a titolo principale incidono sulla concorrenza, quali le misure legislative di tutela in senso proprio, che contrastano gli atti ed i comportamenti delle imprese che incidono negativamente sull'assetto concorrenziale dei mercati e che ne disciplinano le modalità di controllo, eventualmente anche di sanzione; b) sia le misure legislative di promozione, che mirano ad aprire un mercato o a consolidarne l'apertura, eliminando barriere all'entrata, riducendo o eliminando vincoli al libero esplicarsi della capacità imprenditoriale e della competizione tra imprese, rimuovendo cioè, in generale, i vincoli alle modalità di esercizio delle attività economiche (*ex multis*: sentenze n. 270 e n. 45 del 2010, n. 160 del 2009, n. 430 e n. 401 del 2007)».

In tema di tutela della concorrenza la Corte costituzionale riconosce la competenza legislativa cd. trasversale dello Stato, con ciò che ne consegue in termini di intervento su materie di competenza regionale, nella fattispecie, quindi, la scelta del legislatore nazionale di prevedere un rinnovo dodicennale delle concessioni di occupazione di suolo pubblico per tutti gli esercenti il commercio su aree pubbliche, in quanto dettata in materia di tutela della concorrenza, impedirebbe al legislatore provinciale di esercitare la propria competenza legislativa in materia di commercio dettando disposizioni difformi.

7.3. La legislazione provinciale potrebbe risultare violativa anche del principio di parità di trattamento di cui all'art. 3 della Costituzione, poiché potrebbe tradursi in una palese disparità di trattamento tra gli esercenti della Provincia autonoma di Bolzano e quelli del restante territorio nazionale, violando contestualmente l'art. 41 della Costituzione ponendo un limite ingiustificato all'iniziativa economica privata, nonché l'art. 97 della Costituzione secondo il quale la pubblica amministrazione deve essere imparziale. Altresì, le norme provinciali in discussione potrebbero risultare violative della libertà di stabilimento e della libera prestazione di servizi di cui agli articoli 49 e 56 TFUE, con ciò che ne consegue in termini di violazione dell'art. 117, comma 2, lettera a), della Costituzione, in quanto potrebbero ritenersi imporre delle restrizioni non giustificate da superiori esigenze di pubblici interessi quali l'ordine pubblico, la pubblica sicurezza e la sanità pubblica.

Tutte le paventate censure di costituzionalità non si presentano come manifestamente infondate, nella misura in cui la peculiare disciplina prevista dal legislatore provinciale introduce per gli originari ricorrenti un regime di sfavore rispetto a tutti gli altri operatori economici del settore che esercitano la loro attività in territori diversi da quelli regolati dalla disciplina provinciale e che, pertanto, potenzialmente potrebbero vedere danneggiate le loro libertà economiche fondamentali riconosciute dal diritto unionale.

P. Q. M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione sesta), non definitivamente pronunciando sul ricorso in epigrafe, visti l'art. 134 della Costituzione, l'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1 e l'art 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87:

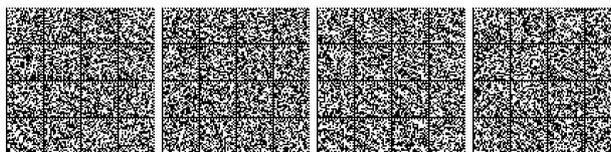
a) dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 3, comma 2, lettera v), n. 2, della L.P. Bolzano n. 12/2019 in relazione agli articoli 4, 5 e 9 dello Statuto speciale della Regione Trentino-Alto Adige nei termini indicati in motivazione;

b) dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 65 della L.P. Bolzano n. 12/2019 in relazione agli articoli 3, 41, 97, 117, comma 2, lettere a), e), e q), della Costituzione, nei termini indicati in motivazione;

c) dispone la sospensione del presente giudizio e ordina la immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale.

Ordina che a cura della Segreteria della Sezione la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.

Riserva alla decisione definitiva ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito ed in ordine alle spese.



Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del giorno 14 dicembre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Carmine Volpe, Presidente;

Luigi Massimiliano Tarantino, consigliere, estensore;

Alessandro Maggio, consigliere;

Oreste Mario Caputo, consigliere;

Thomas Mathà, consigliere.

Il Presidente: VOLPE

L'estensore: TARANTINO

Con ordinanza collegiale n. 1797 del 23 febbraio 2024 della Sesta Sezione del Consiglio di Stato, la suesposta ordinanza collegiale viene così modificata: Laddove, per mero errore materiale, è scritto: «Ordina che a cura della Segreteria della Sezione la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica» si corregge con «Ordina che a cura della Segreteria della Sezione la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al Presidente della Provincia Autonoma di Bolzano, nonché comunicata al Presidente del Consiglio provinciale della Provincia Autonoma di Bolzano»

Roma, 23 febbraio 2024

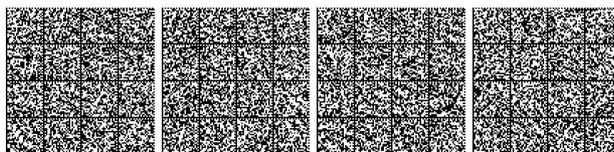
24C00081

N. 65

*Ordinanza del 16 gennaio 2024 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da Acea
Produzione spa contro Agenzia delle entrate e altri*

Tributi - Energia - Prevista istituzione, per contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, per l'anno 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle imprese operanti nel settore energetico - Previsione che il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nel comma 115 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 - Quantificazione della base imponibile - Applicazione di un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 - Previsione che, nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa, si assume un valore pari a zero - Versamento - Disciplina - Non deducibilità del contributo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive - Applicazione, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, delle disposizioni in materia di imposte sui redditi.

- Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), art. 1, commi da 115 a 119.



IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE

PER IL LAZIO

(SEZIONE SECONDA TER)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 6695 del 2023, proposto da Acea Produzione S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Giuseppe Pizzonia, Fabio Cintioli, Paolo Giugliano e Giulio Tremonti, con domicilio digitale come da PEC da registri di giustizia;

Contro Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale domicilia *ex lege* in Roma - via dei Portoghesi n. 12;

Automobile Club d'Italia, non costituito in giudizio;

Nei confronti Presidenza del Consiglio dei ministri, Ministero dell'economia e delle finanze, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale domicilia *ex lege* in Roma - via dei Portoghesi, 12;

Per l'annullamento, previa adozione di misure cautelari ai sensi dell'art. 55, comma 10 c.p.a., della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023 avente ad oggetto «Articolo 1, commi da 115 a 121, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025» (c.d. legge di bilancio 2023) – Istituzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 e modifiche al contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. decreto Ucraina)»; della risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 14 marzo 2023, avente ad oggetto «Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023, nonché del maggior importo dovuto o per l'utilizzo in compensazione del maggior importo versato del contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022 - art. 1, commi da 115 a 121 della legge 29 dicembre 2022, n. 197»; - del provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. n. 55523 del 28 febbraio 2023 di approvazione del modello di dichiarazione «Redditi 2023-SC», con le relative istruzioni; - di ogni altro atto presupposto, conseguente o comunque connesso.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

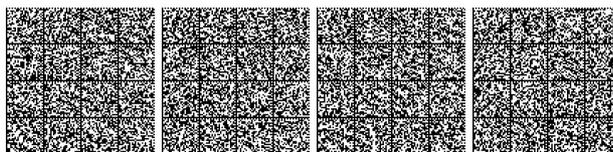
Visti tutti gli atti della causa;

Visti gli atti di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate, della Presidenza del Consiglio dei ministri e del Ministero dell'economia e delle finanze;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 21 novembre 2023 la dott.ssa Roberta Cicchese e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

1. - Con ricorso notificato il 24 aprile 2023 e depositato il successivo 27 aprile, Acea Produzione S.p.a., società che esercita, nel territorio dello Stato, per la successiva vendita, l'attività di produzione di energia elettrica, ha impugnato, chiedendone l'annullamento previa sospensione cautelare, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023 avente ad oggetto «Articolo 1, commi da 115 a 121, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025» (c.d. legge di bilancio 2023) – Istituzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 e modifiche al contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. decreto Ucraina)», la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 14 marzo 2023, avente ad oggetto «Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023, nonché del maggior importo dovuto o per l'utilizzo in compensazione del maggior importo versato del contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022 - Articolo 1, commi da 115 a 121 della legge 29 dicembre 2022, n. 197» e il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. n. 55523 del 28 febbraio 2023 di approvazione del modello di dichiarazione «Redditi 2023-SC», con le relative istruzioni.

2. - L'art. 1, commi 115-119, della legge n. 197 del 2022 ha introdotto, nell'ordinamento italiano, un contributo «a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea».



La finalità della disposizione, come emerge dalla relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023-2025, è quella di introdurre, «per l'anno 2023, una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del regolamento (UE) 2022/1854, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia, un contributo di solidarietà temporaneo», a sua volta finalizzato all'adozione di misure uniformi, da parte degli stati membri, volte a contrastare l'inflazione generale nella zona euro e il rallentamento della crescita economica dell'Unione europea dovuta (anche) all'aumento netto dei prezzi dell'energia».

La *ratio* sottesa alla previsione in esame è dunque quella di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico sulle imprese e i consumatori, andando a colpire quegli operatori economici che, proprio in ragione di tale aumento, si presume abbiano generato maggiori entrate e profitti.

3. - Il regolamento UE 2022/1854 individuava le misure da adottarsi dagli stati membri nelle seguenti:

a) la riduzione del consumo di energia elettrica;

b) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia elettrica, da energia eolica, energia solare (termica e fotovoltaica), energia geotermica, energia idroelettrica senza serbatoio, combustibili da biomassa (combustibili solidi o gassosi da biomassa) escluso il biometano, rifiuti, energia nucleare, lignite, prodotti del petrolio greggio, torba;

c) un contributo di solidarietà temporaneo sugli utili generati esclusivamente dalle imprese che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, da intendersi le «imprese o stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75% del loro fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di *cokeria* di cui al regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio».

4. - Il legislatore italiano aveva già introdotto, prima dell'adozione del regolamento comunitario, un «Contributo straordinario contro il caro bollette» a mezzo dell'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. «decreto Ucraina»), convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 517, e modificato dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. «decreto aiuti»), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91 e con il comma 30 del medesimo decreto legge. n. 197/2022 (e sempre in attuazione del regolamento (UE) n. 2022/1854 del Consiglio) a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 30 giugno 2023, un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dalla produzione dell'energia elettrica, attraverso un meccanismo di compensazione a una via, in riferimento all'energia elettrica immessa in rete da: b) impianti alimentati da fonti non rinnovabili di cui all'art. 7, comma 1, del regolamento (UE) 2022/1854.

5. L'art. 1, comma 30, del decreto-legge n. 197/2022, lettera b), infine, in attuazione del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio, del 6 ottobre 2022, ha stabilito che, «a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 30 giugno 2023, è applicato un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dalla produzione dell'energia elettrica, attraverso un meccanismo di compensazione a una via, in riferimento all'energia elettrica immessa in rete da:

a) impianti a fonti rinnovabili non rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 15-bis del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25;

b) impianti alimentati da fonti non rinnovabili di cui all'art. 7, comma 1, del regolamento (UE) 2022/1854».

6. - Gli atti impugnati con il ricorso in esame prevedono quanto segue.

6.1. - La circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 evidenzia, in primo luogo, quali siano i soggetti passivi del contributo, individuati nei «i soggetti passivi IRES di cui all'art. 73, comma 111, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi», specificati, in via esemplificativa, mediante i c.d. codici Ateco, e indicati nei «soggetti che esercitano nel territorio dello Stato una o più delle seguenti attività:

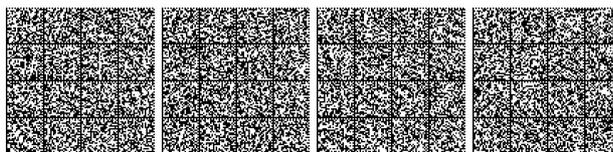
produzione di energia elettrica, produzione di gas metano, estrazione di gas naturale, per la successiva vendita;
rivendita di energia elettrica, gas metano, gas naturale;

produzione, distribuzione, commercio di prodotti petroliferi;

importazione a titolo definitivo, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano, prodotti petroliferi;

introduzione nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano o prodotti petroliferi provenienti da altri Stati dell'Unione europea.»

6.2. - Di seguito, la circolare descrive base imponibile e ammontare del contributo, affermando che «In aderenza con le finalità poste dal regolamento UE di assoggettare al contributo in argomento gli utili eccedenti quelli ordinari, la norma prevede che il contributo di solidarietà si applichi «sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul



reddito delle società conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022». Rileva pertanto, ai fini del calcolo della base imponibile, l'ammontare di reddito determinato in base alle previsioni del titolo II, capi II e IV, del TUIR, conseguito nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023, senza considerare, per ognuno dei periodi d'imposta interessati, l'eventuale riduzione dovuta al riporto delle perdite riferite alle annualità pregresse, nonché la deduzione conseguita per effetto della c.d. agevolazione ACE19. Occorre, pertanto, fare riferimento all'importo indicato al rigo RF63 del modello di dichiarazione dei redditi società di capitali, enti commerciali ed equiparati «Redditi SC», che costituisce il reddito imponibile ai fini del contributo in commento, fatto salvo quanto si dirà nel prosieguo in relazione alle società aderenti a un regime di trasparenza fiscale.»

6.3. - Di seguito, poi, la circolare illustra «Versamento del contributo e relazione con altre imposte», nonché, sotto vari aspetti, le «Modifiche al contributo straordinario di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022».

6.4. - Da parte sua, la risoluzione del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante «Approvazione del modello di dichiarazione "Redditi 2023-SC", oltre a ripercorrere la norma primaria e la circolare su descritte, istituisce il codice tributo relativo al versamento del medesimo da parte dei soggetti passivi.

Per quanto qui rileva, dunque, tale atto recita:

«Con la circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 sono stati forniti, tra l'altro, i chiarimenti relativi all'istituzione del contributo di solidarietà temporaneo in argomento e alle modalità e termini per il versamento, rinviando ad una successiva risoluzione l'istituzione dei relativi codici tributo.

Tanto premesso, per consentire il versamento, tramite modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, del contributo in oggetto e degli eventuali interessi e sanzioni dovuti in caso di ravvedimento, si istituiscono i seguenti codici tributo:

“2716” denominato “Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;

“1946” denominato “Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - Interessi - art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;

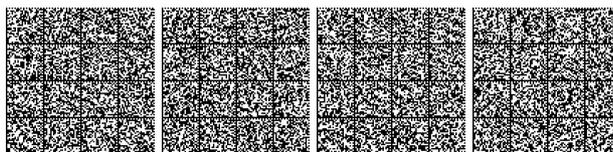
“8946” denominato “Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - Sanzione - art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”.»

7. - Il ricorso è affidato ai seguenti motivi di doglianza:

7.1. Violazione del regolamento (UE) 2022/1854. Violazione e falsa applicazione dei principi di proporzionalità, non discriminazione, parità di trattamento, nonché violazione della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi di cui agli articoli 49 e 56 TFUE. Violazione e falsa applicazione degli articoli 101 e ss. TFUE. Violazione e falsa applicazione degli articoli 17, 20 e 21 della Carta dei diritti fondamentali dei diritti dell'Unione europea.

A giudizio di Acea i provvedimenti impugnati sarebbero illegittimi ed immediatamente lesivi perché con la loro adozione l'Agenzia delle entrate avrebbe dato diretta attuazione ad una legge nazionale in contrasto con il diritto dell'Unione europea, direttamente applicabile, così sottraendosi all'obbligo, su di essa gravante, di disapplicare la normativa nazionale difforme dal diritto unionale.

La legge nazionale n. 197 del 2022, in particolare, si porrebbe in contrasto con il regolamento UE n. 2022/1854: *a)* per aver esteso il campo di applicazione soggettivo del contributo straordinario, ricomprendendo, tra i soggetti tenuti al versamento anche gli operatori che, come Acea, operano nel settore dell'energia elettrica, sebbene il regolamento fosse chiaro nel prevedere l'introduzione di un contributo straordinario solo a carico degli operatori che svolgono attività nel settore *gas&oil*; *b)* per non aver tenuto conto del fatto che in Italia erano già state adottate misure nazionali equivalenti, aventi cioè «obiettivi simili» e soggette a «norme analoghe» (si tratterebbe, in sostanza, del c.d. «meccanismo di compensazione a due vie» di cui all'art. 15-*bis* del decreto-legge n. 4/2022 – anch'esso riconducibile all'ambito delle misure aventi la finalità di colpire gli «extraprofitti» generati dagli operatori del settore dell'energia elettrica, misura espressamente prevista, con effetti a partire da dicembre 2022, dall'art. 1 comma 30 e ss. della legge n. 197 del 2022, in dichiarata attuazione del regolamento UE – e del contributo straordinario di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022); *c)* per aver disciplinato il tributo introdotto senza tener conto dell'appartenenza o meno di singoli operatori economici a un gruppo, anche nei casi in cui l'imponibile fiscale ordinario sia determinato su base consolidata; *d)* per aver introdotto un contributo molto più gravoso di quello oggetto del regolamento UE, sia con riferimento alla base imponibile prescelta sia con riferimento al tasso da applicare per la determinazione della somma da versare; *e)* per aver leso, mediante l'individuazione di una misura fiscale più afflittiva di quella disegnata dal legislatore europeo, l'interesse superiore alla creazione di un sistema unitario di misure volte a fronteggiare la crisi energetica, che il regolamento aveva, per contro, inteso garantire, evitando le distorsioni del mercato determinate da un intervento non uniforme a livello UE.



7.2. Illegittimità derivata. Illegittimità costituzionale per violazione dell'art. 117 Cost. Illegittimità costituzionale per violazione degli articoli 3 e 53 Cost. Violazione del divieto di doppia imposizione. Illegittimità costituzionale per violazione dell'art. 41 Cost. Violazione dell'art. 42 Cost. e dell'art. 1 del Primo protocollo addizionale della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Acea rileva l'illegittimità dei provvedimenti gravati anche in via derivata, in ragione della illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi 115-119, della legge n. 197 del 2022.

Quanto alla rilevanza della questione di legittimità costituzionale, la ricorrente evidenzia come i provvedimenti gravati sono i primi atti attuativi delle disposizioni citate, rappresentando come i vizi che inficiano la legge sono evidentemente tali da provocare anche l'illegittimità degli atti stessi e da provocarne l'annullamento.

Quanto alla non manifesta infondatezza Acea rappresenta, in primo luogo, come i commi da 115 a 119 dell'art. 1 della legge n. 197/22 si pongano in contrasto con l'art. 117 della Costituzione, per non avere il legislatore nazionale tenuto conto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

In secondo luogo le disposizioni citate non sarebbero idonee ad individuare e determinare puntualmente gli extra-profitti realizzati, che la norma intende tassare con fine perequativo, con conseguente violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione e, dunque, dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva.

A giudizio di Acea, infatti, le disposizioni censurate non avrebbero individuato, quali soggetti passivi, gli operatori economici del settore energetico che hanno effettivamente beneficiato dell'aumento dei prezzi.

Tanto varrebbe in particolare per le imprese di produzione di energia elettrica, atteso che queste operano in larga parte sulla base di tariffe assoggettate ad un controllo pubblico, influenzate dal costo delle fonti produttive, che sono ben distanti dalla dinamica propria delle quotazioni di mercato dei prodotti energetici e, per ciò stesso, apparirebbero *ictu oculi* inidonee a generare «sovraprofiti».

La misura, di conseguenza, non colpirebbe una manifestazione effettiva e reale di capacità contributiva e avrebbe, in concreto, introdotto un'ingiustificata «discriminazione qualitativa dei redditi».

La ricorrente evidenzia, poi, come la disciplina positiva contestata, in violazione del principio di capacità contributiva, abbia: *a)* ricompreso nella base imponibile del tributo voci di reddito che non dipendono dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici; *b)* non considerato il riporto delle perdite degli anni pregressi (in ciò contraddicendo lo stesso riferimento alla disciplina IRES); *c)* non tenuto conto della contrazione dei ricavi determinati dalla pandemia da Covid-19.

Il contributo straordinario introdotto dalla legge n. 197 del 2022, inoltre, colpirebbe una manifestazione di capacità contributiva in parte già tassata, perché presa in considerazione dal contributo straordinario per l'anno 2022, di cui all'art. 37 del decreto legislativo 21 del 2022, determinando, alla luce del fatto che i due contributi straordinari si cumulano con le imposte ordinarie, oltretutto che con gli effetti del meccanismo della «compensazione a due vie» di cui all'art. 15-*bis* cit. (e, per il solo mese di dicembre 2022, con il tetto ai ricavi di mercato introdotto dall'art. 1, comma 30 ss., legge n. 197 del 2022), un carico fiscale inaccettabile, tale da provocare un effetto sostanzialmente espropriativo, con conseguente violazione dell'art. 1 del Primo protocollo addizionale della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che tutela la libertà privata.

L'effetto sarebbe poi aggravato dalla mancata previsione di meccanismi di deducibilità.

7.3. Illegittimità derivata. Illegittimità costituzionale per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione. con riguardo alla mancata deducibilità dall'Ires del contributo straordinario.

Ribadita la natura tributaria del prelievo, Acea rappresenta l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 115 a 119, per violazione degli art. 3 e 53 della Costituzione, per evidente contraddizione con i principi generali di eguaglianza, coerenza, divieto di doppia imposizione ed effettività della capacità contributiva, nella parte in cui non consente ai soggetti passivi del «contributo straordinario» di dedurre quanto versato a tale titolo dalla base imponibile dell'IRES.

8. L'Agenzia delle entrate, la Presidenza del Consiglio dei ministri e il Ministero dell'economia e finanze, costituiti in giudizio, hanno sostenuto, in rito, il difetto assoluto di giurisdizione sui provvedimenti impugnati, e, in via subordinata, il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo, in favore del giudice tributario e la carenza di interesse a ricorrere di Acea.

Nel merito hanno sostenuto l'infondatezza del gravame.

9. - Il ricorso è stato posto in decisione alla pubblica udienza del 21 novembre 2023.

10. - Il Collegio, ritenendola rilevante e non manifestamente infondata, intende sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022, con riferimento agli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione, nei sensi che si chiariranno nel prosieguo della presente motivazione.



Alla disamina della rilevanza della questione deve necessariamente essere premesso quanto segue.

10.1. - Il giudizio in esame involge – e di ciò il Collegio è consapevole – sia potenziali questioni di legittimità costituzionale (che per larga parte costituiscono, esse stesse, motivi di impugnazione degli atti oggetto di ricorso), sia potenziali questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate, in astratto idonee a fondare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato.

Tali questioni – come testimonia la ricorrente invocazione della violazione dell'art. 117 della Costituzione contenuta nell'atto introduttivo – nel presente giudizio concorrono più volte tra di loro.

Questo Tribunale amministrativo regionale ritiene di dovere innanzitutto sollevare le ritenute questioni di costituzionalità, dando così precedenza al sindacato accentrato della Corte costituzionale.

Ciò, innanzitutto, sulla scorta dell'osservazione per cui un eventuale rinvio della medesima questione alla Corte di giustizia dell'UE sarebbe inutile, qualora la Corte costituzionale dovesse accogliere la questione di costituzionalità delle norme censurate.

10.2. - La giurisprudenza costituzionale più recente in materia c.d. doppia pregiudizialità conforta tale decisione del Collegio.

Infatti, proprio in una pronuncia (sentenza n. 269 del 14 dicembre 2017) che derivava da un giudizio *a quo* in materia tributaria (in quella circostanza erano state sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Roma le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10, commi 7-ter e 7-quater, della legge 10 ottobre 1990, n. 287, Norme per la tutela della concorrenza e del mercato, proprio in riferimento agli articoli 3 e 53, primo e secondo comma, della Costituzione) la Corte costituzionale ha premesso che «può darsi il caso che la violazione di un diritto della persona infranga, ad un tempo, sia le garanzie presidiate dalla Costituzione italiana, sia quelle codificate dalla Carta dei diritti dell'Unione, come è accaduto da ultimo in riferimento al principio di legalità dei reati e delle pene (Corte di giustizia dell'Unione europea, grande sezione, sentenza 5 dicembre 2017, nella causa C- 42/17, M.A.S, M.B.)».

In quella circostanza, la Corte costituzionale ha dunque osservato che «le violazioni dei diritti della persona postulano la necessità di un intervento *erga omnes* di questa Corte, anche in virtù del principio che situa il sindacato accentrato di costituzionalità delle leggi a fondamento dell'architettura costituzionale (art. 134 della Costituzione). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (*ex* articoli 11 e 117 della Costituzione), secondo l'ordine di volta in volta appropriato, anche al fine di assicurare che i diritti garantiti dalla citata Carta dei diritti siano interpretati in armonia con le tradizioni costituzionali, pure richiamate dall'art. 6 del Trattato sull'Unione europea e dall'art. 52, comma 4, della CDFUE come fonti rilevanti in tale ambito.»

Pertanto, come pure osservato dal Giudice delle leggi, «la stessa Corte di giustizia ha a sua volta affermato che il diritto dell'Unione “non osta” al carattere prioritario del giudizio di costituzionalità di competenza delle Corti costituzionali nazionali, purché i giudici ordinari restino liberi di sottoporre alla Corte di giustizia, “in qualunque fase del procedimento ritengano appropriata e finanche al termine del procedimento incidentale di controllo generale delle leggi, qualsiasi questione pregiudiziale a loro giudizio necessaria”; di “adottare qualsiasi misura necessaria per garantire la tutela giurisdizionale provvisoria dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione”; di disapplicare, al termine del giudizio incidentale di legittimità costituzionale, la disposizione legislativa nazionale in questione che abbia superato il vaglio di costituzionalità, ove, per altri profili, la ritengano contraria al diritto dell'Unione (tra le altre, Corte di giustizia dell'Unione europea, quinta sezione, sentenza 11 settembre 2014, nella causa C-112/13 A contro B e altri; Corte di giustizia dell'Unione europea, grande sezione, sentenza 22 giugno 2010, nelle cause C-188/10, Melki e C-189/10, Abdeli).»

E, pertanto, «In linea con questi orientamenti, questa Corte ritiene che, laddove una legge sia oggetto di dubbi di illegittimità tanto in riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione italiana, quanto in relazione a quelli garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea in ambito di rilevanza comunitaria, debba essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, fatto salvo il ricorso, al rinvio pregiudiziale per le questioni di interpretazione o di invalidità del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 267 del TFUE.»

10.3. - Ne segue, in definitiva, che la rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale che qui il Collegio intende sollevare non è inficiata dalla concorrente presenza di questioni di compatibilità comunitaria, in astratto da sollevare davanti alla Corte di Giustizia dell'UE.

Con la precisazione, che deriva direttamente dalla lettura della su ampiamente richiamata sentenza n. 269\2017, per cui la preventiva questione di legittimità costituzionale non deve riguardare unicamente le norme che, al contempo, possano essere sospettate anche di incompatibilità con il diritto dell'Unione; bensì, come chiaramente indica la centrale affermazione della Corte per cui «le violazioni dei diritti della persona postulano la necessità di un intervento *erga omnes* di questa Corte, anche in virtù del principio che situa il sindacato accentrato di costituzionalità delle leggi



a fondamento dell'architettura costituzionale (art. 134 della Costituzione). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (*ex* articoli 11 e 117 della Costituzione), secondo l'ordine di volta in volta appropriato», anche eventuali profili di illegittimità costituzionale non implicanti questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate.

11. - Tanto premesso sul potere-dovere di questo Tribunale di sollevare questioni di legittimità costituzionale nel presente giudizio, è adesso possibile scrutinare i requisiti di rilevanza delle questioni che il Collegio intende sollevare.

11.1 – È innanzitutto fin troppo ovvio che, senza l'introduzione nell'ordinamento, ad opera dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022, del contributo di solidarietà in questione, le società ricorrenti non risulterebbero incise dal relativo obbligo tributario, e, soprattutto, l'Agenzia delle entrate non avrebbe dovuto né potuto emanare la circolare e gli altri atti oggetto dell'impugnazione di parte ricorrente davanti a questo TAR.

In particolare, la parte ricorrente, attraverso i vizi di legittimità che ha ritenuto di appuntare sugli atti dell'Agenzia delle entrate oggetto di impugnazione, censura sia la base imponibile, che l'estensione dei soggetti passivi, che, ancora, l'indeducibilità dall'Ires del contributo straordinario in questione.

In altri termini, ciò che l'impugnazione si propone di raggiungere – mediante il richiesto annullamento di circolare ed atti successivi – è l'espunzione dall'ordinamento nazionale della stessa norma che fonda i presupposti fondamentali dell'imposizione in questione.

Va al riguardo osservato che le sentenze numeri 188 e 224 del 2020 e n. 46 del 2021 della Corte costituzionale affermano che non sussiste il difetto di incidentalità quando la questione investe una disposizione avente forza di legge che il rimettente deve applicare come passaggio obbligato ai fini della risoluzione della controversia oggetto del processo principale.

Tale requisito, sempre secondo la giurisprudenza costituzionale, viene ravvisato nei casi in cui «le doglianze mosse contro provvedimenti o norme secondarie non potrebbero altrimenti essere accolte che a seguito dell'eventuale accoglimento della questione di legittimità proposta nei confronti della disposizione di legge da quei provvedimenti applicata (sentenze n. 151 del 2009, punto 4.4; n. 303 del 2007, punto 6.1; n. 4 del 2000, punto 2.2, del Considerato in diritto)» (sentenza n. 16 del 2017).

Tanto accade, come detto, nel caso di specie.

11.2. - È allora indispensabile scrutinare, in questa sede di esame della rilevanza delle questioni di costituzionalità, la possibilità che – allo stato degli atti e salve eventuali sopravvenienze future – il giudizio in questione pervenga ad una pronuncia di merito, sia essa di accoglimento o di rigetto.

Infatti, la rilevanza della questione di legittimità costituzionale «deve ritenersi sussistente quando la norma della cui legittimità costituzionale il giudice dubiti debba essere applicata nel giudizio *a quo* per decidere il merito della controversia o una questione processuale o pregiudiziale, oppure quando la decisione della Corte costituzionale comunque influisca sul percorso argomentativo che il rimettente deve seguire per rendere la decisione».

È in altri termini indispensabile valutare l'eventuale fondatezza di questioni preliminari o pregiudiziali, prime fra tutte quelle relative alla giurisdizione.

Ciò in quanto «Ai fini dell'ammissibilità di una questione di costituzionalità, sollevata nel corso di un giudizio dinanzi ad un'autorità giurisdizionale, è necessario, fra l'altro, che essa investa una disposizione avente forza di legge di cui il giudice rimettente sia tenuto a fare applicazione, quale passaggio obbligato ai fini della risoluzione della controversia oggetto del processo principale. Nel caso di specie, non è dubbio che l'eventuale accoglimento delle questioni prospettate (...) produrrebbe un concreto effetto nel giudizio *a quo*, satisfattivo della pretesa dedotta dalle parti private, poiché dovrebbero essere accolte le doglianze mosse contro le norme secondarie censurate (nello stesso senso, sul principio, sentenze numeri 303 e 50 del 2007)» (Corte costituzionale n. 151 del 2009).

E la stessa giurisprudenza costituzionale non pone in dubbio che il giudizio sulla rilevanza della questione passi necessariamente per la valutazione della sussistenza della giurisdizione del giudice *a quo*; la Corte, infatti, non ha esitato (ad esempio, ordinanze n. 458 del 1992 e n. 60 del 1994) a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di costituzionalità in casi in cui essa era stata sollevata dal giudice non fornito di giurisdizione.

11.3. - Il presente giudizio viene ascritto dalla stessa parte ricorrente alla giurisdizione generale di legittimità del Giudice amministrativo, davanti al quale le società ricorrenti propongono domanda di annullamento della circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 emessa dall'Agenzia delle entrate e l'atto del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante «Approvazione del modello di dichiarazione "Redditi 2023-SC", nella parte in cui già prevede l'indicazione in dichiarazione di alcuni elementi del contributo di solidarietà previsto dall'art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).



11.3.1. - Anche in questa circostanza, così come era accaduto nella vicenda giudiziaria che – sin qui – ha interessato il contributo di solidarietà di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022, le parti non pongono in dubbio la natura tributaria del contributo di solidarietà di cui all'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022.

Per tale ragione, il confronto dialettico tra le parti si è sviluppato (ancora una volta, così come era accaduto in relazione al contributo del 2022), oltre che in ordine all'eccepite difetto assoluto di giurisdizione, anche in relazione all'attribuzione della giurisdizione al Giudice amministrativo oppure al Giudice tributario.

Peraltro, la natura di imposta sui redditi del contributo di cui all'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022 è stata espressamente messa in dubbio proprio dalla Circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023.

A pag. 4 della circolare, infatti, è dato di leggere che “Il Consiglio dell’Unione europea, al riguardo, con il citato regolamento (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022, ha previsto al Capo III una ‘Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione’”, consistente, in particolare, nella previsione a livello unionale, per gli anni 2022 e/o 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio a carico delle imprese e delle stabili organizzazioni che operano in tali settori (...). Si tratta di una misura redistributiva, congiunta e coordinata – adottata dal Consiglio dell’Unione europea ai sensi dell’art. 122 del Trattato di funzionamento dell’Unione europea (...) deve ritenersi che il contributo straordinario sia una misura temporanea e straordinaria per l’anno 2023 non annoverabile nell’alveo delle imposte sui redditi.»

E in calce, alla nota 6, la circolare medesima testualmente afferma: «Si evidenzia, al riguardo, che le misure adottate dal Consiglio dell’Unione europea ai sensi dell’art. 122 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea rientrano tra quelle di cui al Titolo VIII, Capo 1, del TFUE, riguardanti la politica economica dell’Unione europea, e non tra quelle di cui al Titolo VII, Capo 2, concernenti le disposizioni fiscali.»

11.3.2. - Tali affermazioni della circolare gravata potrebbero indurre a ritenere che il contributo in questione, oltre a non essere una imposta sui redditi, non rivesta neppure natura tributaria.

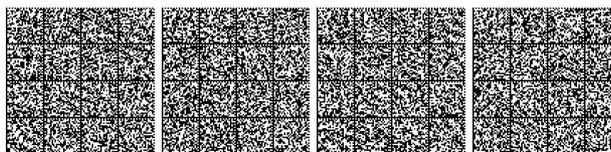
Tuttavia, ai fini del riparto di giurisdizione, il Collegio ritiene di potere concordare con la parte ricorrente circa la qualità di imposta dello stesso.

Per quanto qui interessa, l'art. 1, commi da 115 a 119 della legge n. 197 del 2022 prevede quanto segue:

«115. Al fine di contenere gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, è istituito per l’anno 2023 un contributo di solidarietà temporaneo, determinato ai sensi del comma 116, a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l’attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l’attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l’attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell’Unione europea. Il contributo non è dovuto dai soggetti che svolgono l’attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell’energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché dalle piccole imprese e dalle microimprese che esercitano l’attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice Ateco 47.30.00. Il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d’imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nei periodi precedenti.»

«116. Il contributo di solidarietà è determinato applicando un’aliquota pari al 50 per cento sull’ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell’imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell’imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022; nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa si assume un valore pari a zero. L’ammontare del contributo straordinario, in ogni caso, non può essere superiore a una quota pari al 25 per cento del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell’esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.»

Questa disposizione è stata integrata mediante il decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145 «Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili», pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana del 18 ottobre 2023, n. 244, il cui art. 6 (Modifiche all’art. 4 del decreto-legge 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 settembre 2023, n. 127) prevede che «1. Ai soli fini della determinazione del contributo di solidarietà temporaneo, per il 2023, di cui ai commi da 115 a 119 dell’art. 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, non concorrono alla determinazione del reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d’imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell’art. 109, comma 4, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986,



n. 917, nel testo previgente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 33, lettera *g*), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nel limite del 30 per cento del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.»

«117. Il contributo di solidarietà dovuto, determinato ai sensi del comma 116, è versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio effettuano il versamento entro il mese successivo a quello di approvazione del bilancio. I soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono effettuare il versamento del contributo entro il 30 giugno 2023.»

Peraltro, il termine di versamento è stato differito al 30 ottobre 2023 ad opera dell'art. 4, comma 1, decreto-legge 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 settembre 2023, n. 127.

«118. Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.»

«119. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.»

11.3.3. - Come noto, secondo la giurisprudenza costituzionale, una fattispecie deve ritenersi «di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese» (ad esempio, fra tante, sentenze n. 269 en. 236 del 2017, sentenza n. 89 del 2018, sentenza n. 167 del 2018).

Anche la giurisprudenza della Corte di cassazione (Cass. civ., sez. un., 31 ottobre 2022, n. 32121) è concorde nel ritenere che una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino i tre indefettibili requisiti su richiamati.

Inoltre, i caratteri identificativi generali del tributo debbono essere individuati nei seguenti elementi tipizzanti (peraltro dichiaratamente rinvenuti dalla Corte di cassazione nella giurisprudenza costituzionale):

«la matrice legislativa della prestazione imposta, in quanto il tributo nasce direttamente in forza della legge, risultando irrilevante l'autonomia contrattuale (Corte costituzionale, n. 58 del 2015)»;

«la doverosità della prestazione (Corte costituzionale, n. 141 del 2009, n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005), che comporta un'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico (Corte costituzionale, n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995 e n. 26 del 1982)»;

«la circostanza che i soggetti tenuti al pagamento del contributo non possono sottrarsi a tale obbligo e la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti (Corte costituzionale, n. 238 del 2009, punto 7.2.3.2, nonché, in relazione al contributo al SSN, Cassazione civ., sez. un., n. 123 del 2007, che ne ha affermato la natura tributaria)»;

«il nesso con la spesa pubblica, nel senso che la prestazione è destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore (Corte costituzionale, n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995, n. 26 del 1982, nonché, tra le altre, Cassazione civ., sez. un., n. 21950 del 2015 e n. 13431 del 2014)».

Nel caso in esame la ricorrenza dei requisiti appena rassegnati è, a parere del Collegio, evidente, in quanto:

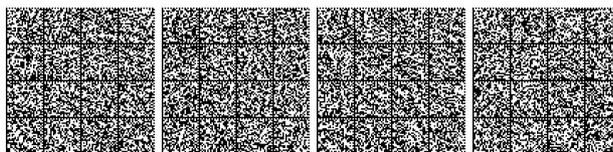
il prelievo è disposto da una norma avente forza di legge;

non è dubitabile la definitività della prestazione patrimoniale, della quale non è prevista alcuna forma di restituzione o di ripetibilità, neppure parziale, in favore dei soggetti passivi;

non vi è alcuna controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo;

quest'ultimo – almeno nelle intenzioni dell'impianto normativo, e senza che ciò costituisca giudizio sulle svariate censure proposte dalle imprese ricorrenti sul punto – si propone di colpire ciò che la norma primaria, al comma 115, ritiene essere un indice di capacità contributiva, ossia le attività delle imprese del settore energetico ivi contemplate, se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 derivi da tali attività;

lo scopo del prelievo è, secondo il comma 115, quello di «contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori».



In conclusione, si deve rilevare la natura tributaria del contributo in questione, che può essere qualificato come imposta (indiretta), in quanto l'obbligazione non si correla a un atto o a un'attività pubblica, ma trova il proprio presupposto esclusivamente in fatti economici posti in essere dai soggetti passivi.

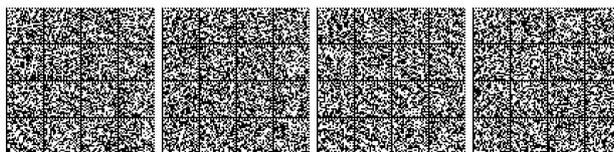
11.4. - Tanto premesso sulla natura tributaria del contributo in questione, ritiene tuttavia il Collegio di non potere aderire alle eccezioni di difetto assoluto di giurisdizione e – in subordine – di carenza della giurisdizione amministrativa (in favore di quella tributaria) sollevate dall'Agenzia delle entrate in relazione all'impugnazione della circolare e degli altri atti in epigrafe.

11.4.1. – Come ricordato dalla difesa della ricorrente, nella – certamente analoga alla presente – materia dell'impugnazione della circolare e degli altri atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 (contributo di solidarietà per l'anno 2022), questo TAR, con numerose sentenze, aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione in considerazione della assenza di natura regolamentare (ma anche di atto amministrativo generale) della circolare in quella circostanza impugnata, nonché della sua natura meramente ricognitiva – e così anche di quella degli ulteriori atti emessi «a valle» dall'Agenzia delle entrate – della norma primaria istitutiva del tributo.

11.4.2. – A seguito della declaratoria di difetto assoluto di giurisdizione da parte di questo TAR, il Consiglio di Stato, in sede d'appello, ha annullato con rinvio le pronunzie di primo grado, affermando la sussistenza della giurisdizione amministrativa.

Il Giudice d'appello ha basato l'annullamento delle sentenze di questo Tribunale amministrativo regionale sulla base della considerazione per cui «... alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l'attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest'ultima risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. Ne deriva quale ulteriore conseguenza che gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi. (...) non è peraltro determinante stabilire se sul piano sostanziale il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ex art. 37, comma 5, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale. In base al sopra citato art. 7, comma 1, cod. proc. amm. la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo concerne infatti «provvedimenti» e «atti» delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico, quali pacificamente sono sia i regolamenti che gli atti amministrativi generali, nel cui schema la stessa Agenzia delle entrate riconosce essere inquadrabile il provvedimento di attuazione del contributo straordinario oggetto di impugnazione. (...) Pacifica dunque la natura di atto amministrativo di quest'ultimo, come peraltro anche della circolare e della risoluzione impugnati, altrettanto incontestabile è l'assenza nella fattispecie controversa di atti di imposizione tributaria che possano valere a radicare la giurisdizione degli organi del contenzioso tributario (...)» (tra tante, si veda la sentenza n. 3219 del 29 marzo 2023).

11.4.3. - Va peraltro rilevato che, con sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023, lo stesso Consiglio di Stato, chiamato a scrutinare l'appello contro la sentenza di questa sezione che aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione sull'atto dell'Agenzia delle entrate n. 132395 del 12 luglio 2017 (recante, ai sensi dell'art. 4, comma 6, decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, con legge 21 giugno 2017, n. 96, le «disposizioni di attuazione» del regime fiscale per le locazioni brevi stabilito dall'art. 4, commi 4, 5 e 5-bis, del medesimo decreto-legge n. 50 del 2017), ha affermato che «In termini generali, la circolare è, in sé, mero atto interno dell'amministrazione privo di rilievo, spessore e valore normativo: la circolare, in altri termini, non è fonte del diritto. (...) Essa, infatti, è priva della capacità di dettare norme vincolanti per tutti i consociati e si rivolge esclusivamente alle articolazioni interne (uffici sotto-ordinati e periferici) dell'amministrazione, indicando le modalità da seguire nell'espletamento dell'attività istituzionale. (...) Peraltro, anche all'interno dell'apparato amministrativo la circolare non è vincolante e può essere disattesa, senza che ciò determini per ciò solo l'illegittimità dell'atto: la violazione della circolare, al più, può venire in rilievo soltanto quale possibile figura sintomatica dell'eccesso di potere. (...) Per quanto qui di interesse, le circolari interpretative, quale è quella nella specie gravata, recano l'esegesi di una disposizione di legge e, pertanto, afferiscono ad un profilo, appunto l'interpretazione della legge, in cui l'amministrazione non ha *funditus* alcuna posizione di privilegio, essendo viceversa soggetta al dato legislativo al pari di ogni altro soggetto: nel nostro ordinamento, infatti, l'unica interpretazione vincolante della legge è quella data dal Giudice (nei limiti della specifica materia del contendere portata al suo esame e nei confronti dei soli soggetti coinvolti nella lite – *cf.* art. 2909 c.c.). (...) Nella materia tributaria, infatti, il rapporto giuridico intercorrente fra ente impositore e contribuente è regolato interamente dalla legge; l'amministrazione non può autonomamente individuare *an, quantum, quomodo* e quando della prestazione tributaria gravante sul singolo contribuente, dovendo, al contrario, procedere alla mera attuazione del *dictum* normativo, previa esegesi delle disposizioni rilevanti che, tuttavia, ha un valore del tutto equi-ordinato a quella operata dal contribuente; in caso di con-



tenzioso, grava sul Giudice adito l'enucleazione del corretto significato da attribuire alle disposizioni, senza che abbia rilievo decisivo l'orientamento esegetico dell'Amministrazione, ove pure espresso in atti formali (quale appunto una circolare interpretativa). (...) Di per sé, dunque, la circolare interpretativa non può strutturalmente ledere l'amministrato e, conseguentemente, vi è in merito un difetto assoluto di giurisdizione: essa, infatti, non concreta né un atto specifico di esercizio di potestà impositiva, per il quale sussiste la giurisdizione del Giudice tributario, né un atto generale di imposizione, rientrante – quale atto regolamentare o, comunque, generale propedeutico all'emanazione dei singoli atti impositivi – nell'ordinaria giurisdizione di legittimità del Giudice amministrativo. (...) Le esposte conclusioni assumono particolare pregnanza nel diritto tributario, connotato dalla riserva di legge (art. 23 della Costituzione), dall'inderogabilità della disposizione tributaria e, parallelamente, dall'indisponibilità della prestazione tributaria (art. 53 della Costituzione), dalla normale assenza di discrezionalità amministrativa in capo agli enti impositori.»

Sulla scorta di tali considerazioni, pertanto, in quella controversia, il Consiglio di Stato ha respinto il motivo d'appello relativo al difetto assoluto di giurisdizione pronunziato in primo grado dal TAR.

11.4.4. - Il Collegio ritiene di dovere superare l'incertezza interpretativa presente in giurisprudenza, di cui si è appena dato conto, prendendo atto che le sentenze d'appello relative all'impugnazione della circolare e degli ulteriori atti applicativi inerenti il contributo di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 sono state oggetto di regolamento di giurisdizione da parte dell'Avvocatura dello Stato davanti alle SS.UU. della Corte di cassazione, le quali hanno dichiarato la sussistenza della giurisdizione del Giudice amministrativo.

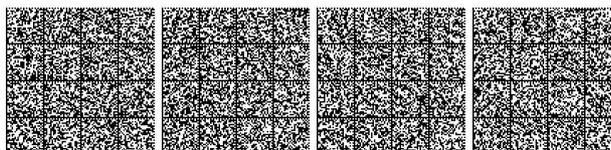
In particolare, in quella circostanza (si veda ad esempio la sentenza n. 29103 del 19 ottobre 2023), in cui pure veniva in considerazione l'impugnazione davanti al Giudice amministrativo di un provvedimento direttoriale, di una circolare interpretativa e di una risoluzione, la Corte ha affermato, quanto alla natura del provvedimento direttoriale (ritenuto meramente attuativo della *voluntas legis* dalle difese dell'Agenzia delle entrate), trattarsi «... di un atto amministrativo generale, come tale impugnabile avanti al GA, in virtù della previsione di cui all'art. 7, commi 1 e 4 cod. proc. amm.», e quanto alla circolare – ritenuta dall'Agenzia ricorrente atto meramente interpretativo –, che essa avesse «contenuto integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale allo stesso è associabile sul piano della sussistenza dell'affermata giurisdizione amministrativa».

Hanno poi soggiunto le SS.UU. che «Poichè l'esercizio del potere discrezionale dell'Agenzia delle entrate, pur attuativo della *voluntas legis* (peraltro secondo il principio costituzionale di legalità dell'azione amministrativa), costituisce il presupposto generale dell'azione impositrice concreta, la situazione soggettiva che ne deriva non può essere che qualificata come interesse legittimo, giacchè altrimenti se ne creerebbe un'assenza di giustiziabilità costituzionalmente non consentita (v. *ultra*). In altri, più semplici e stringenti termini, la sussistenza di un interesse legittimo, che costituisce la situazione giuridica soggettiva tutelanda, deriva dalla stessa ontologia dei provvedimenti impugnati e quindi sussiste *in re ipsa*.»

In definitiva, ciò che le SS.UU. hanno ritenuto ammissibile, ed ascrivibile alla giurisdizione del Giudice amministrativo, è «... una forma di tutela preventiva avverso i regolamenti/gli atti amministrativi generali rispetto agli atti impositivi/riscossivi "individuali" che è del tutto legittimata, come già osservato, dall'art. 7, commi 1-4 cod. proc. amm., e, per converso, dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, il quale appunto prevede che "Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente."»

Per tali ragioni la Corte ha ritenuto di dare continuità al principio di diritto, che essa ha espressamente enunziato, per cui «Rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a... l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione del decreto-legge n. 124 del 2019, art. 36, comma 3, conv., con modif., dalla legge n. 157 del 2019, sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale della comunicazione mediante la quale gli operatori economici che abbiano cumulato la deduzione fiscale legge n. 388 del 2000, *ex art.* 6, commi 13 e ss., e gli incentivi previsti dai decreti ministeriali del 2011 possono, avvalendosi della speciale facoltà introdotta proprio dal citato art. 36, assoggettare alle imposte dirette l'importo dedotto dalle rispettive basi imponibili. Infatti, tale provvedimento si configura come atto tipicamente amministrativo, generale, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge, non contenente una pretesa tributaria sostanziale e non rientrante nell'elenco riportato nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19" (Sez. U -, Ordinanza n. 25479 del 21 settembre 2021, Rv. 662252 - 01).»

11.4.5. - Sebbene in quella circostanza la Corte regolatrice abbia fatto espresso riferimento, nell'enunciare il principio applicabile, alla giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo (in quanto il principio era stato espresso in precedenza nell'ambito di controversia in materia di produzione di energia), e nel caso di specie si verta, invece, nella giurisdizione generale di legittimità (si tratta di azione di annullamento in materia non contemplata dall'art. 133



c.p.a.; in particolare, non ricorre l'ipotesi di cui alla lettera «o» del comma 1, essendo qui la produzione di energia solo il presupposto dell'imposizione tributaria disciplinata con le norme denunziate), il Collegio ritiene di aderire – come detto – alla tesi per cui gli atti impugnati sono impugnabili, e lo sono davanti al Giudice amministrativo.

A ciò il Collegio è indotto sia dall'evidente analogia tra i due contributi straordinari (quello disciplinato dall'art. 37 del decreto-legge n. 21\2022, i cui atti applicativi sono stati oggetto del regolamento di giurisdizione di cui si è detto, e quello di cui alle norme di cui si fa questione di legittimità costituzionale) che dalla constatazione per cui gli atti impugnati in quel giudizio e nel presente hanno eguale qualificazione giuridica (un provvedimento direttoriale, ed una circolare interpretativa): in quest'ultimo senso è dirimente, in presenza di atti dichiaratamente solo attuativi della norma primaria di riferimento, l'affermazione delle SS.UU. per cui «Non ha rilievo la natura discrezionale ovvero vincolata (meramente attuativa della norma primaria) dell'atto in contesto, non essendo un presupposto necessario a fondare la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo».

11.4.6. - Tali affermazioni sono peraltro in sostanziale consonanza con quanto aveva affermato, in punto di giurisdizione, il Consiglio di Stato in sede di appello proposto dalle originarie ricorrenti avverso le sentenze di questo Tribunale amministrativo regionale declinatorie della giurisdizione nell'impugnazione agli atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022.

In quella circostanza, infatti (si veda ad esempio la sentenza n. 3219 del 2023), il Consiglio di Stato aveva osservato che «... in conformità all'art. 23 della Costituzione, alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l'attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest'ultima risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. Ne deriva quale ulteriore conseguenza che gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi.»

Per risolvere la questione di giurisdizione oggetto del presente appello non è peraltro determinante stabilire se sul piano sostanziale il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate *ex art. 37, comma 5, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21*, abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale. In base al sopra citato art. 7, comma 1, cod. proc. amm. la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo concerne infatti «provvedimenti» e «atti» delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico, quali pacificamente sono sia i regolamenti che gli atti amministrativi generali, nel cui schema la stessa Agenzia delle entrate riconosce essere inquadrabile il provvedimento di attuazione del contributo straordinario oggetto di impugnazione.

12. - Da ultimo, nell'ambito della valutazione della rilevanza delle questioni che il Collegio intende sollevare, al fine di scrutinare il possibile approdo del ricorso ad una decisione di merito va esaminata l'eccezione di inammissibilità per difetto di interesse sollevata dall'Avvocatura erariale.

Per la quale, in sintesi, essendo gli atti impugnati solo ripetitivi della norma istitutiva del tributo, il loro eventuale annullamento non inciderebbe sulla sussistenza, per i designati soggetti passivi, dell'obbligo tributario cui essi sono astretti direttamente dalla norma stessa.

La parte ricorrente, sotto questo profilo, annette invece rilevanza dirimente al fatto che l'atto direttoriale ha istituito i codici tributo, senza i quali, a detta delle società, l'obbligo tributario non potrebbe essere materialmente assolto.

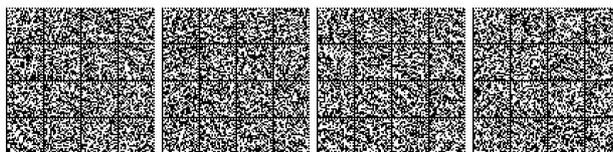
12.1. - Su questo punto osserva il Collegio che il riferimento all'istituzione dei c.d. codice tributo certamente non può avere effetto sull'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo ai soggetti passivi, né, tanto meno, sulla platea di questi ultimi, né, ancora, sulla base imponibile del contributo straordinario: tali elementi – così come tutti quelli costitutivi del tributo –, atti a fondare l'obbligazione tributaria, per definizione non possono che essere posti (ed eventualmente modificati) soltanto dalla legge o da atti aventi forza di legge (art. 23 della Costituzione): e così è anche nel caso dell'art. 1 commi da 115 a 118 della legge n. 197 del 2022.

12.2. - Tuttavia, dall'istituzione del codice tributo deriva un rilevante effetto sostanziale, che refluisce, sul piano processuale, nel radicamento dell'interesse al ricorso in capo ai soggetti d'imposta.

Tale effetto è stato riferito (qui lo si riferisce in estrema sintesi), negli scritti difensivi delle ricorrenti, come possibilità di adempiere all'obbligazione tributaria istituita con norma di rango legislativo.

Tale impostazione merita condivisione.

Se, infatti, in linea generale, non è dubitabile che – ai sensi dell'art. 23 della Costituzione – l'obbligazione tributaria, sotto ciò che viene definito in dottrina il suo «aspetto statico» (presupposto, base imponibile, soggetti passivi), è un'obbligazione legale, nondimeno la sua formazione può derivare anche da atti del contribuente (ad esempio, opzione per uno dei possibili regimi previsti dalla legge per determinati tributi) o dell'Amministrazione finanziaria (c.d. «aspetto dinamico» dell'obbligazione tributaria).



In quest'ultimo caso l'attuazione dell'imposta deriva da atti ulteriori rispetto alla sua istituzione con legge.

Nel caso in esame, l'istituzione – mediante uno degli atti impugnati nel presente giudizio, ossia la risoluzione direttoriale – del codice tributo attiene indubbiamente a tale momento attuativo, nel senso che rende esigibile (insieme agli altri elementi della fattispecie legale, *in primis* la scadenza del termine di pagamento) l'obbligazione tributaria.

L'istituzione del codice tributo, infatti, rende possibile l'imputazione corretta del pagamento (qui da effettuarsi tramite versamento diretto tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, come specificato nella impugnata circolare n. 4/2023 e ribadito nella risoluzione gravata) al tributo in questione, e non ad altre e diverse obbligazioni cui il soggetto passivo sia astretto verso l'Erario, in quanto reca gli estremi identificativi dell'imposta pagata: si tratta, in definitiva, di un onere cui l'Ente titolare del tributo deve assolvere al fine di rendere possibile al proprio debitore di adempiere correttamente all'obbligazione tributaria.

12.3. - In conclusione, le questioni di legittimità costituzionale che il Collegio intende sollevare sono dotate di rilevanza nel presente giudizio, atteso che gli atti impugnati – dotati di autonoma lesività per quanto su rassegnato – sono stati emessi in diretta derivazione dalle norme qui sospettate di incostituzionalità.

13. Quanto alla non manifesta infondatezza il Collegio ravvisa, in primo luogo, la contrarietà del contributo di solidarietà introdotto dall'art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197/22 all'art. 117 della Costituzione, con riguardo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, nello specifico, dal regolamento UE 1854/2022, direttamente applicabile.

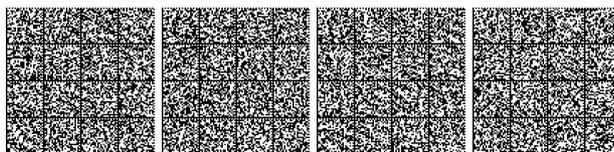
Deve infatti considerarsi che, con il regolamento indicato, l'Unione europea, dopo aver dato atto che, a causa di situazioni eccezionali (quali la guerra e particolari condizioni meteorologiche), tutti gli Stati membri, sebbene in misura diversa, sono stati colpiti dall'attuale crisi energetica e che «il netto aumento dei prezzi dell'energia sta contribuendo in modo sostanziale all'inflazione generale nella zona euro e rallenta la crescita economica dell'Unione» (considerando 5), ha ritenuto necessario «uno sforzo coordinato da parte degli Stati membri, in uno spirito di solidarietà, durante la stagione invernale 2022-2023» per attenuare l'impatto dei prezzi elevati dell'energia e garantire che l'attuale crisi non comporti danni duraturi per i consumatori e l'economia (considerando n. 6).

L'unione europea ha infatti spiegato che «È necessaria una risposta unitaria e ben coordinata a livello dell'Unione» poiché «Misure nazionali non coordinate potrebbero incidere sul funzionamento del mercato interno dell'energia, mettendo in pericolo la sicurezza dell'approvvigionamento e determinando ulteriori aumenti dei prezzi negli Stati membri più colpiti dalla crisi.» (considerando 9).

Sulla base di queste premesse, il regolamento ha individuato le misure che gli Stati membri possono adottare, ove non abbiano già adottato misure equivalenti, per far fronte alla situazione emergenziale in maniera armonizzata sull'intero territorio dell'Unione, illustrandole compiutamente già nelle premesse del regolamento.

Tali misure, come visto, consistono: (i) nella riduzione del consumo di energia elettrica (considerando 10 e poi in dettaglio 16 e ss.); (ii) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia rinnovabile (considerando 11 e poi in dettaglio 23 e ss); (iii) in un contributo di solidarietà eccezionale temporaneo «per le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione» (considerando 12, 13 e 14 e poi in dettaglio 50 e ss), con la precisazione che tali sono le imprese e le organizzazioni che generano almeno il 75 % di fatturato nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di *cokeria* (art. 2 «Definizioni», par. 1, n. 17).

Con particolare riferimento a quest'ultima misura, ora qui di interesse, l'indicazione, a livello europeo, degli specifici destinatari del contributo eccezionale e temporaneo (imprese che svolgono, in sostanza, la parte prevalente dell'attività nei settori della estrazione e della raffinazione) è espressamente spiegata nel regolamento, in più passaggi: «Il contributo di solidarietà è uno strumento adeguato per gestire gli utili eccedenti in caso di circostanze impreviste. Tali utili non corrispondono agli utili ordinari che le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell'energia» (considerando 14); ciò, si continua a leggere, è evidentemente avvenuto perché «Senza modificare in modo sostanziale la struttura dei costi né aumentare gli investimenti, le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75 % di fatturato che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione hanno registrato un'impennata dei profitti dovuta alle circostanze improvvise e imprevedibili della guerra di aggressione della Russia nei confronti dell'Ucraina, alla riduzione dell'offerta di energia e all'aumento della domanda causato da temperature eccezionalmente elevate» (considerando 50); di conseguenza, «Il contributo di solidarietà temporaneo dovrebbe fungere da misura di redistribuzione grazie alla quale le imprese interessate contribuiscono ad attenuare la crisi energetica nel mercato interno proporzionalmente agli utili eccedenti che hanno realizzato in conseguenza delle circostanze impreviste.» (considerando 51).



In altri termini, quindi, dalla piana lettura del regolamento europeo emerge che la specificità dei destinatari (*recitius*, del peculiare atteggiarsi dell'attività imprenditoriale svolta dai medesimi che, a fronte dell'invarianza dei costi, ha loro consentito di aumentare considerevolmente i ricavi in virtù delle circostanze eccezionali verificatesi) integra la ragion d'essere, *l'ubi consistam*, della misura stessa.

La peculiarità della misura del contributo rivolto al settore dell'estrazione rispetto alle altre misure è ben esplicitata nel regolamento (considerando 45): «Le pratiche commerciali e il quadro normativo nel settore dell'energia elettrica sono nettamente diversi da quelli che vigono per i combustibili fossili. Dato che con l'introduzione del tetto sui ricavi di mercato s'intende riprodurre l'esito del mercato che i produttori potrebbero attendersi se le catene di approvvigionamento mondiali funzionassero normalmente, ossia senza le interruzioni dell'approvvigionamento di gas verificatesi da febbraio 2022, è necessario che la misura destinata ai produttori di energia elettrica si applichi ai ricavi ottenuti dalla generazione di energia elettrica. Il contributo di solidarietà temporaneo dovrebbe invece applicarsi alle imprese e alle stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, dal momento che tale contributo è diretto alla loro redditività, in netto aumento rispetto agli anni scorsi».

La differenza tra le due misure è esplicitata anche nella Proposta di regolamento, dove si legge (pp. 4-5): «Al fine di assicurare parità di condizioni, la Commissione propone due strumenti complementari che abbracciano l'intero settore dell'energia:

a) una misura volta a ridurre temporaneamente i ricavi dei produttori di energia elettrica e b) una misura che stabilisce temporaneamente un contributo di solidarietà sugli utili eccedenti nel settore fossile che rientrano nell'ambito di applicazione del presente regolamento. Riducendo i ricavi dei produttori di energia elettrica, la misura proposta dal regolamento mira a riprodurre l'esito del mercato che i produttori potrebbero attendersi se le catene di approvvigionamento mondiali funzionassero normalmente, ossia in assenza delle interruzioni dell'approvvigionamento di gas verificatesi dopo l'invasione dell'Ucraina nel febbraio 2022. La Commissione propone inoltre un contributo temporaneo di solidarietà che si applica agli utili delle imprese attive nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione, che hanno registrato una forte crescita rispetto agli anni precedenti».

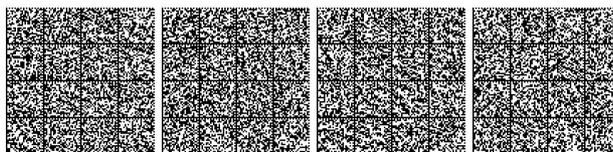
Nonché: «la presente proposta istituisce un contributo temporaneo di solidarietà basato sugli utili imponibili realizzati nell'esercizio fiscale 2022 da società e stabili organizzazioni attive solo nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione».

A fronte di così chiare ed espresse indicazioni, nel regolamento europeo, sulle motivazioni del contributo di solidarietà e sul suo conseguente ambito soggettivo (Capo III del regolamento specificamente dedicato, appunto, alla «Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione»), tuttavia, con le norme qui in esame, il legislatore italiano, come visto, ha posto tale contributo a carico di soggetti anche diversi dai soli testualmente indicati a livello europeo (in quanto, come spiegato, le loro dinamiche di impresa giustificano, nel testo del regolamento, la previsione di uno specifico contributo).

Ritiene il Collegio, sul punto, che la scelta legislativa nazionale così operata sia direttamente violativa dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, senza che sussista la necessità di procedere alla interpretazione del dato normativo europeo: la misura sovranazionale specifica per il settore estrattivo e di raffinazione, invero, non è stata proprio adottata dall'Italia, nonostante le cogenti previsioni del regolamento europeo e la fissazione di un apposito termine (art. 14, paragrafi 1 e 3 del regolamento «1. Gli utili eccedenti generati da imprese e stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione sono soggetti a un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio, a meno che gli Stati membri non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. (...) 3. Gli Stati membri adottano e pubblicano misure che attuano il contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio di cui al paragrafo 1 entro il 31 dicembre 2022.»).

Per contro, per la pretesa attuazione delle norme del regolamento risulta adottata altra diversa misura nazionale di contribuzione di solidarietà, quale misura asseritamente equivalente (pregiudizievole per i ricorrenti e quindi contestata), ricadente in larga parte su un diverso settore (già destinatario di altre misure), che integra, quindi, una sorta di *aliud pro alio* la cui immediata percezione non richiede alcuno sforzo esegetico.

Non rileva, infatti, in senso contrario alla illegittimità qui ritenuta, la circostanza che il regolamento preveda la possibilità per gli Stati membri di adottare misure «equivalenti», poiché, nel disegno normativo europeo, l'equivalenza è testualmente fissata tra misure ricadenti sullo stesso specifico settore della estrazione e della raffinazione, caratterizzato dalle proprie dinamiche di impresa che giustificano la misura, potendo l'equivalenza, semmai, riguardare gli obiettivi della misura stessa, le finalità di utilizzo dei proventi, la base imponibile e l'aliquota del contributo (*cf.* Considerando 63 secondo cui «Gli Stati membri dovrebbero applicare il contributo di solidarietà stabilito dal presente regolamento nei rispettivi territori, a meno che non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. L'obiettivo della misura nazionale



dovrebbe essere considerato simile all'obiettivo generale del contributo di solidarietà istituito dal presente regolamento quando consiste nel contribuire all'accessibilità economica dell'energia. Una misura nazionale dovrebbe considerarsi soggetta a norme analoghe a quelle che si applicano al contributo di solidarietà qualora riguardi attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, definisca una base, preveda un tasso e garantisca che i proventi della misura nazionale siano usati per finalità che sono simili a quelle del contributo di solidarietà.», nonché art. 14, paragrafo 2: «Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà.»).

Ne consegue che la violazione diretta del vincolo derivante dal regolamento europeo di adottare una misura contributiva di solidarietà a carico dello specifico settore della estrazione e della raffinazione, è rilevante nella specie, poiché il legislatore italiano – in luogo di essa – ha ritenuto di adottare nel periodo indicato, definendola espressamente quale misura equivalente, una misura contributiva invece anche a carico delle imprese ricorrenti, appartenenti ad altro settore, che, per contro, non avrebbe avuto ragion d'essere prevista ove non si fosse perpetrata la violazione anzidetta.

14. - La rilevata natura tributaria del contributo di solidarietà importa pure la contrarietà delle previsioni in esame agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Le disposizioni, infatti, appaiono, in primo luogo, in contrasto con i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di ragionevolezza, quest'ultima intesa anche come congruenza delle previsioni adottate con l'obiettivo perseguito dal legislatore.

La disciplina del contributo di solidarietà appare, inoltre, in contrasto con il principio di capacità contributiva, che del principio di uguaglianza costituisce una specificazione, rappresentando il presupposto e, al contempo, il limite del potere impositivo dello Stato e del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche e importando, di conseguenza, l'illegittimità di quelle norme che istituiscono un trattamento differenziato tra situazioni uguali ovvero un trattamento uguale per situazioni differenziate, laddove l'opzione normativa prescelta non sia sorretta da argomenti persuasivi.

In proposito il Collegio richiama quanto affermato dalla Corte costituzionale con riferimento al tributo di cui all'art. 81, commi 16, 17 e 18 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133 (che, per diversi profili richiama il contributo qui in esame), laddove ha affermato che il sacrificio ai principi di eguaglianza e capacità contributiva recato da un tributo speciale e selettivo non dev'essere sproporzionato e non deve degradare in arbitraria discriminazione, in quanto «la sua struttura deve raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice», così che se «il presupposto economico che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione» (Corte costituzionale, sentenza 11 febbraio 2015, n. 10).

14.1. - Rileva, in particolare, il Collegio come le disposizioni di cui ai commi 115 e ss. dell'art. 1 della legge n. 197/2022 presentano diverse criticità con riferimento all'individuazione della base imponibile, la definizione della quale risulta, per più versi, non congruente con la dichiarata finalità di tassare gli incrementi di utili dipendenti dall'aumento dei prezzi dell'energia.

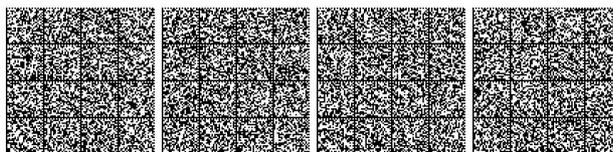
14.1.2. - Come visto, il contributo è calcolato applicando un'aliquota del 50% alla quota del reddito complessivo IRES per il periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi IRES conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022.

La base di calcolo del contributo di solidarietà per il 2023, alla quale applicare l'aliquota del 50 per cento, è dunque il risultato di un confronto fra il reddito IRES conseguito dal soggetto passivo nel periodo d'imposta antecedente al 1° gennaio 2023 – quindi nel 2022, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare – e la media dei redditi complessivi IRES dei quattro periodi d'imposta precedenti.

Il reddito rilevante ai fini IRES, tuttavia, include, nella base di calcolo, anche voci che nulla hanno nulla a che vedere con gli «extraprofitti» derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

Si tratta in sostanza delle operazioni societarie relative ai fondi rischi, agli oneri o alle plusvalenze/minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni, ovvero, ancora, da eventi collegati all'operatività straordinaria delle imprese, operazioni tutte che individuano un incremento di reddito che non ha alcuna connessione con l'incremento dei prezzi dell'energia.

Sul punto è significativo il fatto che il legislatore, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del decreto legge n. 21/2022, abbia introdotto, a mezzo dell'art. 1, comma 120, lettera c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197, un comma 3-bis al citato art. 37, a norma del quale «Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive



e passive, di cui al comma 3, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1».

Nella stessa logica, del resto, pare muoversi, il pure richiamato art. 6 del decreto-legge n. 145/2023, convertito con modificazioni, dalla legge n. 191/2023.

14.1.3. - Sempre con riferimento all'individuazione della base imponibile, la disciplina del contributo straordinario appare poi in contrasto con il principio di capacità contributiva laddove non considera che una parte dell'incremento dei profitti realizzati nel 2022 rispetto alla media dei precedenti quattro anni non è dovuta a una maggiore capacità di produrre reddito dell'operatore economico, ma dipende dalla riespansione dei consumi energetici, che, nel corso degli anni 2020 e (in parte) 2021, si è contratta a causa della pandemia da Covid 19, così che una parte di quelli che vengono considerati «extraprofitti», sia pure solo con riferimento ai criteri di calcolo della media rilevante, è semplicemente rappresentata dal ritorno al volume di affari pre Covid.

Si è dato, in tal modo, rilievo a un elemento che, in quanto dipendente da circostanze imprevedibili ed eccezionali, non appare idoneo a fungere da riferimento per individuare e calcolare l'ipotetico «sovraprofitto» realizzato dalle imprese dopo la fine dell'emergenza (per analoga valutazione in ordine alla inidoneità dell'imponibile 2020 a costituire il riferimento per individuare e calcolare una supposta «plus-ricchezza», e cioè l'ipotetico «sovraprofitto» realizzato dalle imprese, in ragione del fatto che gli extraprofitti realizzati nel 2021-2022, rispetto al corrispondente periodo 2020-2021, sono, in gran parte, dovuti al fatto che durante la pandemia le società erano in perdita, così che il differenziale che confluisce nella base imponibile del contributo non rappresenta un «sovraprofitto», ma un mero incremento rispetto alle perdite realizzate in costanza di pandemia, *cfr.*, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del decreto legge n. 21/2022, Corte di giustizia tributaria di primo grado, Roma, Sez. XXVII - Ordinanza n. 147 del 27 giugno 2023).

14.1.4. - Altro profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi con riferimento al fatto che il contributo straordinario introdotto dalla legge n. 197 del 2022 colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione.

La legge n. 197 del 2022, infatti, impone il pagamento del contributo con riferimento a redditi riferiti a un periodo, l'anno di imposta precedente al 1° gennaio 2023, i ricavi conseguiti nel corso del quale risultano, sia pure solo in parte, già presi in considerazione per la determinazione del contributo straordinario per l'anno 2022, di cui all'art. 37 del decreto legislativo n. 21 del 2022.

Quest'ultima norma, infatti, ha previsto che «la base imponibile del contributo solidaristico straordinario 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».

In sostanza, i redditi conseguiti nei mesi di gennaio, febbraio, marzo ed aprile del 2022, già considerati quale presupposto di imposta a fini della determinazione dell'importo del contributo straordinario per il 2022, rientrano, altresì, nella base imponibile per il calcolo del contributo del 2023.

Appare, di conseguenza, evidente come, con riferimento al periodo 1° gennaio 2022 - 30 aprile 2022, gli utili di un medesimo soggetto, sia pure determinati sulla base di un criterio di calcolo parzialmente diverso, sono assoggettati ad entrambi i contributi.

Tanto comporta (con riferimento ai quattro mesi sopra indicati) una duplicazione di imposta, che risulta evidente alla luce della sostanziale sovrapposibilità degli scopi perseguiti dai due prelievi (individuate, rispettivamente, dall'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 nel «contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico» e dall'art. 1, comma 115, della legge n. 197/2002, nel «contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori»).

La evidenziata duplicazione, del resto, non trova correttivi in meccanismi di deducibilità del contributo introdotto dall'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 da quello introdotto dal comma 115 dell'art. 1 della legge n. 197/2022, così comportando la sottoposizione degli operatori economici incisi dalle due misure, anche in ragione delle aliquote previste per entrambi i tributi, a un prelievo fiscale significativamente alto, la cui concreta incidenza sui redditi di impresa, in disparte la qualificabilità o meno della stessa come misura espropriativa, non appare rispettosa del principio di proporzionalità.

14.1.4.1. - La sottoposizione di una medesima manifestazione di capacità contributiva a un duplice prelievo tributario va ravvisata, sotto diverso profilo e per il solo mese di dicembre 2022, anche con riferimento ai gestori degli «impianti alimentati da fonti non rinnovabili di cui all'art. 7, comma 1, del regolamento (UE) n. 2022/1854», ai quali – ai sensi dell'art. 1, comma 30, del decreto-legge n. 197/2022, lettera *b*) e in attuazione del regolamento (UE) n. 2022/1854 del Consiglio, del 6 ottobre 2022 (a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 30 giugno 2023) – è stato



applicato un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dalla produzione dell'energia elettrica, attraverso un meccanismo di compensazione a una via.

Il meccanismo di compensazione, infatti, prevede il recupero da parte del GSE degli utili eccedenti il prezzo fissato dal gestore, così che la ricomprensione nella base di calcolo del contributo di solidarietà delle somme corrispondenti agli utili ritrasferiti al gestore, importa, in concreto, la sottoposizione a tassazione di un reddito non effettivamente conseguito.

14.1.5. - Sotto diverso profilo, va poi rilevato come ulteriori criticità in ordine all'assenza di correlazione tra la definizione della base imponibile e la finalità perseguita dal contributo di solidarietà in esame discendono dal fatto che il tributo – che grava, come visto, sulla quota del reddito che eccede, «per almeno il 10 per cento», la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 sui soggetti i cui ricavi derivino, almeno per il 75 per cento, dalle attività indicate dal comma 115 – è calcolato anche sulla parte di profitti (pari o inferiore al 25 per cento di quelli complessivamente conseguiti) derivanti da attività estranee a quelle dichiaratamente incise e, che, all'evidenza, non hanno alcun collegamento con il presupposto del tributo.

14.1.6. - Ulteriore e distinto profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione investe, infine, la disposizione di cui al comma 118, secondo cui «Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

La previsione, importando la sottoposizione a tassazione di una voce di costo che, per l'anno in cui si verifica il versamento, incide sull'utile societario e, di conseguenza, sul reddito d'impresa, si pone in contrasto con il consolidato orientamento della Corte costituzionale secondo cui i costi sostenuti nell'esercizio dell'impresa – se inerenti – devono essere deducibili ai fini del reddito d'impresa (Corte costituzionale, 4 dicembre 2020, n. 262).

15. - In conclusione, il Collegio ritiene rilevante ai fini della decisione della presente controversia e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), in relazione alla violazione degli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione e, pertanto, sottopone e rimette alla Corte costituzionale la relativa questione di legittimità costituzionale.

Conseguentemente dispone la sospensione del presente giudizio ai sensi dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87.

P.Q.M.

Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (Sezione seconda ter) rimette alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale, illustrata in motivazione, relativa all'art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Dispone la sospensione del presente giudizio, con rinvio al definitivo per ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese di lite.

Ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale.

Demanda alla Segreteria della Sezione tutti gli adempimenti di competenza e, in particolare, la notifica della presente ordinanza alle parti in causa e al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché la sua comunicazione ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del giorno 21 novembre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Salvatore Mezzacapo, Presidente;

Roberta Cicchese, consigliere, estensore;

Francesca Mariani, referendario.

Il Presidente: MEZZACAPO

L'estensore: CICHESE



N. 66

Ordinanza del 16 gennaio 2024 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da Andromeda PV srl e altri contro Agenzia delle entrate, ARERA Autorità di regolazione per energia reti e ambiente e Presidenza del Consiglio dei ministri.

Tributi - Energia - Prevista istituzione, per contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, per l'anno 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle imprese operanti nel settore energetico - Previsione che il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nel comma 115 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 - Quantificazione della base imponibile - Applicazione di un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 - Previsione che, nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa, si assume un valore pari a zero - Versamento - Disciplina - Non deducibilità del contributo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive - Applicazione, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, delle disposizioni in materia di imposte sui redditi.

– Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), art. 1, commi da 115 a 119.

IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE

PER IL LAZIO

(SEZIONE SECONDA TER)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 6570 del 2023, proposto da Andromeda Pv S.r.l., Brevia Wind S.r.l., Calabria Solar S.r.l., Conza Energia S.r.l., Erg Eolica Adriatica S.r.l., Erg Eolica Faeto S.r.l., Erg Eolica Ginestra S.r.l., Erg Solar Piemonte 3 S.r.l., Isab Energy Solare S.r.l., Lucus Power S.r.l., San Mauro S.r.l., Spv Parco Eolico Aria del Vento S.r.l., Taca Wind S.r.l., Wincap S.r.l., in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentate e difese dagli avvocati Clizia Calamita Di Tria, Carlo Comandè, Livia Salvini, Enzo Puccio, Giorgio Fraccastoro, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio Carlo Comandè in Roma, via Pompeo Magno, 23/A, come da procure in atti;

contro

Agenzia delle Entrate, Arera Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi, 12;

nei confronti

Presidenza del Consiglio dei Ministri, in persona del Presidente *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi, 12;

per l'annullamento

- della Circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 emessa dall'Agenzia delle Entrate;

- di ogni altro atto presupposto, connesso e/o consequenziale, ed in particolare, la risoluzione n. 15/E/2023, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante "Approvazione



del modello di dichiarazione “Redditi 2023–SC”, nella parte in cui già prevede l’indicazione in dichiarazione di alcuni elementi del contributo di solidarietà.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti tutti gli atti della causa;

Visti gli atti di costituzione in giudizio dell’Agenzia delle Entrate, della Presidenza del Consiglio dei Ministri e di Arera;

Relatore nell’udienza pubblica del giorno 21 novembre 2023 il consigliere Achille Sinatra e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

1. – Con ricorso notificato il 24 aprile 2023 e depositato il successivo giorno 26, le società in epigrafe, che affermano di fare parte di un gruppo industriale attivo nella produzione di energia eolica e solare, hanno impugnato, chiedendone l’annullamento previa sospensione cautelare, la Circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 emessa dall’Agenzia delle Entrate, nonché l’atto del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante “Approvazione del modello di dichiarazione “Redditi 2023–SC”, nella parte in cui già prevede l’indicazione in dichiarazione di alcuni elementi del contributo di solidarietà previsto dall’art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

2. - L’art. 1, commi 115-119, della l. n. 197 del 2022 ha introdotto, nell’ordinamento italiano, un contributo “a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l’attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l’attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l’attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell’Unione europea”. La finalità della disposizione, come emerge dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023-2025, è quella di introdurre, “per l’anno 2023, una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del regolamento (UE) 2022/1854, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell’energia, un contributo di solidarietà temporaneo”, a sua volta finalizzato all’adozione di misure uniformi, da parte degli stati membri, volte a contrastare l’inflazione generale nella zona euro e il rallentamento della crescita economica dell’Unione Europea dovuta (anche) all’aumento netto dei prezzi dell’energia”.

La *ratio* sottesa alla previsione in esame è dunque quella di contenere gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico sulle imprese e i consumatori gli effetti, andando a colpire quegli operatori economici che, proprio in ragione di tale aumento, si presume abbiano generato maggiori entrate e profitti.

3. - Il regolamento UE 2022\1854 individuava le misure da adottarsi dagli stati membri nelle seguenti:

a) la riduzione del consumo di energia elettrica;

b) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia elettrica, da energia eolica, energia solare (termica e fotovoltaica), energia geotermica, energia idroelettrica senza serbatoio, combustibili da biomassa (combustibili solidi o gassosi da biomassa) escluso il biometano, rifiuti, energia nucleare, lignite, prodotti del petrolio greggio, torba;

c) un contributo di solidarietà temporaneo sugli utili generati esclusivamente dalle imprese che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, da intendersi le “imprese o stabili organizzazioni dell’Unione che generano almeno il 75% del loro fatturato da attività economiche nel settore dell’estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio”.

4. - Il legislatore italiano aveva già introdotto, prima dell’adozione del regolamento comunitario:

- un “Contributo straordinario contro il caro bollette” a mezzo dell’articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. “decreto Ucraina”), convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 517, e modificato dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. “decreto Aiuti”), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91 e con il comma 30 del medesimo d.l. 197/2022 (e sempre in attuazione del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio) a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 30 giugno 2023, un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dalla produzione dell’energia elettrica, attraverso un meccanismo di compensazione a una via, in riferimento all’energia elettrica immessa in rete da: b) impianti alimentati da fonti non rinnovabili di cui all’articolo 7, comma 1, del regolamento (UE) 2022/1854.

Inoltre, con il medesimo art. 37 del D.L. 21 marzo 2022, n. 21, è stato imposto a tutti gli operatori del comparto energetico (ivi inclusa la società ricorrente) un contributo solidaristico straordinario non deducibile (aliquota del 25%,



pagamento dell'acconto al 30 giugno 2022 e 30 novembre 2022), calcolato sull'incremento del saldo tra le operazioni attive soggette a IVA e quelle passive soggette a IVA prendendo a riferimento il periodo 1° ottobre 2021-30 aprile 2022 rispetto al periodo 1° ottobre 2020-31 marzo 2021.

5. - Nello specifico settore delle società che producono energia rinnovabile, esiste poi nell'ordinamento italiano il c.d. meccanismo di compensazione a due vie disciplinato dall'art. 15-*bis* del d.l. n. 4 del 27 gennaio 2022 (c.d. "Decreto Sostegni-ter"), gravante sugli "impianti fotovoltaici" nonché su quelli "alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica" individuati dalle lett. *a)* e *b)* del primo comma della disposizione.

Anche tale misura ha carattere temporaneo, in quanto il relativo termine era originariamente stato previsto sino al 31 dicembre 2022, e successivamente, mediante l'art. 11 comma 1 del D.L. n. 115 del 2022, è stato prorogato al 30 giugno 2023.

Secondo tale meccanismo, qualora il prezzo di mercato praticato dal produttore risulti superiore al prezzo di riferimento indicato dal medesimo decreto, il GSE conguaglia o provvede a richiedere al produttore l'importo corrispondente a tale differenza.

In dettaglio, il citato art. 15.bis prevede quanto segue:

"1. A decorrere dal 1° febbraio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, è applicato un meccanismo di compensazione a due vie sul prezzo dell'energia, in riferimento all'energia elettrica immessa in rete da:

a) impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficiano di premi fissi derivanti dal meccanismo del Conto Energia, non dipendenti dai prezzi di mercato;

b) impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio in data antecedente al 1° gennaio 2010.

2. (...)

3. Per le finalità di cui al comma 1, il GSE calcola la differenza tra i valori di cui alle seguenti lettere *a)* e *b)*:

a) un prezzo di riferimento pari a quello indicato dalla tabella di cui all'allegato I-*bis* al presente decreto in riferimento a ciascuna zona di mercato;

b) un prezzo di mercato pari:

1) per gli impianti di cui al comma 1, lettera *a)*, nonché per gli impianti di cui al comma 1, lettera *b)*, da fonte solare, eolica, geotermica e idrica ad acqua fluente, al prezzo zonale orario di mercato dell'energia elettrica, ovvero, per i contratti di fornitura stipulati prima del 27 gennaio 2022 che non rispettano le condizioni di cui al comma 7, al prezzo indicato nei contratti medesimi;

2) per gli impianti di cui al comma 1, lettera *b)*, diversi da quelli di cui al numero 1) della presente lettera, alla media aritmetica mensile dei prezzi zonali orari di mercato dell'energia elettrica, ovvero, per i contratti di fornitura stipulati prima del 27 gennaio 2022 che non rispettano le condizioni di cui al comma 7, al prezzo indicato nei contratti medesimi.

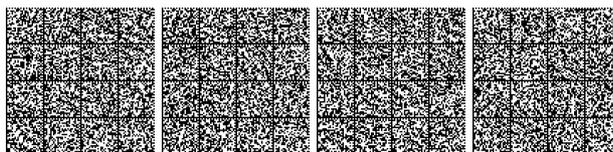
4. Qualora la differenza di cui al comma 3 sia positiva, il GSE eroga il relativo importo al produttore. Nel caso in cui la predetta differenza risulti negativa, il GSE conguaglia o provvede a richiedere al produttore l'importo corrispondente.

5. In relazione agli impianti che accedono al ritiro dedicato dell'energia di cui all'articolo 13, commi 3 e 4, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, le partite economiche di cui al comma 4 sono calcolate dal GSE in modo tale che ai produttori spetti una remunerazione economica totale annua non inferiore a quella derivante dai prezzi minimi garantiti, nei casi ivi previsti.

6. Entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, l'ARERA disciplina le modalità con le quali è data attuazione alle disposizioni di cui ai commi 1, 2, 3, 4 e 5. I proventi derivanti dall'attuazione del presente articolo sono versati dal GSE, entro il 30 giugno 2023 in modo cumulato per il periodo da febbraio ad agosto 2022 e su base mensile per i mesi successivi, all'entrata del bilancio dello Stato e restano acquisiti all'erario fino a concorrenza dell'importo complessivo di 3.739 milioni di euro.

7. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 non si applicano all'energia oggetto di contratti di fornitura conclusi prima del 27 gennaio 2022, a condizione che non siano collegati all'andamento dei prezzi dei mercati spot dell'energia e che, comunque, non siano stipulati a un prezzo medio superiore del 10 per cento rispetto al valore di cui al comma 3, lettera *a)*, limitatamente al periodo di durata dei predetti contratti.

7-bis. Nel caso di produttori appartenenti a un gruppo societario ai sensi degli articoli da 2497 a 2497-*septies* del codice civile e che hanno ceduto l'energia elettrica immessa in rete a imprese appartenenti al medesimo gruppo societario, le disposizioni di cui ai commi 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 si interpretano nel senso che, ai fini della loro applicazione,



rilevano esclusivamente i contratti stipulati tra le imprese del gruppo, anche non produttrici, e altre persone fisiche o giuridiche esterne al gruppo societario.

7-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 1, 2, 3, 4, 5, 6 e *7-bis* all'energia elettrica immessa in rete nell'anno 2023, rilevano esclusivamente i contratti stipulati prima del 5 agosto 2022, ferme restando tutte le altre disposizioni del presente articolo concernenti le modalità di utilizzo dei prezzi dedotti nei predetti contratti”.

6. – Gli atti impugnati con il ricorso in esame prevedono quanto segue.

6.1. - La circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 evidenzia, in primo luogo, quali siano i soggetti passivi del contributo, individuati nei “i soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73, comma 111, lettere *a)*, *b)* e *d)*, del testo unico delle imposte sui redditi”, specificati, in via esemplificativa, mediante i c.d. codici ATECO, e indicati nei “soggetti che esercitano nel territorio dello Stato una o più delle seguenti attività:

- produzione di energia elettrica, produzione di gas metano, estrazione di gas naturale, per la successiva vendita;

- rivendita di energia elettrica, gas metano, gas naturale;

- produzione, distribuzione, commercio di prodotti petroliferi;

- importazione a titolo definitivo, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano, prodotti petroliferi;

- introduzione nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano o prodotti petroliferi provenienti da altri Stati dell'Unione europea.”

6.2. - Di seguito, la circolare descrive base imponibile e ammontare del contributo, affermando che “In aderenza con le finalità poste dal regolamento UE di assoggettare al contributo in argomento gli utili eccedenti quelli ordinari, la norma prevede che il contributo di solidarietà si applichi «sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022». Rileva pertanto, ai fini del calcolo della base imponibile, l'ammontare di reddito determinato in base alle previsioni del titolo II, capi II e IV, del TUIR, conseguito nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023, senza considerare, per ognuno dei periodi d'imposta interessati, l'eventuale riduzione dovuta al riporto delle perdite riferite alle annualità pregresse, nonché la deduzione conseguita per effetto della c.d. agevolazione ACE. Occorre, pertanto, fare riferimento all'importo indicato al rigo RF63 del modello di dichiarazione dei redditi Società di capitali, enti commerciali ed equiparati “Redditi SC”, che costituisce il reddito imponibile ai fini del contributo in commento, fatto salvo quanto si dirà nel prosieguo in relazione alle società aderenti a un regime di trasparenza fiscale.”

6.3. – Di seguito, poi, la circolare illustra “Versamento del contributo e relazione con altre imposte”, nonché, sotto vari aspetti, le “Modifiche al contributo straordinario di cui all'articolo 37 del d.l. n. 21 del 2022”.

6.4. – Da parte sua, la Risoluzione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante “Approvazione del modello di dichiarazione “Redditi 2023–SC”, oltre a ripercorrere la norma primaria e la circolare su descritte, istituisce il codice tributo relativo al versamento del medesimo da parte dei soggetti passivi.

Per quanto qui rileva, dunque, tale atto recita:

“Con la circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 sono stati forniti, tra l'altro, i chiarimenti relativi all'istituzione del contributo di solidarietà temporaneo in argomento e alle modalità e termini per il versamento, rinviando ad una successiva risoluzione l'istituzione dei relativi codici tributo.

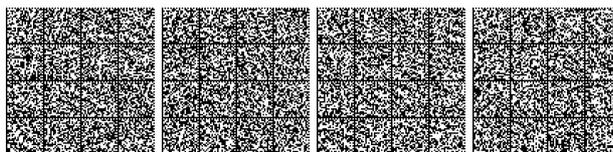
Tanto premesso, per consentire il versamento, tramite modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, del contributo in oggetto e degli eventuali interessi e sanzioni dovuti in caso di ravvedimento, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- “2716” denominato “Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;

- “1946” denominato “Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - INTERESSI – art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;

- “8946” denominato “Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - SANZIONE – art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”.” 7. – Il ricorso è affidato ai seguenti motivi.

1) Illegittimità dell' art. 1, comma 116 della legge di bilancio 2023 in relazione agli artt. 3 e 53 Cost.



Il motivo è strutturato –alla stregua di altre parti dell’impugnazione- quale denuncia diretta di preteso contrasto delle norme di legge primarie –di cui gli atti impugnati davanti al Giudice Amministrativo costituiscono espressa e diretta applicazione–alla luce di diversi parametri costituzionali.

Esso attiene essenzialmente alla base imponibile del contributo, sospettato di contrastare con gli articoli 3 e 53 della Costituzione sotto i seguenti profili.

A) Ai sensi dell’art. 1, comma 116, della legge di bilancio 2023, il Contributo di Solidarietà è calcolato applicando un’aliquota del 50% alla quota del reddito complessivo IRES per il periodo d’imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi IRES conseguiti nei quattro periodi d’imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022. Nel caso in cui la media dei redditi complessivi dei quattro periodi d’imposta sia negativa si assume un valore pari a zero.

Sarebbe stata quindi incoerente con i su richiamati articoli 3 e 53 la scelta normativa di assoggettare a tassazione un incremento reddituale ai fini dell’IRES senza tenere in considerazione le perdite pregresse, dal momento che le imprese del settore energetico sarebbero caratterizzate da cicli di attività anche rilevanti e prolungati: ad esempio, prima del 2022, l’industria della raffinazione in Europa avrebbe registrato utili negativi per quattro anni consecutivi.

B) Il contributo, in secondo luogo, avrebbe l’effetto –egualmente distonico con i principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva- di neutralizzare del tutto l’effetto di abbattimento dell’IRES dovuto all’applicazione della c.d. deduzione ACE - Aiuto alla Crescita Economica, che corrisponde al rendimento figurativo degli incrementi di capitale proprio, misura introdotta dal legislatore per incentivare le aziende italiane a finanziarsi con il capitale di rischio e non a debito.

C) Inoltre, la base imponibile del contributo non risponderebbe ai parametri richiamati in quanto essa include voci di entrata che non deriverebbero dalla produzione di supposti “sovraprofitto” derivanti dall’aumento dei prodotti energetici, quali, ad esempio, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali, che il comma 3-bis dell’art. 37 del d.l. n. 21/2022, introdotto proprio dall’art. 1 comma 120 della legge di bilancio 2023 ha escluso dalla base imponibile del contributo di solidarietà cui sono assoggettate le medesime imprese per l’anno 2022; così sarebbe da dirsi anche per altre e diverse operazioni non idonee a generare extraprofitto. In definitiva, secondo le ricorrenti, il Contributo di Solidarietà per l’anno 2023, per la stessa impugnata circolare n. 4/E/2023, dovrebbe colpire “gli utili eccedenti, verificatisi in capo alle società dei settori normativamente previsti”, i quali “non corrispondono agli utili ordinari che le stesse si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell’energia”: ma tale scopo sarebbe stato frustrato dalla normativa primaria di riferimento.

2) Con riferimento all’individuazione dei soggetti passivi del contributo di solidarietà: illegittimità costituzionale dell’articolo 1 commi da 115 a 119 (“Contributo di solidarietà 2023”) della legge 29 dicembre 2022 n. 197 per: violazione e falsa applicazione dell’art. 117, comma 1, Cost. per contrasto con il regolamento UE del 6 ottobre 2022 n. 1854 – violazione e falsa applicazione dell’articolo 53 Cost. – violazione e falsa applicazione dell’articolo 3 Cost. – violazione e falsa applicazione dell’articolo 9 Cost. – violazione del principio di favore per le fonti rinnovabili di cui alla normativa internazionale e comunitaria (protocollo di Kyoto, accordo di Parigi, direttive 2001 /77/CE e 2009/28/CE).

Anche l’individuazione dei soggetti passivi del contributo oggetto degli atti gravati contrasterebbe con la Costituzione, e ciò sotto i diversi profili di cui agli articoli citati in rubrica.

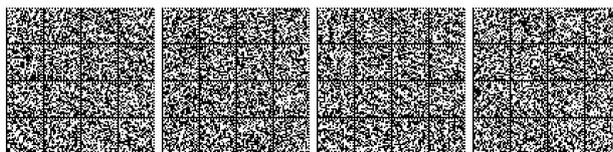
Le ricorrenti premettono, a questo fine, che la giurisprudenza costituzionale ha ripetutamente affermato che, in ossequio ai principi di uguaglianza e capacità contributiva, “ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione” (cfr. Corte Cost. n. 10/2015).

Nel mercato dei servizi e prodotti energetici la lievitazione dei profitti si registrerebbe, in realtà, a monte, nel versante estrattivo e produttivo del mercato petrolifero e del gas e non a valle, nel settore della commercializzazione, e dunque l’aumento dei prezzi dei prodotti energetici non favorirebbe le imprese che dei medesimi prodotti sono (direttamente o indirettamente) acquirenti, come quelle impegnate in attività di commercializzazione, né quelle di produzione di energia elettrica, che operano in regime di tariffe pubbliche.

Questo dato sarebbe avvalorato dal fatto che il Regolamento EU 2022/1854 avrebbe introdotto il contributo straordinario europeo solo sul settore estrattivo della filiera energetica.

Ancora maggiore irragionevolezza si rinverrebbe nell’assoggettamento a contributo dei produttori da fonti rinnovabili.

A) In primo luogo, sussisterebbe contrasto con il Regolamento UE 2022/1854 adottato dal Consiglio, con la conseguente violazione dell’art. 117 Cost. (per cui “La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel



rispetto della Costituzione, nonchè dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"), in quanto il primo prevede che siano soggetti al versamento di un contributo di solidarietà solo le imprese e stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione ed invece la misura prevista nel suddetto Regolamento per contrastare i ricavi eccedenti ottenuti dai produttori di energia da fonte rinnovabile è l'individuazione di un tetto massimo di € 180 per Mwh di energia elettrica prodotta.

Il Regolamento UE 1854/2022 infatti "per garantire la coerenza tra i settori della politica energetica" diverse misure di intervento differenziando il settore delle energie rinnovabili (nel quale operano le ricorrenti), per il quale è previsto un tetto sui ricavi di mercato (art. 6 e ss.), avrebbe, da un lato, individuato in una misura tale da preservare la redditività degli operatori ed evitare di ostacolare gli investimenti nelle energie rinnovabili, e, d'altro lato, un contributo di solidarietà imposto alle imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione (art. 14 e ss.).

B) Inoltre, per le medesime ragioni, sarebbero violati dall'articolo 1 commi da 115 a 119 della norma primaria anche l'art. 3 della Costituzione e l'art. 53 che ne costituisce la esplicazione in ambito tributario, che predicano l'obbligo di trattare in modo uniforme solo situazioni effettivamente comparabili e non sono tali il settore delle energie rinnovabili e quello dei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione.

C) La critica che muove dall'incostituzionalità dell'imposizione in parola rispetto ai produttori da fonti rinnovabili denuncia, inoltre, la sovrapposizione del contributo con:

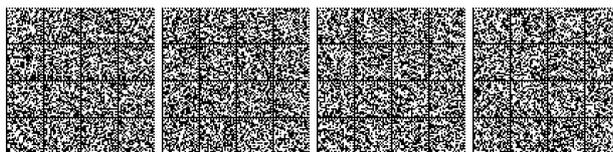
- la misura di cui all'art. 15 bis del D.L. n. 4/2022, introdotta in sede di conversione dall'articolo 1, comma 1, della Legge 28 marzo 2022, n. 25 e resa operativa con la Deliberazione ARERA del 21 giugno 2022 n. 266/2022/R/EEL, e da ultimo prorogata con l'art. 11 del D.L. 09 agosto 2022 n. 115, fino al 30 giugno 2023 e con la Delibera ARERA 143/2023; si tratta del tetto ai ricavi derivanti dall'immissione in rete di elettricità da alcune tipologie di impianti a fonti rinnovabili (impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficiano di premi fissi dal Conto Energia nonché altri impianti sempre di potenza superiore a 20 kW alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione purché entrati in esercizio in data antecedente al primo gennaio 2010), mediante il c.d. meccanismo di compensazione "a due vie" sul prezzo dell'energia in forza del quale ciascun produttore titolare di impianti per la produzione di energia da fonte rinnovabile è tenuto a restituire la differenza tra il prezzo di riferimento individuato dalla norma per ciascuna zona di mercato (espresso in €/MWh) e un ricavo medio di riferimento determinato convenzionalmente; la misura opera dal 1° febbraio 2022 e fino al 30 giugno 2023; - in alternativa, qualora l'operatore non rientri nell'ambito applicativo del medesimo art. 15 bis, per il periodo dal 1 dicembre 2022 al 30 giugno 2023, con la misura prevista dall'articolo 1 nei commi da 30 a 38 della medesima disposizione che prevede l'applicazione di un limite massimo di 180€/MWh ai ricavi di mercato dei produttori o dei loro intermediari, in attuazione di quanto contenuto nel Regolamento (UE) 2022/1854, ottenuti dalla produzione e della vendita di energia elettrica da energia eolica energia solare (termica e fotovoltaica), energia geotermica, energia idroelettrica senza serbatoio, combustibili da biomassa (combustibili solidi o gassosi da biomassa) escluso il biometano, rifiuti, energia nucleare, lignite, prodotti del petrolio, greggio, torba;

- il "Contributo di solidarietà contro il caro bollette" introdotto, per l'anno 2022, dall'art. 37 del d.l. 21 marzo 2022 n. 21;

- il meccanismo di tetto ai ricavi c.d. "a una via" introdotto dal primo dicembre 2022 con la medesima disposizione censurata ai commi 30, 31 e 32, in modo più esteso per tutti gli impianti di energia da fonte rinnovabile (che non rientrano nell'ambito di applicazione del precitato articolo 15bis, in base al quale il Gestore dei servizi energetici calcola, relativamente all'energia immessa in rete dagli impianti interessati, la differenza tra il tetto ai ricavi prestabilito (posto a 180€/MWh ovvero ad un valore più elevato per tecnologia stabilito sulla base di criteri definiti da ARERA, tenuto conto dei costi di investimento e di esercizio e di un'equa remunerazione degli investimenti e un prezzo di mercato pari alla media mensile del prezzo zonale orario di mercato, ponderata, per gli impianti non programmabili, sulla base del profilo di produzione del singolo impianto e aritmetica per gli impianti programmabili); nel caso la differenza predetta sia negativa, il GSE procede a richiederne la restituzione (comma 33).

I profili di ritenuta incostituzionalità a carico delle norme prospettati dalle censure sono due.

Per il primo, sarebbe violato l'art. 117 Cost., in quanto sarebbe tradito l'impianto complessivo del Regolamento europeo n. 1854/2022, di cui la normativa censurata costituirebbe applicazione nel nostro ordinamento, in quanto esso stesso ha stabilito che il tetto imposto ai ricavi di mercato degli operatori del settore delle energie rinnovabili, fissato in 180 euro/MWh, costituisce la porzione di profitto che deve ritenersi non eccedente quella ordinaria per questo comparto energetico (id est: non costituiscono extraprofitto) e sono funzionali allo sviluppo degli investimenti in energie rinnovabili; mentre il contributo contestato inciderebbe sui medesimi utili, dal Regolamento non considerati eccedenti



rispetto alla media di quelli conseguiti in precedenza e che, come tali, non sarebbero qualificabili come extraprofitti da produzione di energia elettrica.

Sotto distinto profilo, con riferimento agli operatori del settore delle energie rinnovabili, la norma censurata, lungi dal colpire gli extraprofitti da produzione di energia, colpirebbe invece quelli che, in forza della medesima norma e del richiamato Regolamento Europeo, costituirebbero non gli extraprofitti, ma i profitti da produzione di energia: ciò integrerebbe anche la violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione, e colliderebbe anche con i principi enunciati dalla Corte Costituzionale in materia di norme in materia di rinnovabili che “...si rendono interpreti dell’esigenza di potenziare le fonti rinnovabili, che, in virtù della loro naturale vocazione a preservare l’interesse ambientale, costituiscono un punto di intersezione tra l’obiettivo di difendere il citato interesse e l’istanza di garantire la produzione di energia (sentenze n. 86 del 2019, n. 199 del 2014, n. 67 del 2011 e n. 119 del 2010)”, oltre che funzionali agli obiettivi comunitari di «di ridurre le emissioni di gas ad effetto serra» (sentenze n. 275 del 2012; n. 46 del 2021, n. 237 del 2020, n. 148 del 2019 e n. 85 del 2012, n. 77 del 2022; 13 maggio 2022, n. 121). 3) Illegittimità costituzionale dell’art. 1, commi 115-119, della l. n. 197/2022 in combinato disposto con l’art. 37 del d.l. n. 21/2022 e con l’art. 15-bis del d.l. n. 4 del 27 gennaio 2022.

La sovrapposizione temporale delle misure su ricordate, previste dalle norme in rubrica, sarebbe inoltre foriera di ulteriori vizi di costituzionalità delle norme di riferimento degli atti impugnati.

Tale sovrapposizione emergerebbe dalle seguenti considerazioni:

- il contributo ex art. 37 del d.l. n. 21/2022 sarebbe di competenza del periodo di imposta 2022, in quanto tutti i momenti che attengono al fenomeno impositivo (perfezionamento della base imponibile e versamento dell’acconto e del saldo) si sarebbero verificati nel 2022;

- il Contributo di Solidarietà introdotto dalla legge di bilancio sarebbe di competenza del periodo di imposta 2022, in quanto la sua base imponibile è determinata muovendo dal profitto riferito all’esercizio 2022; il provvedimento normativo che lo ha introdotto (ovvero la legge di bilancio) è stato pubblicato prima della chiusura dell’esercizio 2022;

- sul medesimo anno 2022 gravano anche le ordinarie imposte dirette (IRES, 24% e IRAP, circa 5%), nonché quelle indirette (per tutte, l’IVA).

Pertanto:

1. l’onere economico dei tre contributi si cumula nell’esercizio 2022 (aggiungendosi peraltro all’ordinaria imposizione diretta ai fini IRES e IRAP), determinando asseriti effetti espropriativi in affermata violazione degli artt. 53 e 42 della Costituzione nonché dell’art. 117 Cost. e, in via mediata, dell’art. 1 del Primo Protocollo CEDU;

2. gli “extraprofitti” dei primi quattro mesi del 2022 sono contemporaneamente soggetti a tre diversi Contributi, in asserita violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione;

3. l’indeducibilità del contributo di cui all’art. 37 del d.l. n. 21/2022 ai fini dell’IRES comporterebbe che nella base imponibile del secondo Contributo sia compresa una ricchezza del tutto fittizia ed inesistente, almeno fino a concorrenza dell’ammontare del primo Contributo, ancora in violazione – sotto altro profilo – degli artt. 3 e 53 della Costituzione. Infatti la base imponibile su cui deve essere calcolata l’imposta dovuta dai soggetti passivi IRES è rappresentata dal reddito netto del contribuente, determinato quindi dalla differenza fra i proventi conseguiti nell’arco del periodo d’imposta di riferimento – da un lato – e i costi sostenuti al fine della produzione di detti proventi, dall’altro (art. 75 del d.P.R. n. 917/1986), in quanto solamente una ricchezza effettiva – come tale idonea ad esprimere una reale capacità contributiva – può essere colpita da imposizione fiscale e pertanto a tale fine occorre considerare tutti i costi sostenuti dal contribuente, ivi inclusi gli oneri fiscali (art. 99 del d.P.R. n. 917/1986).

Deriverebbero da quanto sopra, inoltre:

- la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. sulla doppia imposizione economica dei supposti extraprofitti, gravati sia dal contributo previsto dall’art. 37 del d.l. n. 21/2022, sia dal contributo di solidarietà previsto dalla legge di bilancio 2023, che attengono ai medesimi soggetti (compresi i produttori da fonti rinnovabili, altresì incisi dalle norme sul tetto ai ricavi di cui si è detto);

- la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. per l’indeducibilità del contributo previsto dall’art. 37 del d.l. n. 21/2022 dalla base imponibile del contributo di solidarietà previsto dalla legge di bilancio 2023.

Tanto sarebbe avvalorato da quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 262/2020, per cui la deducibilità dei costi necessari alla produzione del reddito risponde alla finalità di restituire quanto più fedelmente possibile detto presupposto e da ciò consegue la connotazione di tale istituto come «di un carattere strutturale» dell’imposizione sui redditi, «dal momento che la sottrazione all’imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall’applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo»; pertanto, «l’ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (sentenza n. 269 del 2017) non si traduce in un potere discre-



zionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, una volta identificato il presupposto d'imposta: quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore».

4) Illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 118 della legge di bilancio 2023 in relazione agli artt. 3 e 53 Cost.

La violazione dei medesimi principi comporterebbe l'incostituzionalità dell'art. 1 comma 118 della legge di bilancio 2023 nella misura in cui il Contributo di Solidarietà ivi contemplato non è deducibile dalle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

5) Violazione degli artt. 14 e 15 del regolamento del consiglio (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022 – violazione art. 117, comma 1 della Costituzione.

Il Regolamento n. 1854/2022 ha imposto agli Stati di recepire il contributo di solidarietà europeo a meno che essi non avessero introdotto “misure nazionali equivalenti”.

Tanto non sarebbe il contributo oggetto degli atti gravati.

Infatti, il legislatore avrebbe in tesi dovuto:

- riconoscere di aver già “adottato misure nazionali equivalenti”, con l'adozione dell'articolo 37 del D.L. 21/2022 come richiesto dall'art. 14 del Regolamento;

- modificare la misura già adottata per renderla “più coerente con le indicazioni del regolamento (UE) 2022/1854”;

- comunicare tali modifiche alla Commissione in conformità con l'art. 19 del Regolamento, a norma del quale gli Stati Membri sono per l'appunto tenuti a riferire alla Commissione in merito “alle eventuali modifiche successive apportate al quadro giuridico nazionale”, modifiche che riguardano proprio l'adeguamento dei rispettivi ordinamenti al nuovo Regolamento.

Peraltro gli altri Stati membri dell'UE avrebbero adottato un solo tributo a seguito del recepimento del Regolamento, nella maggior parte dei casi del tutto identico a quello del Regolamento stesso.

La violazione dell'art. 117 Cost emergerebbe anche sotto altro e ulteriore aspetto. Secondo le ricorrenti, per misura “equivalente”, ai sensi del Regolamento, dovrebbe intendersi “una misura legislativa, regolamentare o amministrativa adottata e pubblicata da uno Stato membro entro il 31 dicembre 2022 che contribuisce all'accessibilità economica dell'energia” (art. 2, par. 1, n. 21 del Regolamento), la quale per il Considerando n. 63 deve avere obiettivi simili a quelli del contributo europeo e, cioè, supportare i consumatori nell'accesso all'energia in un contesto di aumento dei prezzi; essere soggetta a norme analoghe a quelle che si applicano al contributo europeo, circostanza che sussisterebbe laddove la misura nazionale “riguardi attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, definisca una base, preveda un tasso”.

Invece, il Contributo di Solidarietà non riguarderebbe le stesse attività soggette al contributo europeo, colpendo anche i soggetti che esercitano attività di “distribuzione e commercio di prodotti petroliferi” e quelli che “per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo ... prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea”; la base imponibile si applica alla quota del reddito che eccede, “per almeno il 10 per cento”, la media dei redditi dei quattro periodi anteriori (art. 1, comma 116 della legge di bilancio 2023), ossia da un utile che il legislatore euro-unitario considera non soggetto al contributo in quanto utile “non dovuto all'andamento imprevedibile dei mercati dell'energia” (considerando 54 del Regolamento).

6) Violazione degli artt. da 101 a 108 nonché degli artt. da 112 a 115 TFUE. Violazione dell'art. 52 della Carta dei diritti fondamentali dei diritti dell'unione europea e dei principi di proporzionalità, non discriminazione, parità di trattamento, nonché violazione della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi di cui agli artt. 49 e 56 TFUE.

L'aver tassato una forma di ricchezza fittizia e non costituente indice di reale capacità contributiva e la platea dei soggetti incisi in violazione asserita del citato Regolamento UE, comporterebbe anche una distorsione della piena concorrenzialità dei mercati, ossia di un principio cardine del diritto dell'Unione, espressamente e direttamente tutelata dagli articoli da 101 a 108 del TFUE, non consentita agli Stati membri neppure in caso di adozione di misure fiscali.

7) Violazione dell'art. 17 della Carta di Nizza

Infine, sussisterebbe l'incompatibilità comunitaria del contributo in questione. L'articolo 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo (c.d. “Carta di Nizza”), dispone, al primo paragrafo, che “1. Ogni individuo ha il diritto di godere della proprietà dei beni ...”, in consonanza con l'art. 1 del Primo Protocollo CEDU, richiamato anche dall'art. 52, par. 3 della medesima Carta di Nizza, il quale prevede espressamente che “Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto



dell'Unione conceda una protezione più estesa”: ciò avvalorerebbe la tesi per cui il ridetto Contributo di Solidarietà avrebbe carattere sostanzialmente espropriativo.

8. – L’Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio eccependo, con memoria, quanto segue.

8.1. - Sussisterebbe, innanzitutto, difetto assoluto di giurisdizione (così come l’Agenzia aveva eccepito anche a proposito dell’impugnazione degli atti relativi al contributo di solidarietà di pertinenza dell’anno d’imposta 2022, istituito con l’articolo 37 del D.L. 21/2022), in quanto il ricorso verterebbe su atti dell’Agenzia delle Entrate “meramente interni quali le circolari o di solo dettaglio per la mera esecuzione di norme tributarie (o di norme istitutive di prestazioni patrimoniali affidate all’esazione dell’ente) come l’attribuzione del codice tributo o del modello di dichiarazione dei redditi, pacificamente ritenuti non giustiziabili (Cass. Sez. Un. sentenza 2/11/2007, n. 23031, anche C.d.S. 27/04/2022, n. 3273)”; sicché la controversia avrebbe, in realtà, contenuto e fine di mero accertamento, tendendo, in definitiva, ad ottenere una “tutela anticipatoria” rispetto al rapporto controverso che dovrà instaurarsi, e che dovrebbe avere gli atti applicativi, rientranti nella giurisdizione del giudice tributario: e ciò mediante la caducazione (previo giudizio di incostituzionalità o di incompatibilità con il diritto dell’Unione Europea) della stessa norma di rango primario istitutiva del tributo.

8.2. – In subordine, il Giudice Amministrativo sarebbe comunque sfornito di giurisdizione, sussistendo la giurisdizione del Giudice Tributario.

Non si ravviserebbero, infatti, posizioni di interesse, legittimo, ma le posizioni giuridiche soggettive in discussione avrebbero la consistenza di diritti soggettivi direttamente garantiti dagli articoli 3, 23, 41, 53 della Costituzione.

8.3.- In ulteriore subordine, dovrebbe essere ravvisata, in capo alle società, la carenza di interesse a ricorrere.

Ciò sia quanto alla impugnata circolare interpretativa, come affermato anche dalla sentenza n. 3273 del 2022 del Consiglio di Stato (oltre che nelle numerose decisioni di questo TAR che avevano pronunciato il difetto assoluto di giurisdizione nei confronti degli atti interpretativi dell’articolo 37 del D.L. 21/2022: ciò, in quanto un eventuale accoglimento del ricorso non arrecherebbe –alla luce del principio sancito dall’art. 100 c.p.c., applicabile nel processo amministrativo per effetto del generale richiamo operato dall’art. 39 del c.p.a.- alcun effettivo e concreto vantaggio alla parte ricorrente.

9. – Nel merito, l’Agenzia delle Entrate affida le proprie difese, principalmente, agli argomenti di seguito compendati.

9.1. – Non vi sarebbe, innanzitutto, la *ex adverso* dedotta incompatibilità con il Regolamento UE n. 1854/2022, atteso che esso dispone che «Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà»: questa testuale opzione, lasciata agli Stati membri, tra puntuale applicazione delle misure regolamentari o – invece- adozione di “misure equivalenti” consentirebbe «anche l’allargamento del novero dei soggetti passivi del “contributo” in questione».

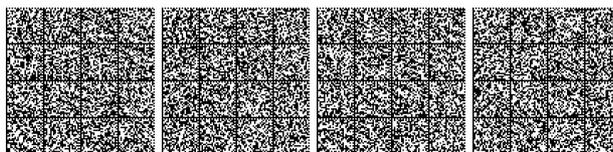
9.2. – Quanto, invece, alla asserita ineducibilità dal reddito imponibile dell’anno di competenza del contributo oggetto degli atti gravati, l’Agenzia delle Entrate sostiene che le censure proposte, sotto vari aspetti, in relazione a tale profilo, mancherebbero di confrontarsi con la possibilità di dare applicazione, nel coordinare i due “contributi”, all’art. 99 del TUIR, il quale, al comma 1, pone in via generale il principio per cui “Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell’esercizio in cui avviene il pagamento”.

Peraltro, quanto alle denunciate illegittimità costituzionale ed incompatibilità comunitaria del comma 118 dell’art. 1 della L. n. 197 del 2022, nella parte in cui viene prevista l’ineducibilità, ai fini delle imposte dirette e dell’IRAP, del “contributo di solidarietà, l’Agenzia oppone che lo stesso Regolamento comunitario di riferimento, al “Considerando 55”, prevede che «Gli Stati membri dovrebbero adottare le misure necessarie per garantire la piena applicazione del contributo di solidarietà di cui al presente regolamento e dovrebbero ... prevedere la deducibilità o non deducibilità del contributo di solidarietà ...».

9.3. – L’Avvocatura erariale critica, inoltre, la tesi per cui il “contributo di solidarietà” del 2023 graverebbe “genericamente” sugli utili dell’anno 2022.

La base imponibile sarebbe invece più ristretta, siccome costituita dalla variazione in aumento di detti utili rispetto agli utili medi rilevati nei quattro esercizi precedenti, ove peraltro tale variazione sia superiore al 10%.

Insomma, secondo l’Agenzia, “essendo gli incentivi verosimilmente goduti anche negli anni antecedenti a quello di pertinenza del “contributo”, la variazione sottoposta a prelievo non potrà ricomprendere anche questi ultimi, ma finirà per gravare su utili diversi ed eccedenti rispetto agli incentivi stessi, coerentemente con la finalità perseguita dal legislatore nazionale.”



10. – Le società ricorrenti, con le memorie conclusionali, hanno ribattuto alle eccezioni formulate dall'Avvocatura dello Stato.

10.1. - Esse hanno evidenziato, innanzitutto, che, a seguito della riforma in appello delle sentenze di questo TAR che avevano dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione sulla circolare e sugli ulteriori atti applicativi emessi dall'Agenzia delle Entrate in attuazione dell'articolo 37 del D.L. 21/2022 (c.d. Contributo di solidarietà del 2022), le decisioni del Consiglio di Stato che avevano dichiarato la sussistenza della giurisdizione del Giudice Amministrativo erano state impugnate dalla stessa Agenzia davanti alle Sezioni Unite della Corte di cassazione mediante regolamento di giurisdizione; e che la Suprema Corte, con le sentenze n. 29103/2023 e n. 29072/2023 depositate il 19 ottobre 2023, ha statuito la sussistenza della giurisdizione del Giudice Amministrativo.

La vicenda, sul punto, sarebbe sovrapponibile a quella che vede l'impugnazione davanti a questo TAR degli atti dell'Agenzia delle Entrate relativi al c.d. Contributo di solidarietà 2023.

E, pertanto, andrebbero anche qui applicate le affermazioni della S.C., per cui quella in esame sarebbe "un'azione di annullamento esercitabile "in prevenzione" ed alternativamente alla disapplicazione da parte del giudice tributario, secondo uno schema che risulta ben chiaro in tali disposizioni legislative processuali", ossia l'art. 7, commi 1 e 4, c.p.a., nonché l'art. 7, comma 5, d.lgs 546/1992, per cui «Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente».

10.2 – Nel merito, la parte ricorrente ha obiettato quanto segue.

10.2.1. - Innanzitutto, il più volte citato Regolamento UE non lascerebbe residuare, per gli Stati membri, uno spazio di operatività tanto vasto quanto la difesa erariale vorrebbe ritenere, in quanto esso, all'articolo 14, dispone che "2. Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà"; mentre al considerando n. 63, i presupposti per ritenere una "misura equivalente" sono individuati come segue: "Gli Stati membri dovrebbero applicare il contributo di solidarietà stabilito dal presente regolamento nei rispettivi territori, a meno che non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. L'obiettivo della misura nazionale dovrebbe essere considerato simile all'obiettivo generale del contributo di solidarietà istituito dal presente regolamento quando consiste nel contribuire all'accessibilità economica dell'energia. Una misura nazionale dovrebbe considerarsi soggetta a norme analoghe a quelle che si applicano al contributo di solidarietà qualora riguardi attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, definisca una base, preveda un tasso e garantisca che i proventi della misura nazionale siano usati per finalità che sono simili a quelle del contributo di solidarietà".

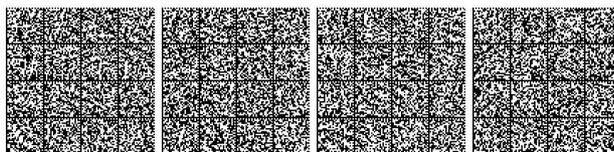
Pertanto, secondo le ricorrenti, una misura nazionale, per essere equivalente, dovrebbe avere obiettivi simili a quelli del contributo europeo (supportare i consumatori nell'accesso all'energia in un contesto di aumento dei prezzi); gravare sulle medesime attività oggetto del contributo europeo; essere destinata a finanziare i medesimi obiettivi previsti dal contributo europeo.

10.2.2. – In punto di deducibilità del contributo, sarebbe poi inconfidente il richiamo della difesa erariale all'art. 99 del TUIR, in quanto l'articolo 37 del d.l. n. 21/2022, al comma 7, prevede che il contributo ivi previsto «non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

Esso, tuttavia, costituirebbe "un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità", così come affermato, a proposito di altro tributo straordinario, da Corte Cost. n. 262/2020, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'indeducibilità dell'IMU dall'IRES.

10.2.3. – Andrebbe poi tenuto presente che per il considerando 9 del Regolamento UE 2022/1854, uno degli obiettivi di quest'ultimo è quello di garantire "una risposta unitaria e ben coordinata a livello dell'Unione per far fronte al forte rincaro dei prezzi dell'energia elettrica e al suo impatto sulle famiglie e sull'industria. Misure nazionali non coordinate potrebbero incidere sul funzionamento del mercato interno dell'energia, mettendo in pericolo la sicurezza dell'approvvigionamento e determinando ulteriori aumenti dei prezzi negli Stati membri più colpiti dalla crisi. La salvaguardia dell'integrità del mercato interno dell'energia elettrica è pertanto cruciale per preservare e rafforzare la necessaria solidarietà tra gli Stati membri".

10.2.4. – Le ricorrenti hanno quindi concluso chiedendo che questo TAR voglia "– nel merito, in accoglimento del motivo sub I e II, annullare i provvedimenti impugnati in quanto illegittimi per i motivi ivi esposti; – in ogni caso, previa, occorrendo, trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale, ritenuta la rilevanza e non manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 13 commi da 115 a 119 della Legge 29 dicembre 2022 n. 197, nei termini sopra indicati – con riferimento agli artt. 3, 9, 53, 117 comma 1 e comma 2 lett. e) e 41 della Costituzione nonché con riferimento ai principi comunitari di massima diffusione delle fonti rinnovabili e di tutela della concorrenza



in applicazione dell'articolo 117 cost. in relazione agli artt. 107, comma 1 e 108 del TFUE altresì per violazione degli artt. da 101 a 108 nonché degli artt. da 112 a 115 TFUE, degli artt. 17 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dei diritti dell'Unione Europea e dei principi di proporzionalità, non discriminazione, parità di trattamento, nonché violazione della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi di cui agli artt. 49 e 56 TFUE – sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1 commi da 115 a 119 della Legge 29 dicembre 2022 n. 197, altresì, contestualmente, sospendendo il giudizio nonché l'efficacia dei provvedimenti impugnati nelle more del pronunciamento della Corte Costituzionale, ed accogliere il presente ricorso, per l'effetto annullando i provvedimenti impugnati. Con vittoria di spese, competenze ed onorari di giudizio.”

Il ricorso è stato posto in decisione alla pubblica udienza del 21 novembre 2023.

11. – Il Collegio, ritenendola rilevante e non manifestamente infondata, intende sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della l. n. 197 del 2022, con riferimento agli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione, nei sensi che si chiariranno nel prosieguo della presente motivazione. Alla disamina della rilevanza della questione deve necessariamente essere premesso quanto segue.

11.1. – Il giudizio in esame involge –e di ciò il Collegio è consapevole - sia potenziali questioni di legittimità costituzionale (che per larga parte costituiscono, esse stesse, motivi di impugnazione degli atti oggetto di ricorso), sia potenziali questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate, in astratto idonee a fondare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato.

Tali questioni –come testimonia la ricorrente invocazione della violazione dell'art. 117 Cost. contenuta nell'atto introduttivo – nel presente giudizio concorrono più volte tra di loro.

Questo TAR ritiene di dovere innanzitutto sollevare le ritenute questioni di costituzionalità, dando così precedenza al sindacato accentrato della Corte costituzionale.

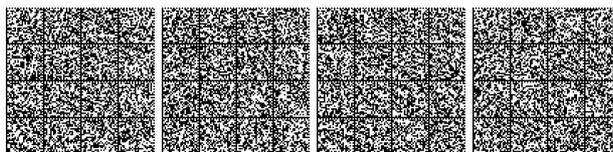
Ciò, innanzitutto, sulla scorta dell'osservazione per cui un eventuale rinvio della medesima questione alla Corte di giustizia dell'UE sarebbe inutile, qualora la Corte costituzionale dovesse accogliere la questione di costituzionalità delle norme censurate.

11.2. - La giurisprudenza costituzionale più recente in materia c.d. doppia pregiudizialità conforta tale decisione del Collegio.

Infatti, proprio in una pronuncia (sentenza n. 269 del 14 dicembre 2017) che derivava da un giudizio *a quo* in materia tributaria (in quella circostanza erano state sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma le questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 10, commi 7-ter e 7-quater, della legge 10 ottobre 1990, n. 287, Norme per la tutela della concorrenza e del mercato, proprio in riferimento agli artt. 3 e 53, primo e secondo comma, della Costituzione) la Corte costituzionale ha premesso che “può darsi il caso che la violazione di un diritto della persona infranga, ad un tempo, sia le garanzie presidiate dalla Costituzione italiana, sia quelle codificate dalla Carta dei diritti dell'Unione, come è accaduto da ultimo in riferimento al principio di legalità dei reati e delle pene (Corte di giustizia dell'Unione europea, grande sezione, sentenza 5 dicembre 2017, nella causa C-42/17, M.A.S, M.B.)”.

In quella circostanza, la Corte costituzionale ha dunque osservato che “le violazioni dei diritti della persona postulano la necessità di un intervento erga omnes di questa Corte, anche in virtù del principio che situa il sindacato accentrato di costituzionalità delle leggi a fondamento dell'architettura costituzionale (art. 134 Cost.). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (ex artt. 11 e 117 Cost.), secondo l'ordine di volta in volta appropriato, anche al fine di assicurare che i diritti garantiti dalla citata Carta dei diritti siano interpretati in armonia con le tradizioni costituzionali, pure richiamate dall'art. 6 del Trattato sull'Unione europea e dall'art. 52, comma 4, della CDFUE come fonti rilevanti in tale ambito.”

Peraltro, come pure osservato dal Giudice delle leggi, “la stessa Corte di giustizia ha a sua volta affermato che il diritto dell'Unione «non osta» al carattere prioritario del giudizio di costituzionalità di competenza delle Corti costituzionali nazionali, purché i giudici ordinari restino liberi di sottoporre alla Corte di giustizia, «in qualunque fase del procedimento ritengano appropriata e finanche al termine del procedimento incidentale di controllo generale delle leggi, qualsiasi questione pregiudiziale a loro giudizio necessaria»; di «adottare qualsiasi misura necessaria per garantire la tutela giurisdizionale provvisoria dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione»; di disapplicare, al termine del giudizio incidentale di legittimità costituzionale, la disposizione legislativa nazionale in questione che abbia superato il vaglio di costituzionalità, ove, per altri profili, la ritengano contraria al diritto dell'Unione (tra le altre, Corte di Giustizia dell'Unione Europea, quinta sezione, sentenza 11 settembre 2014, nella causa C-112/13 A contro B e altri; Corte di Giustizia dell'Unione Europea, grande sezione, sentenza 22 giugno 2010, nelle cause C-188/10, Melki e C-189/10, Abdeli).”



E, pertanto, “In linea con questi orientamenti, questa Corte ritiene che, laddove una legge sia oggetto di dubbi di illegittimità tanto in riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione italiana, quanto in relazione a quelli garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea in ambito di rilevanza comunitaria, debba essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, fatto salvo il ricorso, al rinvio pregiudiziale per le questioni di interpretazione o di invalidità del diritto dell’Unione, ai sensi dell’art. 267 del TFUE.”

11.3. - Ne segue, in definitiva, che la rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale che qui il Collegio intende sollevare non è inficiata dalla concorrente presenza di questioni di compatibilità comunitaria, in astratto da sollevare davanti alla Corte di Giustizia dell’UE.

Con la precisazione, che deriva direttamente dalla lettura della su ampiamente richiamata sentenza n. 269\2017, per cui la preventiva questione di legittimità costituzionale non deve riguardare unicamente le norme che, al contempo, possano essere sospettate anche di incompatibilità con il diritto dell’Unione; bensì, come chiaramente indica la centrale affermazione della Corte per cui “le violazioni dei diritti della persona postulano la necessità di un intervento erga omnes di questa Corte, anche in virtù del principio che situa il sindacato accentrato di costituzionalità delle leggi a fondamento dell’architettura costituzionale (art. 134 Cost.). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (ex artt. 11 e 117 Cost.), secondo l’ordine di volta in volta appropriato”, anche eventuali profili di illegittimità costituzionale non implicanti questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate.

12. – Tanto premesso sul potere-dovere di questo Tribunale di sollevare questioni di legittimità costituzionale nel presente giudizio, è adesso possibile scrutinare i requisiti di rilevanza delle questioni che il Collegio intende sollevare.

12.1 – È innanzitutto fin troppo ovvio che, senza l’introduzione nell’ordinamento, ad opera dell’art. 1, commi 115, 116 e 118, della l. n. 197 del 2022, del contributo di solidarietà in questione, le società ricorrenti non risulterebbero incise dal relativo obbligo tributario, e, soprattutto, l’Agenzia delle entrate non avrebbe dovuto né potuto emanare la circolare e gli altri atti oggetto dell’impugnazione di parte ricorrente davanti a questo TAR.

In particolare, la parte ricorrente, attraverso i vizi di legittimità che ha ritenuto di appuntare sugli atti dell’Agenzia delle entrate oggetto di impugnazione, censura sia la base imponibile, che l’estensione dei soggetti passivi, che, ancora, l’indeducibilità dall’Ires del contributo straordinario in questione.

In altri termini, ciò che l’impugnazione si propone di raggiungere –mediante il richiesto annullamento di circolare ed atti successivi - è l’espunzione dall’ordinamento nazionale della stessa norma che fonda i presupposti imprescindibili dell’imposizione in questione.

Va al riguardo osservato che le sentenze n. 188, n. 224 del 2020 e n. 46 del 2021 della Corte costituzionale affermano che non sussiste il difetto di incidentalità quando la questione investe una disposizione avente forza di legge che il rimettente deve applicare come passaggio obbligato ai fini della risoluzione della controversia oggetto del processo principale.

Tale requisito, sempre secondo la giurisprudenza costituzionale, viene ravvisato nei casi in cui “le doglianze mosse contro provvedimenti o norme secondarie non potrebbero altrimenti essere accolte che a seguito dell’eventuale accoglimento della questione di legittimità proposta nei confronti della disposizione di legge da quei provvedimenti applicata (sentenze n. 151 del 2009, punto 4.4; n. 303 del 2007, punto 6.1; n. 4 del 2000, punto 2.2, del Considerato in diritto)” (sentenza n. 16 del 2017).

Tanto accade, come detto, nel caso di specie.

12.2. –È allora indispensabile scrutinare, in questa sede di esame della rilevanza delle questioni di costituzionalità, la possibilità che –allo stato degli atti e salve eventuali sopravvenienze future- il giudizio in questione pervenga ad una pronunzia di merito, sia essa di accoglimento o di rigetto.

Infatti, la rilevanza della questione di legittimità costituzionale “deve ritenersi sussistente quando la norma della cui legittimità costituzionale il giudice dubiti debba essere applicata nel giudizio *a quo* per decidere il merito della controversia o una questione processuale o pregiudiziale, oppure quando la decisione della Corte costituzionale comunque influisca sul percorso argomentativo che il rimettente deve seguire per rendere la decisione”.

È in altri termini indispensabile valutare l’eventuale fondatezza di questioni preliminari o pregiudiziali, prime fra tutte quelle relative alla giurisdizione.

Ciò in quanto “Ai fini dell’ammissibilità di una questione di costituzionalità, sollevata nel corso di un giudizio dinanzi ad un’autorità giurisdizionale, è necessario, fra l’altro, che essa investa una disposizione avente forza di legge di cui il giudice rimettente sia tenuto a fare applicazione, quale passaggio obbligato ai fini della risoluzione della controversia oggetto del processo principale. Nel caso di specie, non è dubbio che l’eventuale accoglimento delle questioni prospettate (...) produrrebbe un concreto effetto nel giudizio *a quo*, soddisfacivo della pretesa dedotta dalle parti private,



poiché dovrebbero essere accolte le doglianze mosse contro le norme secondarie censurate (nello stesso senso, sul principio, sentenze nn. 303 e 50 del 2007)” (Corte costituzionale n. 151 del 2009).

E la stessa giurisprudenza costituzionale non pone in dubbio che il giudizio sulla rilevanza della questione passi necessariamente per la valutazione della sussistenza della giurisdizione del giudice *a quo*; la Corte, infatti, non ha esitato (ad esempio, ordinanze n. 458 del 1992 e n. 60 del 1994) a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di costituzionalità in casi in cui essa era stata sollevata dal giudice non fornito di giurisdizione.

12.3. - Il presente giudizio viene ascritto dalla stessa parte ricorrente alla giurisdizione generale di legittimità del Giudice Amministrativo, davanti al quale le società ricorrenti propongono domanda di annullamento della Circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 emessa dall’Agenzia delle entrate e l’atto del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante “Approvazione del modello di dichiarazione “Redditi 2023–SC”, nella parte in cui già prevede l’indicazione in dichiarazione di alcuni elementi del contributo di solidarietà previsto dall’art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

12.3.1. – Anche in questa circostanza, così come era accaduto nella vicenda giudiziaria che –sin qui– ha interessato il contributo di solidarietà di cui all’articolo 37 del D.L. 21/2022, le parti non pongono in dubbio la natura tributaria del contributo di solidarietà di cui all’art. 1, commi 115, 116 e 118, della l. n. 197 del 2022.

Per tale ragione, il confronto dialettico tra le parti si è sviluppato (ancora una volta, così come era accaduto in relazione al contributo del 2022), oltre che in ordine all’eccepito difetto assoluto di giurisdizione, anche in relazione all’attribuzione della giurisdizione al Giudice Amministrativo oppure al Giudice tributario.

Peraltro, la natura di imposta sui redditi del contributo di cui all’art. 1, commi 115, 116 e 118, della l. n. 197 del 2022 è stata espressamente messa in dubbio proprio dalla Circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023.

A pag. 4 della circolare, infatti, è dato di leggere che “Il Consiglio dell’Unione europea, al riguardo, con il citato regolamento (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022, ha previsto al Capo III una «Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione»», consistente, in particolare, nella previsione a livello unionale, per gli anni 2022 e/o 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio a carico delle imprese e delle stabili organizzazioni che operano in tali settori (...). Si tratta di una misura redistributiva, congiunta e coordinata – adottata dal Consiglio dell’Unione europea ai sensi dell’articolo 122 del Trattato di funzionamento dell’Unione europea (...) deve ritenersi che il contributo straordinario sia una misura temporanea e straordinaria per l’anno 2023 non annoverabile nell’alveo delle imposte sui redditi.”

E in calce, alla nota 6, la circolare medesima testualmente afferma: “Si evidenzia, al riguardo, che le misure adottate dal Consiglio dell’Unione europea ai sensi dell’articolo 122 del TFUE rientrano tra quelle di cui al Titolo VIII, Capo 1, del TFUE, riguardanti la politica economica dell’Unione europea, e non tra quelle di cui al Titolo VII, Capo 2, concernenti le disposizioni fiscali.”

12.3.2. - Tali affermazioni della circolare gravata potrebbero indurre a ritenere che il contributo in questione, oltre a non essere una imposta sui redditi, non rivesta neppure natura tributaria.

Tuttavia, ai fini del riparto di giurisdizione, il Collegio ritiene di potere concordare con la parte ricorrente circa la qualità di imposta dello stesso.

Per quanto qui interessa, l’art. art. 1, commi da 115 a 19 della l. n. 197 del 2022 prevede quanto segue:

“115. Al fine di contenere gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, è istituito per l’anno 2023 un contributo di solidarietà temporaneo, determinato ai sensi del comma 116, a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l’attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l’attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l’attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell’Unione europea. Il contributo non è dovuto dai soggetti che svolgono l’attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell’energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché dalle piccole imprese e dalle microimprese che esercitano l’attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice ATECO 47.30.00. Il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d’imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nei periodi precedenti.”

“116. Il contributo di solidarietà è determinato applicando un’aliquota pari al 50 per cento sull’ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell’imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi com-



plessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022; nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa si assume un valore pari a zero. L'ammontare del contributo straordinario, in ogni caso, non può essere superiore a una quota pari al 25 per cento del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022."

Questa disposizione è stata integrata mediante il Decreto legge 18/10/2023, n. 145 "Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili", pubblicato nella G.U.R.I. 18 ottobre 2023, n. 244, il cui art.6 (Modifiche all'articolo 4 del decreto-legge 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 settembre 2023, n. 127) prevede che "1. Ai soli fini della determinazione del contributo di solidarietà temporaneo, per il 2023, di cui ai commi da 115 a 119 dell'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, non concorrono alla determinazione del reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo previgente alle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 33, lettera q), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nel limite del 30 per cento del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022."

"117. Il contributo di solidarietà dovuto, determinato ai sensi del comma 116, è versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio effettuano il versamento entro il mese successivo a quello di approvazione del bilancio. I soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono effettuare il versamento del contributo entro il 30 giugno 2023."

Peraltro, il termine di versamento è stato differito al 30 ottobre 2023 ad opera dell'art. 4, comma 1, D.L. 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 settembre 2023, n. 127.

"118. Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive."

"119. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi."

12.3.3. – Come noto, secondo la giurisprudenza costituzionale, una fattispecie deve ritenersi "di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese" (ad esempio, fra tante, sentenze n. 269 en. 236 del 2017, sentenza n. 89 del 2018, sentenza n. 167 del 2018).

Anche la giurisprudenza della Corte di cassazione (Cass. civ., sez. un., 31 ottobre 2022 n. 32121) è concorde nel ritenere che una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino i tre indefettibili requisiti su richiamati.

Inoltre, i caratteri identificativi generali del tributo debbono essere individuati nei seguenti elementi tipizzanti (peraltro dichiaratamente rinvenuti dalla Corte di cassazione nella giurisprudenza costituzionale):

– "la matrice legislativa della prestazione imposta, in quanto il tributo nasce direttamente in forza della legge, risultando irrilevante l'autonomia contrattuale (Corte cost., n. 58 del 2015)";

– "la doverosità della prestazione (Corte cost., n. 141 del 2009, n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005), che comporta un'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995 e n. 26 del 1982)";

– "la circostanza che i soggetti tenuti al pagamento del contributo non possono sottrarsi a tale obbligo e la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti (Corte cost., n. 238 del 2009, punto 7.2.3.2, nonché, in relazione al contributo al SSN, Cass. civ., sez. un., n. 123 del 2007, che ne ha affermato la natura tributaria)";

– "il nesso con la spesa pubblica, nel senso che la prestazione è destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995, n. 26 del 1982, nonché, tra le altre, Cass. civ., sez. un., n. 21950 del 2015 e n. 13431 del 2014)".

Nel caso in esame la ricorrenza dei requisiti appena rassegnati è, a parere del Collegio, evidente, in quanto:

- il prelievo è disposto da una norma avente forza di legge;



- non è dubitabile la definitività della prestazione patrimoniale, della quale non è prevista alcuna forma di restituzione o di ripetibilità, neppure parziale, in favore dei soggetti passivi;
- non vi è alcuna controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo;
- quest'ultimo –almeno nelle intenzioni dell'impianto normativo, e senza che ciò costituisca giudizio sulle svariate censure proposte dalle imprese ricorrenti sul punto- si propone di colpire ciò che la norma primaria, al comma 115, ritiene essere un indice di capacità contributiva, ossia le attività delle imprese del settore energetico ivi contemplate, se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 derivi da tali attività;
- lo scopo del prelievo è, secondo il comma 115, quello di “contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori”.

In conclusione, si deve rilevare la natura tributaria del contributo in questione, che può essere qualificato come imposta (indiretta), in quanto l'obbligazione non si correla a un atto o a un'attività pubblica, ma trova il proprio presupposto esclusivamente in fatti economici posti in essere dai soggetti passivi.

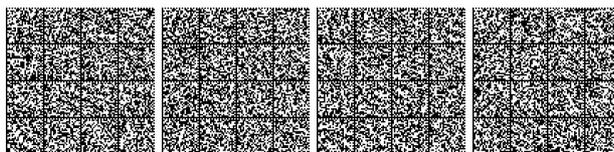
12.4. – Tanto premesso sulla natura tributaria del contributo in questione, ritiene tuttavia il Collegio di non potere aderire alle eccezioni di difetto assoluto di giurisdizione e – in subordine - di carenza della giurisdizione amministrativa (in favore di quella tributaria) sollevate dall'Agenzia delle entrate in relazione all'impugnazione della circolare e degli altri atti in epigrafe.

12.4.1. - Come ricordato dalla difesa delle ricorrenti, nella – certamente analoga alla presente - materia dell'impugnazione della circolare e degli altri atti emessi in attuazione dell'articolo 37 del D.L. 21/2022 (contributo di solidarietà per l'anno 2022), questo TAR, con numerose sentenze, aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione in considerazione della assenza di natura regolamentare (ma anche di atto amministrativo generale) della circolare in quella circostanza impugnata, nonché della sua natura meramente ricognitiva –e così anche di quella degli ulteriori atti emessi “a valle” dall'Agenzia delle Entrate- della norma primaria istitutiva del tributo.

12.4.2. - A seguito della declaratoria di difetto assoluto di giurisdizione da parte di questo TAR, il Consiglio di Stato, in sede d'appello, ha annullato con rinvio le pronunzie di primo grado, affermando la sussistenza della giurisdizione amministrativa.

Il Giudice d'appello ha basato l'annullamento delle sentenze di questo TAR sulla base della considerazione per cui “... alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l'attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest'ultima risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. Ne deriva quale ulteriore conseguenza che gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi. (...) non è peraltro determinante stabilire se sul piano sostanziale il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ex art. 37, comma 5, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale. In base al sopra citato art. 7, comma 1, cod. proc. amm. la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo concerne infatti «provvedimenti» e «atti» delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico, quali pacificamente sono sia i regolamenti che gli atti amministrativi generali, nel cui schema la stessa Agenzia delle entrate riconosce essere inquadrabile il provvedimento di attuazione del contributo straordinario oggetto di impugnazione. (...) Pacifica dunque la natura di atto amministrativo di quest'ultimo, come peraltro anche della circolare e della risoluzione impugnati, altrettanto incontestabile è l'assenza nella fattispecie controversa di atti di imposizione tributaria che possano valere a radicare la giurisdizione degli organi del contenzioso tributario (...)” (tra tante, si veda la sentenza n. 3219 del 29 marzo 2023).

12.4.3. – Va peraltro rilevato che, con sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023, lo stesso Consiglio di Stato, chiamato a scrutinare l'appello contro la sentenza di questa sezione che aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione sull'atto dell'Agenzia delle entrate n. 132395 del 12 luglio 2017 (recante, ai sensi dell'art. 4, comma 6, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, con l. 21 giugno 2017, n. 96, le “disposizioni di attuazione” del regime fiscale per le locazioni brevi stabilito dall'art. 4, commi 4, 5 e 5-bis, del medesimo d.l. n. 50 del 2017), ha affermato che “In termini generali, la circolare è, in sé, mero atto interno dell'Amministrazione privo di rilievo, spessore e valore normativo: la circolare, in altri termini, non è fonte del diritto. (...) Essa, infatti, è priva della capacità di dettare norme vincolanti per tutti i consociati e si rivolge esclusivamente alle articolazioni interne (uffici sotto-ordinati e periferici) dell'Amministrazione, indicando le modalità da seguire nell'espletamento dell'attività istituzionale. (...) Peraltro, anche all'interno dell'apparato amministrativo la circolare non è vincolante e può essere disattesa, senza che ciò determini per ciò solo l'illegittimità dell'atto: la violazione della circolare, al più, può venire in rilievo soltanto quale possibile figura sintomatica dell'eccesso di potere. (...) Per quanto qui di interesse, le circolari interpretative, quale è quella nella specie



gravata, recano l'esegesi di una disposizione di legge e, pertanto, afferiscono ad un profilo, appunto l'interpretazione della legge, in cui l'Amministrazione non ha funditus alcuna posizione di privilegio, essendo viceversa soggetta al dato legislativo al pari di ogni altro soggetto: nel nostro ordinamento, infatti, l'unica interpretazione vincolante della legge è quella data dal Giudice (nei limiti della specifica materia del contendere portata al suo esame e nei confronti dei soli soggetti coinvolti nella lite – *cfr.* art. 2909 c.c.). (...) Nella materia tributaria, infatti, il rapporto giuridico intercorrente fra Ente impositore e contribuente è regolato interamente dalla legge; l'Amministrazione non può autonomamente individuare an, quantum, quomodo e quando della prestazione tributaria gravante sul singolo contribuente, dovendo, al contrario, procedere alla mera attuazione del dictum normativo, previa esegesi delle disposizioni rilevanti che, tuttavia, ha un valore del tutto equi-ordinato a quella operata dal contribuente; in caso di contenzioso, grava sul Giudice adito l'enucleazione del corretto significato da attribuire alle disposizioni, senza che abbia rilievo decisivo l'orientamento esegetico dell'Amministrazione, ove pure espresso in atti formali (quale appunto una circolare interpretativa). (...) Di per sé, dunque, la circolare interpretativa non può strutturalmente ledere l'amministrato e, conseguentemente, vi è in merito un difetto assoluto di giurisdizione: essa, infatti, non concreta né un atto specifico di esercizio di potestà impositiva, per il quale sussiste la giurisdizione del Giudice tributario, né un atto generale di imposizione, rientrante - quale atto regolamentare o, comunque, generale propedeutico all'emanazione dei singoli atti impositivi - nell'ordinaria giurisdizione di legittimità del Giudice amministrativo. (...) Le esposte conclusioni assumono particolare pregnanza nel diritto tributario, connotato dalla riserva di legge (art. 23 Cost.), dall'inderogabilità della disposizione tributaria e, parallelamente, dall'indisponibilità della prestazione tributaria (art. 53 Cost.), dalla normale assenza di discrezionalità amministrativa in capo agli Enti impositori.”

Sulla scorta di tali considerazioni, pertanto, in quella controversia, il Consiglio di Stato ha respinto il motivo d'appello relativo al difetto assoluto di giurisdizione pronunziato in primo grado dal TAR.

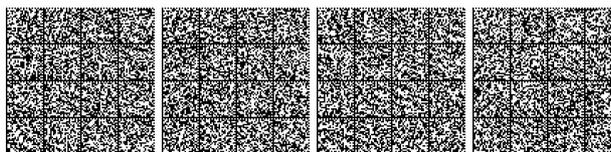
12.4.4. – Il Collegio ritiene di dovere superare l'incertezza interpretativa presente in giurisprudenza, di cui si è appena dato conto, prendendo atto che le sentenze d'appello relative all'impugnazione della circolare e degli ulteriori atti applicativi inerenti il contributo di cui all'art. 37 del decreto legge n. 21/2022 sono state oggetto di regolamento di giurisdizione da parte dell'Avvocatura dello Stato davanti alle SS.UU. della Corte di Cassazione, le quali hanno dichiarato la sussistenza della giurisdizione del Giudice Amministrativo.

In particolare, in quella circostanza (si veda ad esempio la sentenza n. 29103 del 19 ottobre 2023), in cui pure veniva in considerazione l'impugnazione davanti al Giudice Amministrativo di un provvedimento direttoriale, di una circolare interpretativa e di una risoluzione, la Corte ha affermato, quanto alla natura del provvedimento direttoriale (ritenuto meramente attuativo della voluntas legis dalle difese dell'Agenzia delle Entrate), trattarsi “... di un atto amministrativo generale, come tale impugnabile avanti al GA, in virtù della previsione di cui all'art. 7, commi 1 e 4 cod. proc. amm...”, e quanto alla circolare –ritenuta dall'Agenzia ricorrente atto meramente interpretativo–, che essa avesse “contenuto integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale allo stesso è associabile sul piano della sussistenza dell'affermata giurisdizione amministrativa”.

Hanno poi soggiunto le SS.UU. che “Poichè l'esercizio del potere discrezionale dell'Agenzia delle entrate, pur attuativo della voluntas legis (peraltro secondo il principio costituzionale di legalità dell'azione amministrativa), costituisce il presupposto generale dell'azione impositrice concreta, la situazione soggettiva che ne deriva non può essere qualificata come interesse legittimo, giacchè altrimenti se ne creerebbe un'assenza di giustiziabilità costituzionalmente non consentita (v. ultra). In altri, più semplici e stringenti termini, la sussistenza di un interesse legittimo, che costituisce la situazione giuridica soggettiva tutelanda, deriva dalla stessa ontologia dei provvedimenti impugnati e quindi sussiste *in re ipsa*.”

In definitiva, ciò che le SS.UU. hanno ritenuto ammissibile, ed ascrivibile alla giurisdizione del Giudice Amministrativo, è “... una forma di tutela preventiva avverso i regolamenti/gli atti amministrativi generali rispetto agli atti impositivi/riscossivi “ individuali” che è del tutto legittimata, come già osservato, dall'art. 7, commi 1-4 cod. proc. amm., e, per converso, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, il quale appunto prevede che “Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.”

Per tali ragioni la Corte ha ritenuto di dare continuità al principio di diritto, che essa ha espressamente enunziato, per cui “Rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a... l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione del D.L. n. 124 del 2019, art. 36, comma 3, conv., con modif., dalla L. n. 157 del 2019, sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale della comunicazione mediante la quale gli operatori economici che abbiano cumulato la deduzione fiscale L. n. 388 del 2000, ex art. 6, commi 13 e ss., e gli incentivi previsti dai decreti ministeriali del 2011 possono,



avvalendosi della speciale facoltà introdotta proprio dal citato art. 36, assoggettare alle imposte dirette l'importo dedotto dalle rispettive basi imponibili. Infatti, tale provvedimento si configura come atto tipicamente amministrativo, generale, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge, non contenente una pretesa tributaria sostanziale e non rientrante nell'elenco riportato nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19" (Sez. U -, Ordinanza n. 25479 del 21/09/2021, Rv. 662252 - 01)."

12.4.5. – Sebbene in quella circostanza la Corte regolatrice abbia fatto espresso riferimento, nell'enunciare il principio applicabile, alla giurisdizione esclusiva del Giudice Amministrativo (in quanto il principio era stato espresso in precedenza nell'ambito di controversia in materia di produzione di energia), e nel caso di specie si verta, invece, nella giurisdizione generale di legittimità (si tratta di azione di annullamento in materia non contemplata dall'art. 133 c.p.a.; in particolare, non ricorre l'ipotesi di cui alla lettera "o" del comma 1, essendo qui la produzione di energia solo il presupposto dell'imposizione tributaria disciplinata con le norme denunciate), il Collegio ritiene di aderire –come detto- alla tesi per cui gli atti impugnati sono impugnabili, e lo sono davanti al Giudice Amministrativo.

A ciò il Collegio è indotto sia dall'evidente analogia tra i due contributi straordinari (quello disciplinato dall'art. 37 del decreto legge n. 21 \2022, i cui atti applicativi sono stati oggetto del regolamento di giurisdizione di cui si è detto, e quello di cui alle norme di cui si fa questione di legittimità costituzionale) che dalla constatazione per cui gli atti impugnati in quel giudizio e nel presente hanno eguale qualificazione giuridica (un provvedimento direttoriale, ed una circolare interpretativa): in quest'ultimo senso è dirimente, in presenza di atti dichiaratamente solo attuativi della norma primaria di riferimento, l'affermazione delle SS.UU. per cui "Non ha rilievo la natura discrezionale ovvero vincolata (meramente attuativa della norma primaria) dell'atto in contesto, non essendo un presupposto necessario a fondare la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo".

12.4.6. – Tali affermazioni sono peraltro in sostanziale consonanza con quanto aveva affermato, in punto di giurisdizione, il Consiglio di Stato in sede di appello proposto dalle originarie ricorrenti avverso le sentenze di questo TAR declinatorie della giurisdizione nell'impugnazione agli atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto legge n. 21 del 2022.

In quella circostanza, infatti (si veda ad esempio la sentenza n. 3219 del 2023), il Consiglio di Stato aveva osservato che "... in conformità all'art. 23 Cost., alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l'attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest'ultima risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. Ne deriva quale ulteriore conseguenza che gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi."

Per risolvere la questione di giurisdizione oggetto del presente appello non è peraltro determinante stabilire se sul piano sostanziale il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ex art. 37, comma 5, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale. In base al sopra citato art. 7, comma 1, cod. proc. amm. la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo concerne infatti «provvedimenti» e «atti» delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico, quali pacificamente sono sia i regolamenti che gli atti amministrativi generali, nel cui schema la stessa Agenzia delle entrate riconosce essere inquadrabile il provvedimento di attuazione del contributo straordinario oggetto di impugnazione.

13. – Da ultimo, nell'ambito della valutazione della rilevanza delle questioni che il Collegio intende sollevare, al fine di scrutinare il possibile approdo del ricorso ad una decisione di merito va esaminata l'eccezione di inammissibilità per difetto di interesse sollevata dall'Avvocatura erariale.

Per la quale, in sintesi, essendo gli atti impugnati solo ripetitivi della norma istitutiva del tributo, il loro eventuale annullamento non inciderebbe sulla sussistenza, per i designati soggetti passivi, dell'obbligo tributario cui essi sono astretti direttamente dalla norma stessa.

La parte ricorrente, sotto questo profilo, annette invece rilevanza dirimente al fatto che l'atto direttoriale ha istituito i codici tributo, senza i quali, a detta delle società, l'obbligo tributario non potrebbe essere materialmente assolto.

13.1. – Su questo punto osserva il Collegio che il riferimento all'istituzione dei c.d. codice tributo certamente non può avere effetto sull'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo ai soggetti passivi, né, tanto meno, sulla platea di questi ultimi, né, ancora, sulla base imponibile del contributo straordinario: tali elementi –così come tutti quelli costitutivi del tributo-, atti a fondare l'obbligazione tributaria, per definizione non possono che essere posti (ed eventualmente modificati) soltanto dalla legge o da atti aventi forza di legge (art. 23 Cost.): e così è anche nel caso dell'art. 1 commi da 115 a 118 della legge n. 197 del 2022.

13.2. – Tuttavia, dall'istituzione del codice tributo deriva un rilevante effetto sostanziale, che rifluisce, sul piano processuale, nel radicamento dell'interesse al ricorso in capo ai soggetti d'imposta.



Tale effetto è stato riferito (qui lo si riferisce in estrema sintesi), negli scritti difensivi delle ricorrenti, come possibilità di adempiere all'obbligazione tributaria istituita con norma di rango legislativo.

Tale impostazione merita condivisione.

Se, infatti, in linea generale, non è dubitabile che –ai sensi dell'art. 23 della Costituzione- l'obbligazione tributaria, sotto ciò che viene definito in dottrina il suo "aspetto statico" (presupposto, base imponibile, soggetti passivi), è un'obbligazione legale, nondimeno la sua formazione può derivare anche da atti del contribuente (ad esempio, opzione per uno dei possibili regimi previsti dalla legge per determinati tributi) o dell'Amministrazione finanziaria (c.d. "aspetto dinamico" dell'obbligazione tributaria).

In quest'ultimo caso l'attuazione dell'imposta deriva da atti ulteriori rispetto alla sua istituzione con legge.

Nel caso in esame, l'istituzione –mediante uno degli atti impugnati nel presente giudizio, ossia la risoluzione direttoriale- del codice tributo attiene indubbiamente a tale momento attuativo, nel senso che rende esigibile (insieme agli altri elementi della fattispecie legale, in primis la scadenza del termine di pagamento) l'obbligazione tributaria.

L'istituzione del codice tributo, infatti, rende possibile l'imputazione corretta del pagamento (qui da effettuarsi tramite versamento diretto tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, come specificato nella impugnata circolare n. 4/2023 e ribadito nella risoluzione gravata) al tributo in questione, e non ad altre e diverse obbligazioni cui il soggetto passivo sia astretto verso l'Erario, in quanto reca gli estremi identificativi dell'imposta pagata: si tratta, in definitiva, di un onere cui l'Ente titolare del tributo deve assolvere al fine di rendere possibile al proprio debitore di adempiere correttamente all'obbligazione tributaria.

13.3. – In conclusione, le questioni di legittimità costituzionale che il Collegio intende sollevare sono dotate di rilevanza nel presente giudizio, atteso che gli atti impugnati –dotati di autonoma lesività per quanto su rassegnato- sono stati emessi in diretta derivazione dalle norme qui sospettate di incostituzionalità.

14. - Quanto alla non manifesta infondatezza il Collegio ravvisa, in primo luogo, la contrarietà del contributo di solidarietà introdotto dall'art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197/22 all'art. 117 della Costituzione, con riguardo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, nello specifico, dal Regolamento UE 1854/2022, direttamente applicabile.

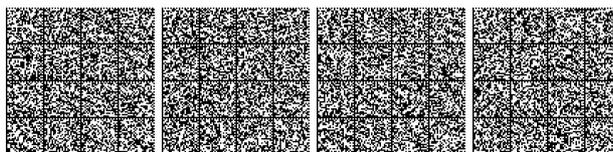
Deve infatti considerarsi che, con il Regolamento indicato, l'Unione Europea, dopo aver dato atto che, a causa di situazioni eccezionali (quali la guerra e particolari condizioni meteorologiche), tutti gli Stati membri, sebbene in misura diversa, sono stati colpiti dall'attuale crisi energetica e che "il netto aumento dei prezzi dell'energia sta contribuendo in modo sostanziale all'inflazione generale nella zona euro e rallenta la crescita economica dell'Unione" (considerando 5), ha ritenuto necessario "uno sforzo coordinato da parte degli Stati membri, in uno spirito di solidarietà, durante la stagione invernale 2022-2023" per attenuare l'impatto dei prezzi elevati dell'energia e garantire che l'attuale crisi non comporti danni duraturi per i consumatori e l'economia (considerando n. 6).

L'unione Europea ha infatti spiegato che "È necessaria una risposta unitaria e ben coordinata a livello dell'Unione" poiché "Misure nazionali non coordinate potrebbero incidere sul funzionamento del mercato interno dell'energia, mettendo in pericolo la sicurezza dell'approvvigionamento e determinando ulteriori aumenti dei prezzi negli Stati membri più colpiti dalla crisi." (considerando 9).

Sulla base di queste premesse, il Regolamento ha individuato le misure che gli Stati membri possono adottare, ove non abbiano già adottato misure equivalenti, per far fronte alla situazione emergenziale in maniera armonizzata sull'intero territorio dell'Unione, illustrandole compiutamente già nelle premesse del Regolamento.

Tali misure, come visto, consistono: (i) nella riduzione del consumo di energia elettrica (considerando 10 e poi in dettaglio 16 e ss.); (ii) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia rinnovabile (considerando 11 e poi in dettaglio 23 e ss); (iii) in un contributo di solidarietà eccezionale temporaneo "per le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione" (considerando 12, 13 e 14 e poi in dettaglio 50 e ss), con la precisazione che tali sono le imprese e le organizzazioni che generano almeno il 75 % di fatturato nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria (art. 2 "Definizioni", par. 1, n. 17).

Con particolare riferimento a quest'ultima misura, ora qui di interesse, l'indicazione, a livello europeo, degli specifici destinatari del contributo eccezionale e temporaneo (imprese che svolgono, in sostanza, la parte prevalente dell'attività nei settori della estrazione e della raffinazione) è espressamente spiegata nel Regolamento, in più passaggi: "Il contributo di solidarietà è uno strumento adeguato per gestire gli utili eccedenti in caso di circostanze impreviste. Tali utili non corrispondono agli utili ordinari che le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell'energia"



(considerando 14); ciò, si continua a leggere, è evidentemente avvenuto perché “Senza modificare in modo sostanziale la struttura dei costi né aumentare gli investimenti, le imprese e le stabili organizzazioni dell’Unione che generano almeno il 75 % di fatturato che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione hanno registrato un’impennata dei profitti dovuta alle circostanze improvvise e imprevedibili della guerra di aggressione della Russia nei confronti dell’Ucraina, alla riduzione dell’offerta di energia e all’aumento della domanda causato da temperature eccezionalmente elevate” (considerando 50); di conseguenza, “Il contributo di solidarietà temporaneo dovrebbe fungere da misura di redistribuzione grazie alla quale le imprese interessate contribuiscono ad attenuare la crisi energetica nel mercato interno proporzionalmente agli utili eccedenti che hanno realizzato in conseguenza delle circostanze imprevedute.” (considerando 51).

In altri termini, quindi, dalla piana lettura del Regolamento europeo emerge che la specificità dei destinatari (*recitius*, del peculiare atteggiarsi dell’attività imprenditoriale svolta dai medesimi che, a fronte dell’invarianza dei costi, ha loro consentito di aumentare considerevolmente i ricavi in virtù delle circostanze eccezionali verificatesi) integra la ragion d’essere, l’*ubi consistam*, della misura stessa.

La peculiarità della misura del contributo rivolto al settore dell’estrazione rispetto alle altre misure è ben esplicitata nel Regolamento (considerando 45): “Le pratiche commerciali e il quadro normativo nel settore dell’energia elettrica sono nettamente diversi da quelli che vigono per i combustibili fossili. Dato che con l’introduzione del tetto sui ricavi di mercato s’intende riprodurre l’esito del mercato che i produttori potrebbero attendersi se le catene di approvvigionamento mondiali funzionassero normalmente, ossia senza le interruzioni dell’approvvigionamento di gas verificatesi da febbraio 2022, è necessario che la misura destinata ai produttori di energia elettrica si applichi ai ricavi ottenuti dalla generazione di energia elettrica. Il contributo di solidarietà temporaneo dovrebbe invece applicarsi alle imprese e alle stabili organizzazioni dell’Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, dal momento che tale contributo è diretto alla loro redditività, in netto aumento rispetto agli anni scorsi”.

La differenza tra le due misure è esplicitata anche nella Proposta di Regolamento, dove si legge (pp. 4-5): “Al fine di assicurare parità di condizioni, la Commissione propone due strumenti complementari che abbracciano l’intero settore dell’energia: a) una misura volta a ridurre temporaneamente i ricavi dei produttori di energia elettrica e b) una misura che stabilisce temporaneamente un contributo di solidarietà sugli utili eccedenti nel settore fossile che rientrano nell’ambito di applicazione del presente regolamento. Riducendo i ricavi dei produttori di energia elettrica, la misura proposta dal regolamento mira a riprodurre l’esito del mercato che i produttori potrebbero attendersi se le catene di approvvigionamento mondiali funzionassero normalmente, ossia in assenza delle interruzioni dell’approvvigionamento di gas verificatesi dopo l’invasione dell’Ucraina nel febbraio 2022. La Commissione propone inoltre un contributo temporaneo di solidarietà che si applica agli utili delle imprese attive nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione, che hanno registrato una forte crescita rispetto agli anni precedenti”.

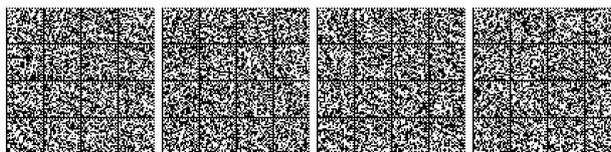
Nonché: “la presente proposta istituisce un contributo temporaneo di solidarietà basato sugli utili imponibili realizzati nell’esercizio fiscale 2022 da società e stabili organizzazioni attive solo nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione”.

A fronte di così chiare ed espresse indicazioni, nel Regolamento europeo, sulle motivazioni del contributo di solidarietà e sul suo conseguente ambito soggettivo (Capo III del Regolamento specificamente dedicato, appunto, alla “Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione”), tuttavia, con le norme qui in esame il Legislatore italiano, come visto, ha posto tale contributo a carico di soggetti anche diversi dai soli testualmente indicati a livello europeo (in quanto, come spiegato, le loro dinamiche di impresa giustificano, nel testo del Regolamento, la previsione di uno specifico contributo).

E ciò è tanto più evidente con riguardo a quei soggetti, come le società ricorrenti, cui si applica la misura prevista dall’art. 15 bis del d.l. 27 gennaio 2022, n. 4.

Come appena osservato, il legislatore comunitario ha inteso infatti introdurre due misure distinte, per finalità e presupposti, non sovrapponibili tra loro, individuando nel tetto ai ricavi, pari a 180 €/MWh, “la misura più appropriata per preservare il funzionamento del mercato interno dell’energia elettrica, in quanto consente di mantenere una concorrenza basata sui prezzi tra i produttori di energia elettrica che usano tecnologie diverse, in particolare per le energie rinnovabili” (considerando 27).

Ritiene il Collegio, sul punto, che la scelta legislativa nazionale così operata sia direttamente violativa dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario, senza che sussista la necessità di procedere alla interpretazione del dato normativo europeo: la misura sovranazionale specifica per il settore estrattivo e di raffinazione, invero, non è stata adottata dall’Italia, nonostante le cogenti previsioni del Regolamento europeo e la fissazione di un apposito termine (art. 14, paragrafi 1 e 3 del Regolamento “1. Gli utili eccedenti generati da imprese e stabili organizzazioni dell’Unione che



svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione sono soggetti a un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio, a meno che gli Stati membri non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. (...) 3. Gli Stati membri adottano e pubblicano misure che attuano il contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio di cui al paragrafo 1 entro il 31 dicembre 2022.)

Per contro, per la pretesa attuazione delle norme del Regolamento risulta adottata altra diversa misura nazionale di contribuzione di solidarietà, quale misura asseritamente equivalente (pregiudizievole per i ricorrenti e quindi contestata), ricadente in larga parte su un diverso settore (già destinatario di altre misure), che integra, quindi, una sorta di *aliud pro alio* la cui immediata percezione non richiede alcuno sforzo esegetico.

Non rileva, infatti, in senso contrario alla illegittimità qui ritenuta, la circostanza che il Regolamento preveda la possibilità per gli Stati Membri di adottare misure “equivalenti”, poiché, nel disegno normativo europeo, l’equivalenza è testualmente fissata tra misure ricadenti sullo stesso specifico settore della estrazione e della raffinazione, caratterizzato dalle proprie dinamiche di impresa che giustificano la misura, potendo l’equivalenza, semmai, riguardare gli obiettivi della misura stessa, le finalità di utilizzo dei proventi, la base imponibile e l’aliquota del contributo (*cf.* Considerando 63 secondo cui “Gli Stati membri dovrebbero applicare il contributo di solidarietà stabilito dal presente regolamento nei rispettivi territori, a meno che non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. L’obiettivo della misura nazionale dovrebbe essere considerato simile all’obiettivo generale del contributo di solidarietà istituito dal presente regolamento quando consiste nel contribuire all’accessibilità economica dell’energia. Una misura nazionale dovrebbe considerarsi soggetta a norme analoghe a quelle che si applicano al contributo di solidarietà qualora riguardi attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, definisca una base, preveda un tasso e garantisca che i proventi della misura nazionale siano usati per finalità che sono simili a quelle del contributo di solidarietà”, nonché art. 14, paragrafo 2: “Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà.”)

Ne consegue che la violazione diretta del vincolo derivante dal Regolamento europeo di adottare una misura contributiva di solidarietà a carico dello specifico settore della estrazione e della raffinazione, è rilevante nella specie, poiché il Legislatore italiano - in luogo di essa - ha ritenuto di adottare nel periodo indicato, definendola espressamente quale misura equivalente, una misura contributiva invece anche a carico delle imprese ricorrenti, appartenenti ad altro settore, che, per contro, non avrebbe avuto ragion d’essere prevista ove non si fosse perpetrata la violazione anzidetta.

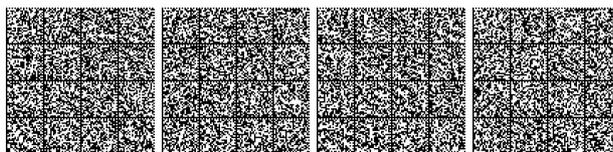
15. – La rilevata natura tributaria del contributo di solidarietà in esame importa pure la contrarietà delle previsioni in esame agli artt. 3 e 53 della Costituzione. Le disposizioni, infatti, appaiono, in primo luogo, in contrasto con i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di ragionevolezza, quest’ultima intesa anche come congruenza delle previsioni adottate con l’obiettivo perseguito dal legislatore.

La disciplina del contributo di solidarietà appare, inoltre, in contrasto con il principio di capacità contributiva, che del principio di uguaglianza costituisce una specificazione, rappresentando il presupposto e, al contempo, il limite del potere impositivo dello Stato e del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche e importando, di conseguenza, l’illegittimità di quelle norme che istituiscono un trattamento differenziato tra situazioni uguali ovvero un trattamento uguale per situazioni differenziate, laddove l’opzione normativa prescelta non sia sorretta da argomenti persuasivi.

In proposito il Collegio richiama quanto affermato dalla Corte costituzionale con riferimento al tributo di cui all’art. 81, commi 16, 17 e 18 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133 (che, per diversi profili richiama il contributo qui in esame), laddove ha affermato che il sacrificio ai principi di eguaglianza e capacità contributiva recato da un tributo speciale e selettivo non dev’essere sproporzionato e non deve degradare in arbitraria discriminazione, in quanto “la sua struttura deve ricordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice”, così che se “il presupposto economico che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell’attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell’imposizione” (Corte costituzionale, sentenza 11 febbraio 2015, n. 10).

15.1. – Rileva, in particolare, il Collegio come le disposizioni di cui ai commi 115 e ss. dell’art. 1 della legge n. 197/2022 presentano diverse criticità con riferimento all’individuazione della base imponibile, la definizione della quale risulta, per più versi, non congruente con la dichiarata finalità di tassare gli incrementi di utili dipendenti dall’aumento dei prezzi dell’energia.

15.1.2. – Come visto, il contributo è calcolato applicando un’aliquota del 50% alla quota del reddito complessivo IRES per il periodo d’imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi IRES conseguiti nei quattro periodi d’imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022.



La base di calcolo del contributo di solidarietà per il 2023, alla quale applicare l'aliquota del 50 per cento, è dunque il risultato di un confronto fra il reddito IRES conseguito dal soggetto passivo nel periodo d'imposta antecedente al 1° gennaio 2023 – quindi nel 2022, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare – e la media dei redditi complessivi IRES dei quattro periodi d'imposta precedenti.

Il reddito rilevante ai fini Ires, tuttavia, include, nella base di calcolo, anche voci che nulla a che vedere con gli "extraprofitti" derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

Si tratta in sostanza delle operazioni societarie relative ai fondi rischi, agli oneri o alle plusvalenze/minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni, ovvero, ancora, da eventi collegati all'operatività straordinaria delle imprese, operazioni tutte che individuano un incremento di reddito che non ha alcuna connessione con l'incremento dei prezzi dell'energia.

Sul punto è significativo il fatto che il legislatore, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del d.l. 21/2022, abbia introdotto, a mezzo dell'articolo 1, comma 120, lettera c), della Legge 29 dicembre 2022, n. 197, un comma 3 -bis al citato articolo 37, a norma del quale "Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive, di cui al comma 3, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1".

Nella stessa logica, del resto, pare muoversi, l'art. 6 del d.l. 145/2023, convertito con modificazioni, dalla l. n. 191/2023.

15.1.3. – Sempre con riferimento all'individuazione della base imponibile, la disciplina del contributo straordinario appare poi in contrasto con il principio di capacità contributiva laddove non considera che una parte dell'incremento dei profitti realizzati nel 2022 rispetto alla media dei precedenti quattro anni non è dovuta a una maggiore capacità di produrre reddito dell'operatore economico, ma dipende dalla riespansione dei consumi energetici, che, nel corso degli anni 2020 e (in parte) 2021, si è contratta a causa della pandemia da Covid 19, così che una parte di quelli che vengono considerati "extraprofitti", sia pure solo con riferimento ai criteri di calcolo della media rilevante, è semplicemente rappresentata dal ritorno al volume di affari pre Covid.

Si è dato, in tal modo, rilievo a un elemento che, in quanto dipendente da circostanze imprevedibili ed eccezionali, non appare idoneo a fungere da riferimento per individuare e calcolare l'ipotetico "sovraprofitto" realizzato dalle imprese dopo la fine dell'emergenza (per analoga valutazione in ordine alla inidoneità dell'imponibile 2020 a costituire il riferimento per individuare e calcolare una supposta "plus-ricchezza", e cioè l'ipotetico "sovraprofitto" realizzato dalle imprese, in ragione del fatto che gli extraprofitti realizzati nel 2021-2022, rispetto al corrispondente periodo 2020-2021, sono, in gran parte, dovuti al fatto che durante la pandemia le società erano in perdita, così che il differenziale che confluisce nella base imponibile del contributo non rappresenta un "sovraprofitto", ma un mero incremento rispetto alle perdite realizzate in costanza di pandemia, *cf.*, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del d.l. 21/2022: Corte di giustizia tributaria di primo grado, Roma, Sez. XXVII - Ordinanza n. 147 del 27 giugno 2023).

15.1.4. – Altro profilo di contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi con riferimento al fatto che il contributo straordinario introdotto dalla l. n. 197 del 2022 colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione.

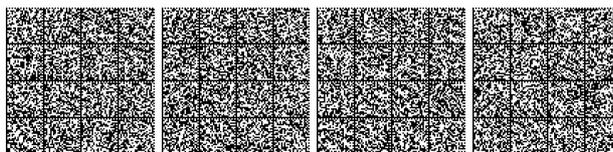
La legge n. 197 del 2022, infatti, impone il pagamento del contributo con riferimento a redditi riferiti a un periodo, l'anno di imposta precedente al 1° gennaio 2023, i ricavi conseguiti nel corso del quale risultano, sia pure solo in parte, già presi in considerazione per la determinazione del contributo straordinario per l'anno 2022, di cui all'art. 37 del d.lgs. 21 del 2022.

Quest'ultima norma, infatti, ha previsto che "la base imponibile del contributo solidaristico straordinario 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".

In sostanza, i redditi conseguiti nei mesi di gennaio, febbraio, marzo ed aprile del 2022, già considerati quale presupposto di imposta a fini della determinazione dell'importo del contributo straordinario per il 2022, rientrano, altresì, nella base imponibile per il calcolo del contributo del 2023.

Appare, di conseguenza, evidente come, con riferimento al periodo 1° gennaio 2022 – 30 aprile 2022, gli utili di un medesimo soggetto, sia pure determinati sulla base di un criterio di calcolo parzialmente diverso, sono assoggettati ad entrambi i contributi.

Tanto comporta (con riferimento ai quattro mesi sopra indicati) una duplicazione di imposta, che risulta evidente alla luce della sostanziale sovrapposibilità degli scopi perseguiti dai due prelievi (individuate, rispettivamente, dall'art. 37 del d.l. 21/2022 nel "contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle



tariffe del settore energetico” e dall’art. 1, comma 115, della legge 197/2002, nel “contenere gli effetti dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori”).

La evidenziata duplicazione, del resto, non trova correttivi in meccanismi di deducibilità del contributo introdotto dall’art. 37 del d.l. 21/2022 da quello introdotto dal comma 115 dell’art. 1 della legge 197/2002, così comportando la sottoposizione degli operatori economici incisi dalle due misure, anche in ragione delle aliquote previste per entrambi i tributi, a un prelievo fiscale significativamente alto, la cui concreta incidenza sui redditi di impresa, in disparte la qualificabilità o meno della stessa come misura espropriativa, non appare rispettosa del principio di proporzionalità.

15.1.4.1. – La sottoposizione di una medesima manifestazione di capacità contributiva a un duplice prelievo tributario va ravvisata, sotto diverso profilo e per i mesi da febbraio a dicembre 2022, anche con riferimento ai gestori degli impianti fotovoltaici incentivati e agli impianti rinnovabili in esercizio da prima del 2010, ai quali – ai sensi dell’art. 15 bis del d.l. 4/2022 (a decorrere dal 1° febbraio 2022 e fino al 30 giugno 2023) – è stato applicato un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dalla produzione dell’energia elettrica, attraverso un meccanismo di compensazione a due vie.

Il meccanismo di compensazione, infatti, prevede il recupero da parte del GSE degli utili eccedenti il prezzo fissato dal gestore, così che la ricomprensione nella base di calcolo del contributo di solidarietà delle somme corrispondenti agli utili ritrasferiti al Gestore, importa, in concreto, la sottoposizione a tassazione di un reddito non effettivamente conseguito.

15.1.5. – Va poi rilevato come ulteriori profili di contrasto della normativa in esame con gli artt. 3 e 53 della Costituzione devono ravvisarsi, con specifico riguardo ai titolari di impianti rinnovabili, nella circostanza che, a fronte di costi fissi molto elevati e di un mercato concorrenziale di dimensione europea, da un lato, costoro vedono la concorrenza sul prezzo limitata dal meccanismo del tetto ai ricavi ad essi applicabile (ex art. 15 bis d.l. n. 4/2022, ovvero ex art. 1, commi 30- 38, legge n. 197/2022), dall’altro, risultano altresì destinatari del tributo solidaristico nella medesima misura (calcolata sulla quota del reddito che eccede, “per almeno il 10 per cento”, la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell’imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022) prevista per i titolari degli impianti alimentati a carbone/gas, nonostante questi ultimi non scontino alcun tetto ai ricavi e non debbano rientrare – per caratteristiche tecnologiche – dei rilevanti costi fissi che caratterizzano le rinnovabili.

15.1.6. – Ulteriore e distinto profilo di contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione investe, infine, la disposizione di cui al comma 118, secondo cui “Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive”.

La previsione, importando la sottoposizione a tassazione di una voce di costo che, per l’anno in cui si verifica il versamento, incide sull’utile societario e, di conseguenza, sul reddito d’impresa, si pone in contrasto con il consolidato orientamento della Corte costituzionale secondo cui i costi sostenuti nell’esercizio dell’impresa – se inerenti – devono essere deducibili ai fini del reddito d’impresa (Corte costituzionale, 4 dicembre 2020, n. 262).

16. – In conclusione, il Collegio ritiene rilevante ai fini della decisione della presente controversia e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), in relazione alla violazione degli artt. 3, 53 e 117 della Costituzione e, pertanto, sottopone e rimette alla Corte costituzionale la relativa questione di legittimità costituzionale.

Conseguentemente dispone la sospensione del presente giudizio ai sensi dell’art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Seconda Ter) rimette alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale, illustrata in motivazione, relativa all’art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Dispone la sospensione del presente giudizio, con rinvio al definitivo per ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese di lite.

Ordina l’immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale.

Demanda alla Segreteria della Sezione tutti gli adempimenti di competenza e, in particolare, la notifica della presente ordinanza alle parti in causa e al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché la sua comunicazione ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.



Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 21 novembre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Salvatore Mezzacapo, Presidente
Achille Sinatra, Consigliere, Estensore
Maria Rosaria Oliva, Referendario

Il Presidente: MEZZACAPO

L'estensore: SINATRA

24C00083

N. 67

Ordinanza del 16 gennaio 2024 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da Esso Italiana S.r.l. contro Agenzia delle entrate, Presidenza del Consiglio dei ministri e Ministero dell'economia e delle finanze.

- Tributi - Energia - Prevista istituzione, per contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, per l'anno 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo a carico delle imprese operanti nel settore energetico - Previsione che il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nel comma 115 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 - Quantificazione della base imponibile - Applicazione di un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 - Previsione che, nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa, si assume un valore pari a zero - Versamento - Disciplina - Non deducibilità del contributo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive - Applicazione, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, delle disposizioni in materia di imposte sui redditi.**
- Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), art. 1, commi da 115 a 119.

IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE PER IL LAZIO

SEZIONE SECONDA TER

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 6691 del 2023, proposto da

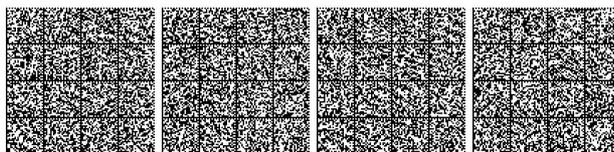
Esso Italiana S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Antonio Liroso, Elisabetta Gardini, Luciano Bonito Oliva, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia, come da procura in atti;

contro

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Poerrtoghesi, 12;

nei confronti

Presidenza del Consiglio dei ministri, Ministero dell'economia e delle finanze, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi, 12;



per l'annullamento previa sospensione cautelare dell'efficacia

della circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale coordinamento normativo avente ad oggetto «Articolo 1, commi da 115 a 121, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025» (c.d. legge di bilancio 2023) - Istituzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 e modifiche al contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. decreto Ucraina)»;

della risoluzione n. 15/E del 14 marzo 2023 dell'Agenzia delle entrate, Divisione servizi, Direzione centrale servizi istituzionali e di riscossione recante «Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023, nonché del maggior importo dovuto o per l'utilizzo in compensazione del maggior importo versato del contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022 - Articolo 1, commi da 115 a 212 della legge 29 dicembre 2022, n. 197»;

del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023, recante «Approvazione del modello di dichiarazione "Redditi 2023-SC", con le relative istruzioni, che le società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2023 ai fini delle imposte sui redditi. Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione "Redditi 2023 - SC", del relativo "Modello di dichiarazione "Redditi 2023-SC" e delle relative "Istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali"»;

nonché di ogni altro atto presupposto, conseguente o comunque connesso, ancorché non conosciuto dalla ricorrente.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti tutti gli atti della causa;

Visti gli atti di costituzione in giudizio di Agenzia delle entrate e di Presidenza del Consiglio dei ministri e di Ministero dell'economia e delle finanze;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 21 novembre 2023 il consigliere Achille Sinatra e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

1. Con ricorso notificato il 21 aprile 2023 e depositato il successivo giorno 27, la società in epigrafe, attiva nel settore petrolifero, ha impugnato, chiedendone l'annullamento previa sospensione cautelare, la circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 emessa dall'Agenzia delle entrate e l'atto del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante «Approvazione del modello di dichiarazione "Redditi 2023-SC", nella parte in cui già prevede l'indicazione in dichiarazione di alcuni elementi del contributo di solidarietà previsto dall'art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023)».

2. L'art. 1, commi 115-119, della legge n. 197 del 2022 ha introdotto, nell'ordinamento italiano, un contributo «a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea».

La finalità della disposizione, come emerge dalla relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023-2025, è quella di introdurre, «per l'anno 2023, una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del regolamento (UE) 2022/1854, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia, un contributo di solidarietà temporaneo», a sua volta finalizzato all'adozione di misure uniformi, da parte degli stati membri, volte a contrastare l'inflazione generale nella zona euro e il rallentamento della crescita economica dell'Unione europea dovuta (anche) all'aumento netto dei prezzi dell'energia».

La *ratio* sottesa alla previsione in esame è dunque quella di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico sulle imprese e i consumatori gli effetti, andando a colpire quegli operatori economici che, proprio in ragione di tale aumento, si presume abbiano generato maggiori entrate e profitti.

3. Il regolamento UE 2022/1854 individuava le misure da adottarsi dagli stati membri nelle seguenti:

a) la riduzione del consumo di energia elettrica;

b) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia elettrica, da energia eolica, energia solare (termica e fotovoltaica), energia geotermica, energia idroelettrica senza serbatoio, combustibili da biomassa (combustibili solidi o gassosi da biomassa) escluso il biometano, rifiuti, energia nucleare, lignite, prodotti del petrolio greggio, torba;



c) un contributo di solidarietà temporaneo sugli utili generati esclusivamente dalle imprese che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, da intendersi le «imprese o stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75% del loro fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio».

4. Il legislatore italiano aveva già introdotto, prima dell'adozione del regolamento comunitario, un «contributo straordinario contro il caro bollette» a mezzo dell'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. «decreto Ucraina»), convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 517, e modificato dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. «decreto Aiuti»), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91 e con il comma 30 del medesimo decreto-legge n. 197/2022 (e sempre in attuazione del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio) a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 30 giugno 2023, un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dalla produzione dell'energia elettrica, attraverso un meccanismo di compensazione a una via, in riferimento all'energia elettrica immessa in rete da: b) impianti alimentati da fonti non rinnovabili di cui all'art. 7, comma 1, del regolamento (UE) 2022/1854.

Inoltre, con il medesimo art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, è stato imposto a tutti gli operatori del comparto energetico (ivi inclusa la società ricorrente) un contributo solidaristico straordinario non deducibile (aliquota del 25%, pagamento dell'acconto al 30 giugno 2022 e 30 novembre 2022), calcolato sull'incremento del saldo tra le operazioni attive soggette a IVA e quelle passive soggette a IVA prendendo a riferimento il periodo 1° ottobre 2021-30 aprile 2022 rispetto al periodo 1° ottobre 2020-31 marzo 2021.

5. La ricorrente evidenzia che il su citato regolamento comunitario ha assoggettato al contributo le imprese o stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75 % del loro fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria; ma che essa trae il proprio fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria per una percentuale inferiore al 75%, e, dunque, non ricadrebbe nell'ambito di applicazione soggettivo del regolamento, in quanto attiva - nei settori della commercializzazione e distribuzione di prodotti petroliferi che non figurerebbero tra quelli soggetti al regolamento.

6. Gli atti impugnati con il ricorso in esame prevedono quanto segue.

6.1. La circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 evidenzia, in primo luogo, quali siano i soggetti passivi del contributo, individuati ne «i soggetti passivi IRES di cui all'art. 73, comma 111, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi», specificati, in via esemplificativa, mediante i c.d. codici ATECO, e indicati nei «soggetti che esercitano nel territorio dello Stato una o più delle seguenti attività:

produzione di energia elettrica, produzione di gas metano, estrazione di gas naturale, per la successiva vendita;
rivendita di energia elettrica, gas metano, gas naturale;

produzione, distribuzione, commercio di prodotti petroliferi;

importazione a titolo definitivo, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano, prodotti petroliferi;

introduzione nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano o prodotti petroliferi provenienti da altri Stati dell'Unione europea.».

6.2. Di seguito, la circolare descrive base imponibile e ammontare del contributo, affermando che «In aderenza con le finalità poste dal regolamento UE di assoggettare al contributo in argomento gli utili eccedenti quelli ordinari, la norma prevede che il contributo di solidarietà si applichi “sull’ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell’imposta sul reddito delle società relativo al periodo d’imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell’imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi d’imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022”. Rileva pertanto, ai fini del calcolo della base imponibile, l’ammontare di reddito determinato in base alle previsioni del titolo II, capi II e IV, del TUIR, conseguito nei cinque periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023, senza considerare, per ognuno dei periodi d’imposta interessati, l’eventuale riduzione dovuta al riporto delle perdite riferite alle annualità pregresse, nonché la deduzione conseguita per effetto della c.d. agevolazione ACE19. Occorre, pertanto, fare riferimento all’importo indicato al rigo RF63 del modello di dichiarazione dei redditi Società di capitali, enti commerciali ed equiparati «Redditi SC», che costituisce il reddito imponibile ai fini del contributo in commento, fatto salvo quanto si dirà nel prosieguo in relazione alle società aderenti a un regime di trasparenza fiscale.»

6.3. Di seguito, poi, la circolare illustra «Versamento del contributo e relazione con altre imposte», nonché, sotto vari aspetti, le «Modifiche al contributo straordinario di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022».



6.4. Da parte sua, la Risoluzione del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante "Approvazione del modello di dichiarazione "Redditi 2023-SC", oltre a ripercorrere la norma primaria e la circolare su descritte, istituisce il codice tributo relativo al versamento del medesimo da parte dei soggetti passivi.

Per quanto qui rileva, dunque, tale atto recita:

«Con la circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 sono stati forniti, tra l'altro, i chiarimenti relativi all'istituzione del contributo di solidarietà temporaneo in argomento e alle modalità e termini per il versamento, rinviando ad una successiva risoluzione l'istituzione dei relativi codici tributo.

Tanto premesso, per consentire il versamento, tramite modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, del contributo in oggetto e degli eventuali interessi e sanzioni dovuti in caso di ravvedimento, si istituiscono i seguenti codici tributo:

«2716» denominato «Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197»;

«1946» denominato «contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - interessi - art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197»;

«8946» denominato contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - sanzione - art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197».

7. Il ricorso è affidato ai seguenti motivi.

1) Violazione e falsa applicazione degli articoli 2 n. 17, 14, 15, 16, 17 e 18 del regolamento del Consiglio (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022 nonché dei relativi considerando n. 50, 51, 53, 54 e 63. Violazione e falsa applicazione dell'art. 288 TFUE. Violazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza.

I provvedimenti dell'Agenzia delle entrate impugnati sarebbero illegittimi, in primo luogo, in quanto danno attuazione ad una norma - l'art. 1, commi 115 e seguenti della legge di Bilancio che si porrebbe in contrasto con la disciplina del medesimo contributo stabilita dal regolamento comunitario su citato.

Il contrasto sussisterebbe sia rispetto all'ambito di applicazione soggettivo che rispetto alla base imponibile.

Contrasto rispetto all'ambito di applicazione soggettivo.

Il regolamento prevede che il contributo si applichi ad «imprese e stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione».

Tali «imprese e stabili organizzazioni» sono, a loro volta definite (*cf.* art. 1 punto 17) come le «imprese o stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75% del loro fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio».

Nel novero di tali attività non rientrerebbero l'attività di distribuzione e commercio di prodotti petroliferi così come quella di importazione per la successiva rivendita. Tale esclusione risponderebbe, sotto il profilo economico, alla ragione per cui per le attività di estrazione, raffinazione e produzione l'aumento congiunturale delle quotazioni del prodotto si tradurrebbe automaticamente (attività estrattive), o comunque facilmente (raffinazione e produzione) in una lievitazione dei profitti a costi sostanzialmente invariati, invece per le imprese di distribuzione, commercio e importazione di prodotti petroliferi il rincaro congiunturale dell'energia determinerebbe sì un aumento dei ricavi, ma a fronte di un aumento dei costi.

Contrasto rispetto alla base imponibile e tasso applicabile.

Anche le disposizioni che riguardano la base imponibile contrasterebbero con la disciplina dettata dal regolamento comunitario, in quanto l'art. 1 comma 116 della legge di Bilancio 2023 prevede che il contributo di solidarietà è «determinato applicando un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022».

Invece, il regolamento prevedrebbe che il contributo di solidarietà si possa applicare «esclusivamente agli utili eccedenti (*cf.* art. 18), che sono a loro volta definiti come gli utili che «eccedono un aumento del 20% degli utili imponibili medi generati nei quattro esercizi fiscali precedenti»: dunque, il contributo di solidarietà finirebbe per intercettare nella base imponibile importi che il legislatore comunitario non considererebbe come «extraprofitti».

Tanto comporterebbe la necessaria disapplicazione, da parte di questo TAR, delle norme contrastanti con la prevalente disciplina comunitaria.



2) Violazione e falsa applicazione degli articoli 2 n. 17, 14, 15, 16, 17 e 18 del regolamento del Consiglio (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022 nonché dei relativi considerando n. 50, 51, 53, 54 e 63. Violazione e falsa applicazione dell'art. 288 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea sotto diverso profilo.

Il nuovo contributo si calcola su una «quota del reddito (...) relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023», e dunque, con l'introduzione del nuovo contributo, il legislatore nazionale colpirebbe gli extraprofitti prodotti nel 2022: vale a dire la medesima ricchezza già colpita dal precedente contributo straordinario, il quale aveva anche il medesimo ambito di applicazione soggettivo del nuovo.

3) Violazione e falsa applicazione degli articoli 2 n. 17, 14 e 15 nonché del considerando n. 63 del regolamento del Consiglio (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022. Violazione e falsa applicazione dell'art. 288 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e del principio di disapplicazione della normativa interna anticomunitaria.

L'omessa disapplicazione della disciplina statale contrastante con la normativa europea, per i profili evidenziati nei due motivi di ricorso che precedono, costituirebbe elemento che inficerebbe anche in via autonoma la legittimità dei provvedimenti dell'Agenzia delle entrate impugnati.

Infatti (Adunanza plenaria n. 18/2021), l'Agenzia delle entrate aveva l'obbligo, nei propri provvedimenti, di disapplicare le norme interne contrastanti con il comunitario su citato.

In subordine alla richiesta disapplicazione delle norme interne poste a base degli atti impugnati, inoltre, la ricorrente svolge i seguenti motivi di gravame.

4) Illegittimità dei provvedimenti impugnati per illegittimità derivata dal contrasto con la Costituzione.

4.2.1 Violazione e falsa applicazione dell'art. 117 della Costituzione e, in via mediata, dell'art. 1 del Primo protocollo convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali nonché degli articoli 42 e 53 (sotto ulteriore profilo) della Costituzione.

Il contributo di solidarietà si porrebbe in violazione dell'art. 117 della Costituzione che impone di esercitare la potestà legislativa nel rispetto degli obblighi internazionali e, dunque, della Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali del 4 novembre 1950 (di seguito, solo «CEDU» o «Convenzione») e suoi protocolli addizionali, con particolare riferimento all'art. 1 del primo protocollo addizionale, in quanto avrebbe un sostanziale effetto espropriativo che si concreterebbe nella limitazione della tutela proprietaria nel godimento dei beni della società, e non ricadrebbe nelle eccezioni previste dalla seconda parte della medesima norma, ossia la disciplina dell'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o l'assicurazione del pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.

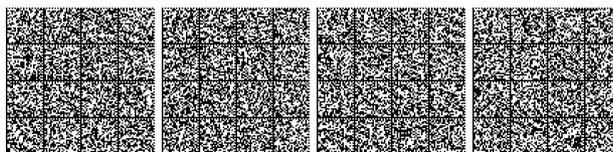
Non ricorrerebbe in particolare quest'ultima ipotesi, in quanto la norma non può avere, per la giurisprudenza della CEDU, natura confiscatoria, ipotesi che si verifica qualora la norma comporti un onere «eccessivo e individuale da parte del ricorrente» (nel caso di specie circa 100 milioni di euro, che si sommerebbero ad altrettanti versati per il contributo di solidarietà del 2022, con una asserita aliquota del 104% complessivo), riguardi «solo un determinato gruppo di soggetti» (le imprese petrolifere) e debba considerarsi «retroattiva» nell'accezione intesa dalla stessa Corte europea dei diritti dell'uomo, che si riferisce alla prevedibilità degli effetti, qui assente, specie in considerazione della già avvenuta imposizione relativa all'anno 2022.

4.2.2 Sulla violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione l'art. 1 commi 115 e 116 della legge di Bilancio 2023 si porrebbe poi in violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Premessa la natura tributaria del contributo di solidarietà ivi previsto, la ricorrente ricorda che con la sentenza n. 10/2015 sulla c.d. *Robin Hood tax* introdotta dall'art. 81 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di quell'imposta sui redditi, come maggiorazione IRES, gravante su operatori del settore energetico con carattere permanente: in quella circostanza era stato riconosciuto che la congiuntura economica (caratterizzata da un eccezionale rialzo dei prezzi dei prodotti energetici verificatasi nel 2008, insostenibile per gli utenti e idonea a incrementare sensibilmente, al contempo, i margini di profitto degli operatori dei settori interessati) poteva costituire «elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisce gli eventuali sovra-profitti congiunturali».

Tuttavia, «affinché il sacrificio recato a principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice».

In quella circostanza la Corte aveva rilevato che la c.d. *Robin Hood tax* da una parte mancava di una delimitazione temporale e, dall'altra, non colpiva i soli extraprofitti ma l'intero reddito d'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consentisse «di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito



suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura», con conseguente illegittimità della stessa.

Le medesime caratteristiche avrebbe adesso il contributo di solidarietà introdotto con l'art. 1, commi 115 e seguenti della legge n. 197/2022.

In tesi, il contrasto con gli evocati parametri costituzionali si avrebbe sotto distinti profili:

il legislatore ha assoggettato all'imposta soggetti del settore energetico che subiscono le politiche di prezzo operate «a monte» della filiera industriale, senza essere in grado di determinarle;

ha assoggettato ad imposta gli utili eccedenti il 10% e non il 20%, ossia utili che in parte non sarebbero espressione di un «extraprofitto»;

ha previsto, ai sensi del comma 118 l'indeducibilità del contributo di solidarietà dalle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, in asserita violazione del principio secondo il quale - una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del «reddito complessivo netto» - non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente" (Corte costituzionale n. 262/2020):

ha imposto un doppio prelievo straordinario rispetto alla medesima ricchezza prodotta nel 2022.

4.2.3. Sulla violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione sotto altro profilo. Sull'indeducibilità del contributo previsto dall'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 dalla base imponibile del contributo di solidarietà previsto dalla legge di bilancio 2023. Sussisterebbe, inoltre una doppia imposizione della medesima ricchezza.

Infatti, il comma 116 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2023 prevede che il contributo di solidarietà grava «sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022».

L'art. 37, comma 7 del decreto-legge n. 21/2022 prevede che il previgente contributo «non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

Pertanto, il contributo per l'anno 2022 sarebbe ricompreso nella base imponibile del nuovo contributo di solidarietà.

Tanto comporterebbe la violazione:

dell'art. 53 della Costituzione - con riferimento al principio di capacità contributiva - nella parte in cui viene ad essere assoggettato al contributo di solidarietà un incremento di reddito lordo, in quanto inclusivo di taluni costi pur pacificamente sostenuti dal contribuente nell'esercizio della propria attività imponibile;

dell'art. 3 della Costituzione (congiuntamente all'art. 53 della Costituzione) - relativamente al principio di uguaglianza e di ragionevolezza - per essere tale previsione normativa incoerente rispetto alla struttura stessa del presupposto del nuovo contributo di solidarietà, rinvenibile nell'assoggettamento ad imposizione dell'incremento di reddito ai fini dell'IRES.

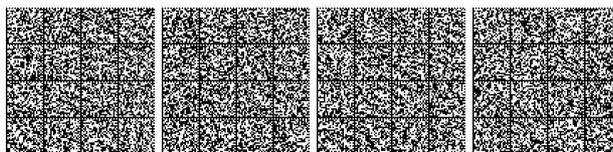
8. L'Agenzia delle entrate si è costituita in giudizio eccependo, con memoria, quanto segue.

8.1. Sussisterebbe, innanzitutto, difetto assoluto di giurisdizione (così come l'Agenzia aveva eccepito anche a proposito dell'impugnazione degli atti relativi al contributo di solidarietà di pertinenza dell'anno d'imposta 2022, istituito con l'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022), in quanto il ricorso verrebbe su atti dell'Agenzia delle entrate «meramente interni quali le circolari o di solo dettaglio per la mera esecuzione di norme tributarie (o di norme istitutive di prestazioni patrimoniali affidate all'esazione dell'ente) come l'attribuzione del codice tributo o del modello di dichiarazione dei redditi, pacificamente ritenuti non giustiziabili (Cass. Sez. Un. sentenza 2 novembre 2007, n. 23031, anche C.d.S. 27 aprile 2022, n. 3273)»; sicché la controversia avrebbe, in realtà, contenuto e fine di mero accertamento, tendendo, in definitiva, ad ottenere una «tutela anticipatoria» rispetto al rapporto controverso che dovrà instaurarsi, e che dovrebbe avere gli atti applicativi, rientranti nella giurisdizione del giudice tributario: e ciò mediante la caducazione (previo giudizio di incostituzionalità o di incompatibilità con il diritto dell'Unione europea) della stessa norma di rango primario istitutiva del tributo.

8.2. In subordine, il giudice amministrativo sarebbe comunque sfornito di giurisdizione, sussistendo la giurisdizione del giudice tributario.

Non si ravviserebbero, infatti, posizioni di interesse, legittimo, ma le posizioni giuridiche soggettive in discussione avrebbero la consistenza di diritti soggettivi direttamente garantiti dagli articoli 3, 23, 41, 53 della Costituzione.

8.3. In ulteriore subordine, dovrebbe essere ravvisata, in capo alle società, la carenza di interesse a ricorrere.



Ciò sia quanto alla impugnata circolare interpretativa, come affermato anche dalla sentenza n. 3273 del 2022 del Consiglio di Stato (oltre che nelle numerose decisioni di questo Tribunale amministrativo regionale che avevano pronunciato il difetto assoluto di giurisdizione nei confronti degli atti interpretativi dell'art. 37 del decreto-legge 21/2022: ciò, in quanto un eventuale accoglimento del ricorso non arrecherebbe - alla luce del principio sancito dall'art. 100 c.p.c., applicabile nel processo amministrativo per effetto del generale richiamo operato dall'art. 39 del c.p.a. - alcun effettivo e concreto vantaggio alla parte ricorrente.

9. Nel merito, l'Agenzia delle entrate affida le proprie difese, principalmente, agli argomenti di seguito compendiate.

9.1. Non vi sarebbe, innanzitutto, la *ex adverso* dedotta incompatibilità con il regolamento UE n. 1854/2022, atteso che esso dispone che «Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà»: questa testuale opzione, lasciata agli Stati membri, tra puntuale applicazione delle misure regolamentari o - invece - adozione di «misure equivalenti» consentirebbe «anche l'allargamento del novero dei soggetti passivi del “contributo” in questione».

9.2. - Quanto, invece, alla asserita indeducibilità dal reddito imponibile dell'anno di competenza del contributo oggetto degli atti gravati, l'Agenzia delle entrate sostiene che le censure proposte, sotto vari aspetti, in relazione a tale profilo, mancherebbero di confrontarsi con la possibilità di dare applicazione, nel coordinare i due «contributi», all'art. 99 del TUIR, il quale, al comma 1, pone in via generale il principio per cui «Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento».

Peraltro, quanto alle denunciate illegittimità costituzionale ed incompatibilità comunitaria del comma 118 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022, nella parte in cui viene prevista l'indeducibilità, ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, del «contributo di solidarietà», l'Agenzia oppone che lo stesso regolamento comunitario di riferimento, al «Considerando 55», prevede che «Gli Stati membri dovrebbero adottare le misure necessarie per garantire la piena applicazione del contributo di solidarietà di cui al presente regolamento e dovrebbero ... prevedere la deducibilità o non deducibilità del contributo di solidarietà ...».

9.3. - L'Avvocatura erariale critica, inoltre, la tesi per cui il «contributo di solidarietà» del 2023 graverebbe «genericamente» sugli utili dell'anno 2022.

La base imponibile sarebbe invece più ristretta, siccome costituita dalla variazione in aumento di detti utili rispetto agli utili medi rilevati nei quattro esercizi precedenti, ove peraltro tale variazione sia superiore al 10%.

Insomma, secondo l'Agenzia, «essendo gli incentivi verosimilmente goduti anche negli anni antecedenti a quello di pertinenza del “contributo”, la variazione sottoposta a prelievo non potrà ricomprendere anche questi ultimi, ma finirà per gravare su utili diversi ed eccedenti rispetto agli incentivi stessi, coerentemente con la finalità perseguita dal legislatore nazionale.»

10. - La società ricorrente, con le memorie conclusionali, ha ribattuto alle eccezioni formulate dall'Avvocatura dello Stato.

10.1. - Essa ha evidenziato, innanzitutto, che, a seguito della riforma in appello delle sentenze di questo Tribunale amministrativo regionale che avevano dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione sulla circolare e sugli ulteriori atti applicativi emessi dall'Agenzia delle entrate in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge 21/2022 (c.d. contributo di solidarietà del 2022), le decisioni del Consiglio di Stato che avevano dichiarato la sussistenza della giurisdizione del giudice amministrativo erano state impuginate dalla stessa Agenzia davanti alle Sezioni unite della Corte di cassazione mediante regolamento di giurisdizione; e che la Suprema Corte, con la sentenza n. 29035/2023, ha statuito la sussistenza della giurisdizione del giudice amministrativo.

La vicenda, sul punto, sarebbe sovrapponibile a quella che vede l'impugnazione davanti a questo Tribunale amministrativo regionale degli atti dell'Agenzia delle entrate relativi al c.d. contributo di solidarietà 2023.

E, pertanto, andrebbero anche qui applicate le affermazioni della S.C., per cui quella in esame sarebbe «un'azione di annullamento esercitabile “in prevenzione” ed alternativamente alla disapplicazione da parte del giudice tributario, secondo uno schema che risulta ben chiaro in tali disposizioni legislative processuali», ossia l'art. 7, commi 1 e 4, c.p.a., nonché l'art. 7, comma 5, decreto legislativo n. 546/1992, per cui «Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente».

10.2 - Nel merito, la parte ricorrente ha obiettato quanto segue.

10.2.1. - Innanzitutto, il più volte citato regolamento UE non lascerebbe residuare, per gli Stati membri, uno spazio di operatività tanto vasto quanto la difesa erariale vorrebbe ritenere, in quanto esso, all'art. 14, dispone che «2. Gli Stati



membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà»; mentre al considerando n. 63, i presupposti per ritenere una «misura equivalente» sono individuati come segue: «Gli Stati membri dovrebbero applicare il contributo di solidarietà stabilito dal presente regolamento nei rispettivi territori, a meno che non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. L'obiettivo della misura nazionale dovrebbe essere considerato simile all'obiettivo generale del contributo di solidarietà istituito dal presente regolamento quando consiste nel contribuire all'accessibilità economica dell'energia. Una misura nazionale dovrebbe considerarsi soggetta a norme analoghe a quelle che si applicano al contributo di solidarietà qualora riguardi attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, definisca una base, preveda un tasso e garantisca che i proventi della misura nazionale siano usati per finalità che sono simili a quelle del contributo di solidarietà».

Pertanto, secondo le ricorrenti, una misura nazionale per essere equivalente dovrebbe avere obiettivi simili a quelli del contributo europeo (supportare i consumatori nell'accesso all'energia in un contesto di aumento dei prezzi); gravare sulle medesime attività oggetto del contributo europeo; essere destinata a finanziare i medesimi obiettivi previsti dal contributo europeo.

10.2.2. - In punto di deducibilità del contributo, sarebbe poi inconferente il richiamo della difesa erariale all'art. 99 del TUIR, in quanto l'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022, al comma 7, prevede che il contributo ivi previsto «non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

Esso, tuttavia, costituirebbe «un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità», così come affermato, a proposito di altro tributo straordinario, da Corte costituzionale n. 262/2020, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'indeducibilità dell'IMU dall'IRES.

10.2.3. - Per il resto, la ricorrente ha ribadito le argomentazioni poste a base dei motivi di ricorso.

10.2.4. - La ricorrente ha quindi concluso chiedendo che questo Tribunale amministrativo regionale voglia disporre - la sospensione, in sede cautelare, dei provvedimenti impugnati, con conseguente sospensione dell'obbligo di pagamento, in capo alla ricorrente, del contributo di solidarietà; - l'accoglimento del ricorso, previa eventuale rimessione della questione di legittimità costituzionale davanti alla Corte costituzionale in relazione all'art. 1 commi 115, 116, 118 e 120 della legge di Bilancio 2023 per le ragioni indicate in narrativa, e, per l'effetto, l'annullamento degli atti impugnati." Il ricorso è stato posto in decisione alla pubblica udienza del 21 novembre 2023.

11. - Il Collegio, ritenendola rilevante e non manifestamente infondata, intende sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022, con riferimento agli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione, nei sensi che si chiariranno nel prosieguo della presente motivazione. Alla disamina della rilevanza della questione deve necessariamente essere premesso quanto segue.

11.1. - Il giudizio in esame involge - e di ciò il Collegio è consapevole - sia potenziali questioni di legittimità costituzionale (che per larga parte costituiscono, esse stesse, motivi di impugnazione degli atti oggetto di ricorso), sia potenziali questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate, in astratto idonee a fondare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato.

Tali questioni nel presente giudizio concorrono più volte tra di loro, come fatto palese dai motivi di ricorso svolti in via principale (volti, per vero, a sollecitare la disapplicazione delle norme interne ritenute contrastanti con il diritto dell'Unione, sia a evidenziarne la pretesa illegittimità per mancata disapplicazione da parte dell'Agenzia delle entrate) che in via subordinata.

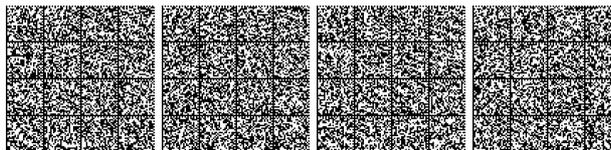
Questo Tribunale amministrativo regionale ritiene di dovere innanzitutto sollevare le ritenute questioni di costituzionalità, dando così precedenza al sindacato accentrato della Corte costituzionale.

Ciò, innanzitutto, sulla scorta dell'osservazione per cui un eventuale rinvio della medesima questione alla Corte di giustizia dell'UE sarebbe inutile, qualora la Corte costituzionale dovesse accogliere la questione di costituzionalità delle norme censurate.

In quest'ultima ipotesi, inoltre, la caducazione *erga omnes* delle norme (eventualmente) ritenute incostituzionali avrebbe portata ben più incisiva della disapplicazione singolare invocata dalla ricorrente nei motivi di ricorso svolti in via principale, di guisa che la prima costituisce dovere primario del tribunale rispetto alla seconda.

11.2. - La giurisprudenza costituzionale più recente in materia c.d. doppia pregiudizialità conforta tale decisione del Collegio.

Infatti, proprio in una pronuncia (sentenza n. 269 del 14 dicembre 2017) che derivava da un giudizio *a quo* in materia tributaria (in quella circostanza erano state sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Roma le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10, commi 7-ter e 7-quater, della legge 10 ottobre 1990, n. 287, Norme



per la tutela della concorrenza e del mercato, proprio in riferimento agli articoli 3 e 53, primo e secondo comma, della Costituzione) la Corte costituzionale ha premesso che «può darsi il caso che la violazione di un diritto della persona infranga, ad un tempo, sia le garanzie presidiate dalla Costituzione italiana, sia quelle codificate dalla Carta dei diritti dell'Unione, come è accaduto da ultimo in riferimento al principio di legalità dei reati e delle pene (Corte di giustizia dell'Unione europea, grande sezione, sentenza 5 dicembre 2017, nella causa C- 42/17, M.A.S, M.B.)».

In quella circostanza, la Corte costituzionale ha dunque osservato che «le violazioni dei diritti della persona postulano la necessità di un intervento *erga omnes* di questa Corte, anche in virtù del principio che situa il sindacato accentrato di costituzionalità delle leggi a fondamento dell'architettura costituzionale (art. 134 della Costituzione). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (*ex* articoli 11 e 117 della Costituzione), secondo l'ordine di volta in volta appropriato, anche al fine di assicurare che i diritti garantiti dalla citata Carta dei diritti siano interpretati in armonia con le tradizioni costituzionali, pure richiamate dall'art. 6 del Trattato sull'Unione europea e dall'art. 52, comma 4, della CDFUE come fonti rilevanti in tale ambito.»

Peraltro, come pure osservato dal giudice delle leggi, «la stessa Corte di giustizia ha a sua volta affermato che il diritto dell'Unione «non osta» al carattere prioritario del giudizio di costituzionalità di competenza delle Corti costituzionali nazionali, purché i giudici ordinari restino liberi di sottoporre alla Corte di giustizia, «in qualunque fase del procedimento ritengano appropriata e finanche al termine del procedimento incidentale di controllo generale delle leggi, qualsiasi questione pregiudiziale a loro giudizio necessaria»; di «adottare qualsiasi misura necessaria per garantire la tutela giurisdizionale provvisoria dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione»; di disapplicare, al termine del giudizio incidentale di legittimità costituzionale, la disposizione legislativa nazionale in questione che abbia superato il vaglio di costituzionalità, ove, per altri profili, la ritengano contraria al diritto dell'Unione (tra le altre, Corte di giustizia dell'Unione europea, quinta sezione, sentenza 11 settembre 2014, nella causa C-112/13 A contro B e altri; Corte di giustizia dell'Unione europea, grande sezione, sentenza 22 giugno 2010, nelle cause C-188/10, Melki e C-189/10, Abdeli).»

E, pertanto, «In linea con questi orientamenti, questa Corte ritiene che, laddove una legge sia oggetto di dubbi di illegittimità tanto in riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione italiana, quanto in relazione a quelli garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea in ambito di rilevanza comunitaria, debba essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, fatto salvo il ricorso, al rinvio pregiudiziale per le questioni di interpretazione o di invalidità del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 267 del TFUE.»

11.3. - Ne segue, in definitiva, che la rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale che qui il Collegio intende sollevare non è inficiata dalla concorrente presenza di questioni di compatibilità comunitaria, in astratto da sollevare davanti alla Corte di Giustizia dell'UE.

E non lo è neppure dalla richiesta disapplicazione delle norme interne invocata dalla ricorrente.

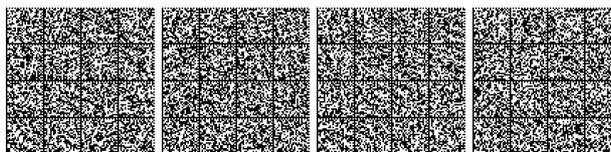
Con la precisazione, che deriva direttamente dalla lettura della su ampiamente richiamata sentenza n. 269/2017, per cui la preventiva questione di legittimità costituzionale non deve riguardare unicamente le norme che, al contempo, possano essere sospettate anche di incompatibilità con il diritto dell'Unione; bensì, come chiaramente indica la centrale affermazione della Corte per cui «le violazioni dei diritti della persona postulano la necessità di un intervento *erga omnes* di questa Corte, anche in virtù del principio che situa il sindacato accentrato di costituzionalità delle leggi a fondamento dell'architettura costituzionale (art. 134 della Costituzione). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (*ex* articoli 11 e 117 della Costituzione), secondo l'ordine di volta in volta appropriato», anche eventuali profili di illegittimità costituzionale non implicanti questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate.

12. - Tanto premesso sul potere-dovere di questo tribunale di sollevare questioni di legittimità costituzionale nel presente giudizio, è adesso possibile scrutinare i requisiti di rilevanza delle questioni che il Collegio intende sollevare.

12.1 - È innanzitutto fin troppo ovvio che, senza l'introduzione nell'ordinamento, ad opera dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022, del contributo di solidarietà in questione, le società ricorrenti non risulterebbero incise dal relativo obbligo tributario, e, soprattutto, l'Agenzia delle entrate non avrebbe dovuto né potuto emanare la circolare e gli altri atti oggetto dell'impugnazione di parte ricorrente davanti a questo TAR.

In particolare, la parte ricorrente, attraverso i vizi di legittimità che ha ritenuto di appuntare sugli atti dell'Agenzia delle entrate oggetto di impugnazione, censura sia la base imponibile, che l'estensione dei soggetti passivi, che, ancora, l'indeducibilità dall'Ires del contributo straordinario in questione.

In altri termini, ciò che l'impugnazione si propone di raggiungere -mediante il richiesto annullamento di circolare ed atti successivi - è l'espunzione dall'ordinamento nazionale della stessa norma che fonda i presupposti imprescindibili dell'imposizione in questione.



Va al riguardo osservato che le sentenze n. 188, n. 224 del 2020 e n. 46 del 2021 della Corte costituzionale affermano che non sussiste il difetto di incidentalità quando la questione investe una disposizione avente forza di legge che il rimettente deve applicare come passaggio obbligato ai fini della risoluzione della controversia oggetto del processo principale.

Tale requisito, sempre secondo la giurisprudenza costituzionale, viene ravvisato nei casi in cui «le doglianze mosse contro provvedimenti o norme secondarie non potrebbero altrimenti essere accolte che a seguito dell'eventuale accoglimento della questione di legittimità proposta nei confronti della disposizione di legge da quei provvedimenti applicata (sentenze n. 151 del 2009, punto 4.4; n. 303 del 2007, punto 6.1; n. 4 del 2000, punto 2.2, del Considerato in diritto)» (sentenza n. 16 del 2017).

Tanto accade, come detto, nel caso di specie.

12.2. - È allora indispensabile scrutinare, in questa sede di esame della rilevanza delle questioni di costituzionalità, la possibilità che - allo stato degli atti e salve eventuali sopravvenienze future - il giudizio in questione pervenga ad una pronuncia di merito, sia essa di accoglimento o di rigetto.

Infatti, la rilevanza della questione di legittimità costituzionale «deve ritenersi sussistente quando la norma della cui legittimità costituzionale il giudice dubiti debba essere applicata nel giudizio *a quo* per decidere il merito della controversia o una questione processuale o pregiudiziale, oppure quando la decisione della Corte costituzionale comunque influisca sul percorso argomentativo che il rimettente deve seguire per rendere la decisione».

È in altri termini indispensabile valutare l'eventuale fondatezza di questioni preliminari o pregiudiziali, prime fra tutte quelle relative alla giurisdizione.

Ciò in quanto «Ai fini dell'ammissibilità di una questione di costituzionalità, sollevata nel corso di un giudizio dinanzi ad un'autorità giurisdizionale, è necessario, fra l'altro, che essa investa una disposizione avente forza di legge di cui il giudice rimettente sia tenuto a fare applicazione, quale passaggio obbligato ai fini della risoluzione della controversia oggetto del processo principale. Nel caso di specie, non è dubbio che l'eventuale accoglimento delle questioni prospettate (...) produrrebbe un concreto effetto nel giudizio *a quo*, soddisfacendo la pretesa dedotta dalle parti private, poiché dovrebbero essere accolte le doglianze mosse contro le norme secondarie censurate (nello stesso senso, sul principio, sentenze nn. 303 e 50 del 2007)» (Corte costituzionale n. 151 del 2009).

E la stessa giurisprudenza costituzionale non pone in dubbio che il giudizio sulla rilevanza della questione passi necessariamente per la valutazione della sussistenza della giurisdizione del giudice *a quo*; la Corte, infatti, non ha esitato (ad esempio, ordinanze n. 458 del 1992 e n. 60 del 1994) a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di costituzionalità in casi in cui essa era stata sollevata dal giudice non fornito di giurisdizione.

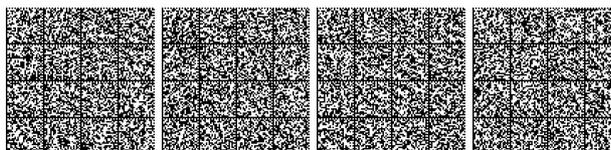
12.3. - Il presente giudizio viene ascritto dalla stessa parte ricorrente alla giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo, davanti al quale le società ricorrenti propongono domanda di annullamento della Circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 emessa dall'Agenzia delle entrate e l'atto del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante "Approvazione del modello di dichiarazione "Redditi 2023-SC", nella parte in cui già prevede l'indicazione in dichiarazione di alcuni elementi del contributo di solidarietà previsto dall'art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

12.3.1. - Anche in questa circostanza, così come era accaduto nella vicenda giudiziaria che - sin qui - ha interessato il contributo di solidarietà di cui all'articolo 37 del decreto-legge 21/2022, le parti non pongono in dubbio la natura tributaria del contributo di solidarietà di cui all'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022.

Per tale ragione, il confronto dialettico tra le parti si è sviluppato (ancora una volta, così come era accaduto in relazione al contributo del 2022), oltre che in ordine all'eccepito difetto assoluto di giurisdizione, anche in relazione all'attribuzione della giurisdizione al giudice amministrativo oppure al giudice tributario.

Peraltro, la natura di imposta sui redditi del contributo di cui all'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022 è stata espressamente messa in dubbio proprio dalla circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023.

A pag. 4 della circolare, infatti, è dato di leggere che «Il Consiglio dell'Unione europea, al riguardo, con il citato regolamento (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022, ha previsto al Capo III una "Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione", consistente, in particolare, nella previsione a livello unionale, per gli anni 2022 e/o 2023, di un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio a carico delle imprese e delle stabili organizzazioni che operano in tali settori (...). Si tratta di una misura redistributiva, congiunta e coordinata - adottata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 122 del Trattato di funzionamento dell'Unione europea (...) deve ritenersi che il contributo straordinario sia una misura temporanea e straordinaria per l'anno 2023 non annoverabile nell'alveo delle imposte sui redditi.»



E in calce, alla nota 6, la circolare medesima testualmente afferma: «Si evidenzia, al riguardo, che le misure adottate dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 122 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea rientrano tra quelle di cui al titolo VIII, Capo 1, del TFUE, riguardanti la politica economica dell'Unione europea, e non tra quelle di cui al titolo VII, Capo 2, concernenti le disposizioni fiscali.»

12.3.2. - Tali affermazioni della circolare gravata potrebbero indurre a ritenere che il contributo in questione, oltre a non essere una imposta sui redditi, non rivesta neppure natura tributaria.

Tuttavia, ai fini del riparto di giurisdizione, il Collegio ritiene di potere concordare con la parte ricorrente circa la qualità di imposta dello stesso.

Per quanto qui interessa, l'art. art. 1, commi da 115 a 119 della legge n. 197 del 2022 prevede quanto segue:

«115. Al fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori, è istituito per l'anno 2023 un contributo di solidarietà temporaneo, determinato ai sensi del comma 116, a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea. Il contributo non è dovuto dai soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché dalle piccole imprese e dalle microimprese che esercitano l'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice ATECO 47.30.00. Il contributo è dovuto se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività indicate nei periodi precedenti.»

«116. Il contributo di solidarietà è determinato applicando un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022; nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa si assume un valore pari a zero. L'ammontare del contributo straordinario, in ogni caso, non può essere superiore a una quota pari al 25 per cento del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.»

Questa disposizione è stata integrata mediante il decreto-legge 18/10/2023, n. 145 «Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili», pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana 18 ottobre 2023, n. 244, il cui art. 6 (Modifiche all'art. 4 del decreto-legge 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 settembre 2023, n. 127) prevede che «1. Ai soli fini della determinazione del contributo di solidarietà temporaneo, per il 2023, di cui ai commi da 115 a 119 dell'art. 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, non concorrono alla determinazione del reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'art. 109, comma 4, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo previgente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 33, lettera q), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nel limite del 30 per cento del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.»

«117. Il contributo di solidarietà dovuto, determinato ai sensi del comma 116, è versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio effettuano il versamento entro il mese successivo a quello di approvazione del bilancio. I soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono effettuare il versamento del contributo entro il 30 giugno 2023.» Peraltro, il termine di versamento è stato differito al 30 ottobre 2023 ad opera dell'art. 4, comma 1, decreto-legge 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 settembre 2023, n. 127.

«118. Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.»

«119. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo di solidarietà, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.»

12.3.3. - Come noto, secondo la giurisprudenza costituzionale, una fattispecie deve ritenersi «di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la



disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese» (ad esempio, fra tante, sentenze n. 269 en. 236 del 2017, sentenza n. 89 del 2018, sentenza n. 167 del 2018).

Anche la giurisprudenza della Corte di cassazione (Cass. civ., Sez. un., 31 ottobre 2022 n. 32121) è concorde nel ritenere che una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino i tre indefettibili requisiti su richiamati.

Inoltre, i caratteri identificativi generali del tributo debbono essere individuati nei seguenti elementi tipizzanti (peraltro dichiaratamente rinvenuti dalla Corte di cassazione nella giurisprudenza costituzionale):

«la matrice legislativa della prestazione imposta, in quanto il tributo nasce direttamente in forza della legge, risultando irrilevante l'autonomia contrattuale (Corte costituzionale, n. 58 del 2015)»;

«la doverosità della prestazione (Corte costituzionale, n. 141 del 2009, n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005), che comporta un'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico (Corte costituzionale, n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995 e n. 26 del 1982)»;

«la circostanza che i soggetti tenuti al pagamento del contributo non possono sottrarsi a tale obbligo e la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti (Corte costituzionale, n. 238 del 2009, punto 7.2.3.2, nonché, in relazione al contributo al SSN, Cassazione civ., Sez. un., n. 123 del 2007, che ne ha affermato la natura tributaria)»;

«il nesso con la spesa pubblica, nel senso che la prestazione è destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore (Corte costituzionale, n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995, n. 26 del 1982, nonché, tra le altre, Cassazione civ., Sez. un., n. 21950 del 2015 e n. 13431 del 2014)».

Nel caso in esame la ricorrenza dei requisiti appena rassegnati è, a parere del Collegio, evidente, in quanto:

il prelievo è disposto da una norma avente forza di legge;

non è dubitabile la definitività della prestazione patrimoniale, della quale non è prevista alcuna forma di restituzione o di ripetibilità, neppure parziale, in favore dei soggetti passivi;

non vi è alcuna controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo;

quest'ultimo - almeno nelle intenzioni dell'impianto normativo, e senza che ciò costituisca giudizio sulle svariate censure proposte dalle imprese ricorrenti sul punto - si propone di colpire ciò che la norma primaria, al comma 115, ritiene essere un indice di capacità contributiva, ossia le attività delle imprese del settore energetico ivi contemplate, se almeno il 75 per cento dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 derivi da tali attività;

lo scopo del prelievo è, secondo il comma 115, quello di «contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori».

In conclusione, si deve rilevare la natura tributaria del contributo in questione, che può essere qualificato come imposta (indiretta), in quanto l'obbligazione non si correla a un atto o a un'attività pubblica, ma trova il proprio presupposto esclusivamente in fatti economici posti in essere dai soggetti passivi.

12.4. - Tanto premesso sulla natura tributaria del contributo in questione, ritiene tuttavia il Collegio di non potere aderire alle eccezioni di difetto assoluto di giurisdizione e - in subordine - di carenza della giurisdizione amministrativa (in favore di quella tributaria) sollevate dall'Agenzia delle entrate in relazione all'impugnazione della circolare e degli altri atti in epigrafe.

12.4.1. - Come ricordato dalla difesa della ricorrente, nella - certamente analoga alla presente - materia dell'impugnazione della circolare e degli altri atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge 21/2022 (contributo di solidarietà per l'anno 2022), questo TAR, con numerose sentenze, aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione in considerazione della assenza di natura regolamentare (ma anche di atto amministrativo generale) della circolare in quella circostanza impugnata, nonché della sua natura meramente ricognitiva - e così anche di quella degli ulteriori atti emessi «a valle» dall'Agenzia delle entrate - della norma primaria istitutiva del tributo.

12.4.2. - A seguito della declaratoria di difetto assoluto di giurisdizione da parte di questo TAR, il Consiglio di Stato, in sede d'appello, ha annullato con rinvio le pronunzie di primo grado, affermando la sussistenza della giurisdizione amministrativa.

Il giudice d'appello ha basato l'annullamento delle sentenze di questo Tribunale amministrativo regionale sulla base della considerazione per cui «... alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della



prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l'attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest'ultima risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. Ne deriva quale ulteriore conseguenza che gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi. (...) non è peraltro determinante stabilire se sul piano sostanziale il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate *ex art. 37, comma 5, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21*, abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale. In base al sopra citato art. 7, comma 1, cod. proc. amm. la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo concerne infatti "provvedimenti" e "atti" delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico, quali pacificamente sono sia i regolamenti che gli atti amministrativi generali, nel cui schema la stessa Agenzia delle entrate riconosce essere inquadrabile il provvedimento di attuazione del contributo straordinario oggetto di impugnazione. (...) Pacifica dunque la natura di atto amministrativo di quest'ultimo, come peraltro anche della circolare e della risoluzione impugnati, altrettanto incontestabile è l'assenza nella fattispecie controversa di atti di imposizione tributaria che possano valere a radicare la giurisdizione degli organi del contenzioso tributario (...)» (tra tante, si veda la sentenza n. 3219 del 29 marzo 2023).

12.4.3. - Va peraltro rilevato che, con sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023, lo stesso Consiglio di Stato, chiamato a scrutinare l'appello contro la sentenza di questa sezione che aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione sull'atto dell'Agenzia delle entrate n. 132395 del 12 luglio 2017 (recante, ai sensi dell'art. 4, comma 6, decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, con legge 21 giugno 2017, n. 96, le «disposizioni di attuazione» del regime fiscale per le locazioni brevi stabilito dall'art. 4, commi 4, 5 e 5-bis, del medesimo decreto-legge n. 50 del 2017), ha affermato che «In termini generali, la circolare è, in sé, mero atto interno dell'Amministrazione privo di rilievo, spessore e valore normativo: la circolare, in altri termini, non è fonte del diritto. (...) Essa, infatti, è priva della capacità di dettare norme vincolanti per tutti i consociati e si rivolge esclusivamente alle articolazioni interne (uffici sotto-ordinati e periferici) dell'Amministrazione, indicando le modalità da seguire nell'espletamento dell'attività istituzionale. (...) Peraltro, anche all'interno dell'apparato amministrativo la circolare non è vincolante e può essere disattesa, senza che ciò determini per ciò solo l'illegittimità dell'atto: la violazione della circolare, al più, può venire in rilievo soltanto quale possibile figura sintomatica dell'eccesso di potere. (...) Per quanto qui di interesse, le circolari interpretative, quale è quella nella specie gravata, recano l'esegesi di una disposizione di legge e, pertanto, afferiscono ad un profilo, appunto l'interpretazione della legge, in cui l'Amministrazione non ha funditus alcuna posizione di privilegio, essendo viceversa soggetta al dato legislativo al pari di ogni altro soggetto: nel nostro ordinamento, infatti, l'unica interpretazione vincolante della legge è quella data dal giudice (nei limiti della specifica materia del contendere portata al suo esame e nei confronti dei soli soggetti coinvolti nella lite - *cf.* art. 2909 c.c.). (...) Nella materia tributaria, infatti, il rapporto giuridico intercorrente fra ente impositore e contribuente è regolato interamente dalla legge; l'Amministrazione non può autonomamente individuare an, quantum, quomodo e quando della prestazione tributaria gravante sul singolo contribuente, dovendo, al contrario, procedere alla mera attuazione del dictum normativo, previa esegesi delle disposizioni rilevanti che, tuttavia, ha un valore del tutto equi-ordinato a quella operata dal contribuente; in caso di contenzioso, grava sul giudice adito l'enucleazione del corretto significato da attribuire alle disposizioni, senza che abbia rilievo decisivo l'orientamento esegetico dell'Amministrazione, ove pure espresso in atti formali (quale appunto una circolare interpretativa). (...) Di per sé, dunque, la circolare interpretativa non può strutturalmente ledere l'amministrato e, conseguentemente, vi è in merito un difetto assoluto di giurisdizione: essa, infatti, non concreta né un atto specifico di esercizio di potestà impositiva, per il quale sussiste la giurisdizione del giudice tributario, né un atto generale di imposizione, rientrante - quale atto regolamentare o, comunque, generale propedeutico all'emanazione dei singoli atti impositivi - nell'ordinaria giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo. (...) Le esposte conclusioni assumono particolare pregnanza nel diritto tributario, connotato dalla riserva di legge (art. 23 Cost.), dall'inderogabilità della disposizione tributaria e, parallelamente, dall'indisponibilità della prestazione tributaria (art. 53 Cost.), dalla normale assenza di discrezionalità amministrativa in capo agli enti impositori.»

Sulla scorta di tali considerazioni, pertanto, in quella controversia, il Consiglio di Stato ha respinto il motivo d'appello relativo al difetto assoluto di giurisdizione pronunziato in primo grado dal TAR.

12.4.4. - Il Collegio ritiene di dovere superare l'incertezza interpretativa presente in giurisprudenza, di cui si è appena dato conto, prendendo atto che le sentenze d'appello relative all'impugnazione della circolare e degli ulteriori atti applicativi inerenti il contributo di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 sono state oggetto di regolamento di giurisdizione da parte dell'Avvocatura dello Stato davanti alle SS.UU. della Corte di cassazione, le quali hanno dichiarato la sussistenza della giurisdizione del giudice amministrativo.

In particolare, in quella circostanza (si veda ad esempio la sentenza n. 29103 del 19 ottobre 2023), in cui pure veniva in considerazione l'impugnazione davanti al giudice amministrativo di un provvedimento direttoriale, di una



circolare interpretativa e di una risoluzione, la Corte ha affermato, quanto alla natura del provvedimento direttoriale (ritenuto meramente attuativo della *voluntas legis* dalle difese dell’Agenzia delle entrate), trattarsi «... di un atto amministrativo generale, come tale impugnabile avanti al GA, in virtù della previsione di cui all’art. 7, commi 1 e 4 cod. proc. amm...», e quanto alla circolare - ritenuta dall’Agenzia ricorrente atto meramente interpretativo-, che essa avesse «contenuto integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale allo stesso è associabile sul piano della sussistenza dell’affermata giurisdizione amministrativa».

Hanno poi soggiunto le SS.UU. che «Poichè l’esercizio del potere discrezionale dell’Agenzia delle entrate, pur attuativo della *voluntas legis* (peraltro secondo il principio costituzionale di legalità dell’azione amministrativa), costituisce il presupposto generale dell’azione impositrice concreta, la situazione soggettiva che ne deriva non può essere che qualificata come interesse legittimo, giacchè altrimenti se ne creerebbe un’assenza di giustiziabilità costituzionalmente non consentita (v. *ultra*). In altri, più semplici e stringenti termini, la sussistenza di un interesse legittimo, che costituisce la situazione giuridica soggettiva tutelanda, deriva dalla stessa ontologia dei provvedimenti impugnati e quindi sussiste in *re ipsa*.»

In definitiva, ciò che le SS.UU. hanno ritenuto ammissibile, ed ascrivibile alla giurisdizione del giudice amministrativo, è «... una forma di tutela preventiva avverso i regolamenti/gli atti amministrativi generali rispetto agli atti impositivi/riscossivi “individuali” che è del tutto legittimata, come già osservato, dall’art. 7, commi 1-4 cod. proc. amm., e, per converso, dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, il quale appunto prevede che “Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all’oggetto dedotto in giudizio, salva l’eventuale impugnazione nella diversa sede competente.”

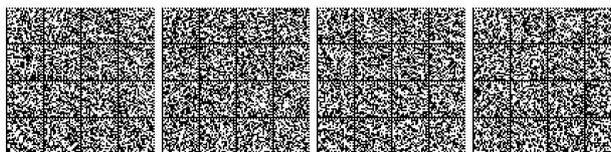
Per tali ragioni la Corte ha ritenuto di dare continuità al principio di diritto, che essa ha espressamente enunziato, per cui «Rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a... l’impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione del decreto-legge n. 124 del 2019, art. 36, comma 3, conv., con modif., dalla legge n. 157 del 2019, sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale della comunicazione mediante la quale gli operatori economici che abbiano cumulato la deduzione fiscale legge n. 388 del 2000, *ex art. 6*, commi 13 e ss., e gli incentivi previsti dai decreti ministeriali del 2011 possono, avvalendosi della speciale facoltà introdotta proprio dal citato art. 36, assoggettare alle imposte dirette l’importo dedotto dalle rispettive basi imponibili. Infatti, tale provvedimento si configura come atto tipicamente amministrativo, generale, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge, non contenente una pretesa tributaria sostanziale e non rientrante nell’elenco riportato nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19” (Sez. U -, ordinanza n. 25479 del 21/09/2021, Rv. 662252 - 01).»

12.4.5. - Sebbene in quella circostanza la Corte regolatrice abbia fatto espresso riferimento, nell’enunciare il principio applicabile, alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo (in quanto il principio era stato espresso in precedenza nell’ambito di controversia in materia di produzione di energia), e nel caso di specie si verta, invece, nella giurisdizione generale di legittimità (si tratta di azione di annullamento in materia non contemplata dall’art. 133 c.p.a.; in particolare, non ricorre l’ipotesi di cui alla lettera «o» del comma 1, essendo qui la produzione di energia solo il presupposto dell’imposizione tributaria disciplinata con le norme denunziate), il Collegio ritiene di aderire - come detto - alla tesi per cui gli atti impugnati sono impugnabili, e lo sono davanti al giudice amministrativo.

A ciò il Collegio è indotto sia dall’evidente analogia tra i due contributi straordinari (quello disciplinato dall’art. 37 del decreto-legge n. 21/2022, i cui atti applicativi sono stati oggetto del regolamento di giurisdizione di cui si è detto, e quello di cui alle norme di cui si fa questione di legittimità costituzionale) che dalla constatazione per cui gli atti impugnati in quel giudizio e nel presente hanno eguale qualificazione giuridica (un provvedimento direttoriale, ed una circolare interpretativa): in quest’ultimo senso è dirimente, in presenza di atti dichiaratamente solo attuativi della norma primaria di riferimento, l’affermazione delle SS.UU. per cui «Non ha rilievo la natura discrezionale ovvero vincolata (meramente attuativa della norma primaria) dell’atto in contesto, non essendo un presupposto necessario a fondare la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo».

12.4.6. - Tali affermazioni sono peraltro in sostanziale consonanza con quanto aveva affermato, in punto di giurisdizione, il Consiglio di Stato in sede di appello proposto dalle originarie ricorrenti avverso le sentenze di questo Tribunale amministrativo regionale declinatorie della giurisdizione nell’impugnazione agli atti emessi in attuazione dell’art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022.

In quella circostanza, infatti (si veda ad esempio la sentenza n. 3219 del 2023), il Consiglio di Stato aveva osservato che «... in conformità all’art. 23 Cost., alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l’attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest’ultima



risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. Ne deriva quale ulteriore conseguenza che gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi.»

Per risolvere la questione di giurisdizione oggetto del presente appello non è peraltro determinante stabilire se sul piano sostanziale il provvedimento del direttore dell' Agenzia delle entrate *ex art. 37*, comma 5, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale. In base al sopra citato art. 7, comma 1, cod. proc. amm. la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo concerne infatti «provvedimenti» e «atti» delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico, quali pacificamente sono sia i regolamenti che gli atti amministrativi generali, nel cui schema la stessa Agenzia delle entrate riconosce essere inquadrabile il provvedimento di attuazione del contributo straordinario oggetto di impugnazione.

13. - Da ultimo, nell'ambito della valutazione della rilevanza delle questioni che il Collegio intende sollevare, al fine di scrutinare il possibile approdo del ricorso ad una decisione di merito va esaminata l'eccezione di inammissibilità per difetto di interesse sollevata dall'Avvocatura erariale.

Per la quale, in sintesi, essendo gli atti impugnati solo ripetitivi della norma istitutiva del tributo, il loro eventuale annullamento non inciderebbe sulla sussistenza, per i designati soggetti passivi, dell'obbligo tributario cui essi sono astretti direttamente dalla norma stessa.

La parte ricorrente, sotto questo profilo, annette invece rilevanza dirimente al fatto che l'atto direttoriale ha istituito i codici tributo, senza i quali, a detta delle società, l'obbligo tributario non potrebbe essere materialmente assolto.

13.1. - Su questo punto osserva il Collegio che il riferimento all'istituzione dei c.d. codice tributo certamente non può avere effetto sull'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo ai soggetti passivi, né, tanto meno, sulla platea di questi ultimi, né, ancora, sulla base imponibile del contributo straordinario: tali elementi - così come tutti quelli costitutivi del tributo -, atti a fondare l'obbligazione tributaria, per definizione non possono che essere posti (ed eventualmente modificati) soltanto dalla legge o da atti aventi forza di legge (art. 23 della Costituzione): e così è anche nel caso dell'art. 1 commi da 115 a 118 della legge n. 197 del 2022.

13.2. - Tuttavia, dall'istituzione del codice tributo deriva un rilevante effetto sostanziale, che refluisce, sul piano processuale, nel radicamento dell'interesse al ricorso in capo ai soggetti d'imposta.

Tale effetto è stato riferito (qui lo si riferisce in estrema sintesi), negli scritti difensivi delle ricorrenti, come possibilità di adempiere all'obbligazione tributaria istituita con norma di rango legislativo.

Tale impostazione merita condivisione.

Se, infatti, in linea generale, non è dubitabile che - ai sensi dell'art. 23 della Costituzione - l'obbligazione tributaria, sotto ciò che viene definito in dottrina il suo «aspetto statico» (presupposto, base imponibile, soggetti passivi), è un'obbligazione legale, nondimeno la sua formazione può derivare anche da atti del contribuente (ad esempio, opzione per uno dei possibili regimi previsti dalla legge per determinati tributi) o dell'Amministrazione finanziaria (c.d. «aspetto dinamico» dell'obbligazione tributaria).

In quest'ultimo caso l'attuazione dell'imposta deriva da atti ulteriori rispetto alla sua istituzione con legge.

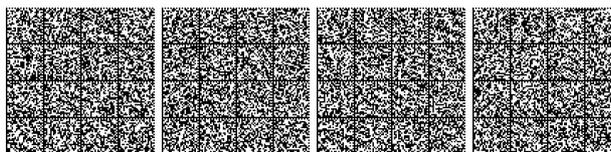
Nel caso in esame, l'istituzione - mediante uno degli atti impugnati nel presente giudizio, ossia la risoluzione direttoriale - del codice tributo attiene indubbiamente a tale momento attuativo, nel senso che rende esigibile (insieme agli altri elementi della fattispecie legale, in primis la scadenza del termine di pagamento) l'obbligazione tributaria.

L'istituzione del codice tributo, infatti, rende possibile l'imputazione corretta del pagamento (qui da effettuarsi tramite versamento diretto tramite i servizi telematici dell' Agenzia delle entrate, come specificato nella impugnata circolare n. 4/2023 e ribadito nella risoluzione gravata) al tributo in questione, e non ad altre e diverse obbligazioni cui il soggetto passivo sia astretto verso l'Erario, in quanto reca gli estremi identificativi dell'imposta pagata: si tratta, in definitiva, di un onere cui l'ente titolare del tributo deve assolvere al fine di rendere possibile al proprio debitore di adempiere correttamente all'obbligazione tributaria.

13.3. - In conclusione, le questioni di legittimità costituzionale che il Collegio intende sollevare sono dotate di rilevanza nel presente giudizio, atteso che gli atti impugnati - dotati di autonoma lesività per quanto su rassegnato- sono stati emessi in diretta derivazione dalle norme qui sospettate di incostituzionalità.

14. - Quanto alla non manifesta infondatezza il Collegio ravvisa, in primo luogo, la contrarietà del contributo di solidarietà introdotto dall'art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197/22 all'art. 117 della Costituzione, con riguardo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, nello specifico, dal regolamento UE 1854/2022, direttamente applicabile.

Deve infatti considerarsi che, con il regolamento indicato, l'Unione europea, dopo aver dato atto che, a causa di situazioni eccezionali (quali la guerra e particolari condizioni meteorologiche), tutti gli Stati membri, sebbene in misura



diversa, sono stati colpiti dall'attuale crisi energetica e che «il netto aumento dei prezzi dell'energia sta contribuendo in modo sostanziale all'inflazione generale nella zona euro e rallenta la crescita economica dell'Unione» (considerando 5), ha ritenuto necessario «uno sforzo coordinato da parte degli Stati membri, in uno spirito di solidarietà, durante la stagione invernale 2022-2023» per attenuare l'impatto dei prezzi elevati dell'energia e garantire che l'attuale crisi non comporti danni duraturi per i consumatori e l'economia (considerando n. 6).

L'unione europea ha infatti spiegato che «È necessaria una risposta unitaria e ben coordinata a livello dell'Unione» poiché «Misure nazionali non coordinate potrebbero incidere sul funzionamento del mercato interno dell'energia, mettendo in pericolo la sicurezza dell'approvvigionamento e determinando ulteriori aumenti dei prezzi negli Stati membri più colpiti dalla crisi.» (considerando 9).

Sulla base di queste premesse, il regolamento ha individuato le misure che gli Stati membri possono adottare, ove non abbiano già adottato misure equivalenti, per far fronte alla situazione emergenziale in maniera armonizzata sull'intero territorio dell'Unione, illustrandole compiutamente già nelle premesse del regolamento.

Tali misure, come visto, consistono: (i) nella riduzione del consumo di energia elettrica (considerando 10 e poi in dettaglio 16 e ss.); (ii) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia rinnovabile (considerando 11 e poi in dettaglio 23 e ss.); (iii) in un contributo di solidarietà eccezionale temporaneo «per le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione» (considerando 12, 13 e 14 e poi in dettaglio 50 e ss), con la precisazione che tali sono le imprese e le organizzazioni che generano almeno il 75% di fatturato nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria (art. 2 «Definizioni», par. 1, n. 17).

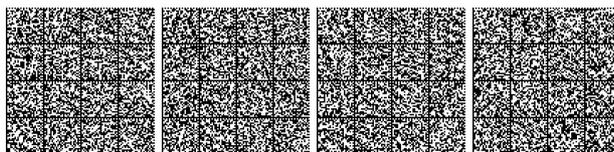
Con particolare riferimento a quest'ultima misura, ora qui di interesse, l'indicazione, a livello europeo, degli specifici destinatari del contributo eccezionale e temporaneo (imprese che svolgono, in sostanza, la parte prevalente dell'attività nei settori della estrazione e della raffinazione) è espressamente spiegata nel regolamento, in più passaggi: «Il contributo di solidarietà è uno strumento adeguato per gestire gli utili eccedenti in caso di circostanze impreviste. Tali utili non corrispondono agli utili ordinari che le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione si sarebbero aspettati o avrebbero potuto prevedere di ottenere in circostanze normali, se non si fossero verificati eventi imprevedibili sui mercati dell'energia» (considerando 14); ciò, si continua a leggere, è evidentemente avvenuto perché «Senza modificare in modo sostanziale la struttura dei costi né aumentare gli investimenti, le imprese e le stabili organizzazioni dell'Unione che generano almeno il 75% di fatturato che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione hanno registrato un'impennata dei profitti dovuta alle circostanze improvvise e imprevedibili della guerra di aggressione della Russia nei confronti dell'Ucraina, alla riduzione dell'offerta di energia e all'aumento della domanda causato da temperature eccezionalmente elevate» (considerando 50); di conseguenza, «Il contributo di solidarietà temporaneo dovrebbe fungere da misura di redistribuzione grazie alla quale le imprese interessate contribuiscono ad attenuare la crisi energetica nel mercato interno proporzionalmente agli utili eccedenti che hanno realizzato in conseguenza delle circostanze impreviste.» (considerando 51).

In altri termini, quindi, dalla piana lettura del regolamento europeo emerge che la specificità dei destinatari (*recitius*, del peculiare atteggiarsi dell'attività imprenditoriale svolta dai medesimi che, a fronte dell'invarianza dei costi, ha loro consentito di aumentare considerevolmente i ricavi in virtù delle circostanze eccezionali verificatesi) integra la ragion d'essere, l'ubi consistam, della misura stessa.

La peculiarità della misura del contributo rivolto al settore dell'estrazione rispetto alle altre misure è ben esplicitata nel regolamento (considerando 45): «Le pratiche commerciali e il quadro normativo nel settore dell'energia elettrica sono nettamente diversi da quelli che vigono per i combustibili fossili. Dato che con l'introduzione del tetto sui ricavi di mercato s'intende riprodurre l'esito del mercato che i produttori potrebbero attendersi se le catene di approvvigionamento mondiali funzionassero normalmente, ossia senza le interruzioni dell'approvvigionamento di gas verificatesi da febbraio 2022, è necessario che la misura destinata ai produttori di energia elettrica si applichi ai ricavi ottenuti dalla generazione di energia elettrica. Il contributo di solidarietà temporaneo dovrebbe invece applicarsi alle imprese e alle stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, dal momento che tale contributo è diretto alla loro redditività, in netto aumento rispetto agli anni scorsi».

La differenza tra le due misure è esplicitata anche nella proposta di regolamento, dove si legge (pp. 4-5): «Al fine di assicurare parità di condizioni, la Commissione propone due strumenti complementari che abbracciano l'intero settore dell'energia:

a) una misura volta a ridurre temporaneamente i ricavi dei produttori di energia elettrica e b) una misura che stabilisce temporaneamente un contributo di solidarietà sugli utili eccedenti nel settore fossile che rientrano nell'ambito



di applicazione del presente regolamento. Riducendo i ricavi dei produttori di energia elettrica, la misura proposta dal regolamento mira a riprodurre l'esito del mercato che i produttori potrebbero attendersi se le catene di approvvigionamento mondiali funzionassero normalmente, ossia in assenza delle interruzioni dell'approvvigionamento di gas verificatesi dopo l'invasione dell'Ucraina nel febbraio 2022. La Commissione propone inoltre un contributo temporaneo di solidarietà che si applica agli utili delle imprese attive nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione, che hanno registrato una forte crescita rispetto agli anni precedenti».

Nonché: «la presente proposta istituisce un contributo temporaneo di solidarietà basato sugli utili imponibili realizzati nell'esercizio fiscale 2022 da società e stabili organizzazioni attive solo nei settori del petrolio, del gas, del carbone e della raffinazione».

A fronte di così chiare ed espresse indicazioni, nel regolamento europeo, sulle motivazioni del contributo di solidarietà e sul suo conseguente ambito soggettivo (Capo III del regolamento specificamente dedicato, appunto, alla «Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione»), tuttavia, con le norme qui in esame il legislatore italiano, come visto, ha posto tale contributo a carico di soggetti anche diversi dai soli testualmente indicati a livello europeo (in quanto, come spiegato, le loro dinamiche di impresa giustificano, nel testo del regolamento, la previsione di uno specifico contributo).

Ritiene il Collegio, sul punto, che la scelta legislativa nazionale così operata sia direttamente violativa dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, senza che sussista la necessità di procedere alla interpretazione del dato normativo europeo: la misura sovranazionale specifica per il settore estrattivo e di raffinazione, invero, non è stata adottata dall'Italia, nonostante le cogenti previsioni del regolamento europeo e la fissazione di un apposito termine (art. 14, paragrafi 1 e 3 del regolamento «1. Gli utili eccedenti generati da imprese e stabili organizzazioni dell'Unione che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione sono soggetti a un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio, a meno che gli Stati membri non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. (...) 3. Gli Stati membri adottano e pubblicano misure che attuano il contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio di cui al paragrafo 1 entro il 31 dicembre 2022.»).

Per contro, per la pretesa attuazione delle norme del regolamento risulta adottata altra diversa misura nazionale di contribuzione di solidarietà, quale misura asseritamente equivalente (pregiudizievole per i ricorrenti e quindi contestata), ricadente in larga parte su un diverso settore, che integra, quindi, una sorta di aliud pro alio la cui immediata percezione non richiede alcuno sforzo esegetico.

Non rileva, infatti, in senso contrario alla illegittimità qui ritenuta, la circostanza che il regolamento preveda la possibilità per gli Stati Membri di adottare misure "equivalenti", poiché, nel disegno normativo europeo, l'equivalenza è testualmente fissata tra misure ricadenti sullo stesso specifico settore della estrazione e della raffinazione, caratterizzato dalle proprie dinamiche di impresa che giustificano la misura, potendo l'equivalenza, semmai, riguardare gli obiettivi della misura stessa, le finalità di utilizzo dei proventi, la base imponibile e l'aliquota del contributo (*cf.*: Considerando 63 secondo cui "Gli Stati membri dovrebbero applicare il contributo di solidarietà stabilito dal presente regolamento nei rispettivi territori, a meno che non abbiano adottato misure nazionali equivalenti. L'obiettivo della misura nazionale dovrebbe essere considerato simile all'obiettivo generale del contributo di solidarietà istituito dal presente regolamento quando consiste nel contribuire all'accessibilità economica dell'energia. Una misura nazionale dovrebbe considerarsi soggetta a norme analoghe a quelle che si applicano al contributo di solidarietà qualora riguardi attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, definisca una base, preveda un tasso e garantisca che i proventi della misura nazionale siano usati per finalità che sono simili a quelle del contributo di solidarietà», nonché art. 14, paragrafo 2: «Gli Stati membri provvedono a che le misure nazionali equivalenti adottate condividano obiettivi simili a quelli del contributo di solidarietà temporaneo di cui al presente regolamento, siano soggette a norme analoghe e generino proventi comparabili o superiori ai proventi stimati del contributo di solidarietà.»)

Ne consegue che la violazione diretta del vincolo derivante dal regolamento europeo di adottare una misura contributiva di solidarietà a carico dello specifico settore della estrazione e della raffinazione, è rilevante nella specie, poiché il Legislatore italiano - in luogo di essa - ha ritenuto di adottare nel periodo indicato, definendola espressamente quale misura equivalente, una misura contributiva invece anche a carico delle imprese quali la ricorrente, appartenenti ad altro settore, che, per contro, non avrebbe avuto ragion d'essere prevista ove non si fosse perpetrata la violazione anzidetta.

15. - La rilevata natura tributaria del contributo di solidarietà in esame importa pure la contrarietà delle previsioni in esame agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Le disposizioni, infatti, appaiono, in primo luogo, in contrasto con i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di ragionevolezza, quest'ultima intesa anche come congruenza delle previsioni adottate con l'obiettivo perseguito dal legislatore.



La disciplina del contributo di solidarietà appare, inoltre, in contrasto con il principio di capacità contributiva, che del principio di uguaglianza costituisce una specificazione, rappresentando il presupposto e, al contempo, il limite del potere impositivo dello Stato e del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche e importando, di conseguenza, l'illegittimità di quelle norme che istituiscono un trattamento differenziato tra situazioni uguali ovvero un trattamento uguale per situazioni differenziate, laddove l'opzione normativa prescelta non sia sorretta da argomenti persuasivi.

In proposito il Collegio richiama quanto affermato dalla Corte costituzionale con riferimento al tributo di cui all'art. 81, commi 16, 17 e 18 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133 (che, per diversi profili richiama il contributo qui in esame), laddove ha affermato che il sacrificio ai principi di eguaglianza e capacità contributiva recato da un tributo speciale e selettivo non dev'essere sproporzionato e non deve degradare in arbitraria discriminazione, in quanto «la sua struttura deve raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice», così che se «il presupposto economico che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione» (Corte costituzionale, sentenza 11 febbraio 2015, n. 10).

15.1. - Rileva, in particolare, il Collegio come le disposizioni di cui ai commi 115 e ss. dell'art. 1 della legge n. 197/2022 presentano diverse criticità con riferimento all'individuazione della base imponibile, la definizione della quale risulta, per più versi, non congruente con la dichiarata finalità di tassare gli incrementi di utili dipendenti dall'aumento dei prezzi dell'energia.

15.1.2. - Come visto, il contributo è calcolato applicando un'aliquota del 50% alla quota del reddito complessivo IRES per il periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi IRES conseguiti nei quattro periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022.

La base di calcolo del contributo di solidarietà per il 2023, alla quale applicare l'aliquota del 50 per cento, è dunque il risultato di un confronto fra il reddito IRES conseguito dal soggetto passivo nel periodo d'imposta antecedente al 1° gennaio 2023 - quindi nel 2022, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare - e la media dei redditi complessivi IRES dei quattro periodi d'imposta precedenti.

Il reddito rilevante ai fini Ires, tuttavia, include, nella base di calcolo, anche voci che nulla a che vedere con gli «extraprofitti» derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

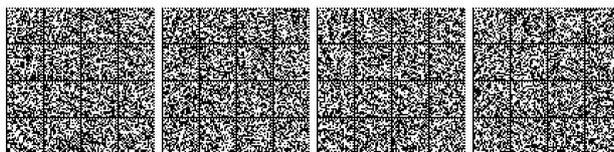
Si tratta in sostanza delle operazioni societarie relative ai fondi rischi, agli oneri o alle plusvalenze/minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni, ovvero, ancora, da eventi collegati all'operatività straordinaria delle imprese, operazioni tutte che individuano un incremento di reddito che non ha alcuna connessione con l'incremento dei prezzi dell'energia.

Sul punto è significativo il fatto che il legislatore, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del d.l. 21/2022, abbia introdotto, a mezzo dell'art. 1, comma 120, lettera c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197, un comma 3-bis al citato art. 37, a norma del quale «Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive, di cui al comma 3, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1».

Nella stessa logica, del resto, pare muoversi, l'art. 6 del decreto-legge 145/2023, convertito con modificazioni, dalla legge n. 191/2023.

15.1.3. - Sempre con riferimento all'individuazione della base imponibile, la disciplina del contributo straordinario appare poi in contrasto con il principio di capacità contributiva laddove non considera che una parte dell'incremento dei profitti realizzati nel 2022 rispetto alla media dei precedenti quattro anni non è dovuta a una maggiore capacità di produrre reddito dell'operatore economico, ma dipende dalla riespansione dei consumi energetici, che, nel corso degli anni 2020 e (in parte) 2021, si è contratta a causa della pandemia da Covid 19, così che una parte di quelli che vengono considerati «extraprofitti», sia pure solo con riferimento ai criteri di calcolo della media rilevante, è semplicemente rappresentata dal ritorno al volume di affari pre Covid.

Si è dato, in tal modo, rilievo a un elemento che, in quanto dipendente da circostanze imprevedibili ed eccezionali, non appare idoneo a fungere da riferimento per individuare e calcolare l'ipotetico «sovraprofitto» realizzato dalle imprese dopo la fine dell'emergenza (per analogia valutazione in ordine alla inidoneità dell'imponibile 2020 a costituire il riferimento per individuare e calcolare una supposta «plus-ricchezza», e cioè l'ipotetico «sovraprofitto» realizzato dalle imprese, in ragione del fatto che gli extraprofitti realizzati nel 2021-2022, rispetto al corrispondente periodo 2020-2021, sono, in gran parte, dovuti al fatto che durante la pandemia le società erano in perdita, così che il differenziale che confluisce nella base imponibile del contributo non rappresenta un «sovraprofitto», ma un mero incremento rispetto alle



perdite realizzate in costanza di pandemia, *cf.*, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del d.l. 21/2022: Corte di giustizia tributaria di primo grado, Roma, Sez. XXVII - ordinanza n. 147 del 27 giugno 2023).

15.1.4. - Altro profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi con riferimento al fatto che il contributo straordinario introdotto dalla legge n. 197 del 2022 colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione.

La legge n. 197 del 2022, infatti, impone il pagamento del contributo con riferimento a redditi riferiti a un periodo, l'anno di imposta precedente al 1° gennaio 2023, i ricavi conseguiti nel corso del quale risultano, sia pure solo in parte, già presi in considerazione per la determinazione del contributo straordinario per l'anno 2022, di cui all'art. 37 del decreto legislativo 21 del 2022.

Quest'ultima norma, infatti, ha previsto che «la base imponibile del contributo solidaristico straordinario 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».

In sostanza, i redditi conseguiti nei mesi di gennaio, febbraio, marzo ed aprile del 2022, già considerati quale presupposto di imposta a fini della determinazione dell'importo del contributo straordinario per il 2022, rientrano, altresì, nella base imponibile per il calcolo del contributo del 2023.

Appare, di conseguenza, evidente come, con riferimento al periodo 1° gennaio 2022 - 30 aprile 2022, gli utili di un medesimo soggetto, sia pure determinati sulla base di un criterio di calcolo parzialmente diverso, sono assoggettati ad entrambi i contributi.

Tanto comporta (con riferimento ai quattro mesi sopra indicati) una duplicazione di imposta, che risulta evidente alla luce della sostanziale sovrapposibilità degli scopi perseguiti dai due prelievi (individuate, rispettivamente, dall'art. 37 del decreto-legge 21/2022 nel «contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico» e dall'art. 1, comma 115, della legge 197/2002, nel «contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori»).

La evidenziata duplicazione, del resto, non trova correttivi in meccanismi di deducibilità del contributo introdotto dall'art. 37 del decreto-legge 21/2022 da quello introdotto dal comma 115 dell'art. 1 della legge 197/2022, così comportando la sottoposizione degli operatori economici incisi dalle due misure, anche in ragione delle aliquote previste per entrambi i tributi, a un prelievo fiscale significativamente alto, la cui concreta incidenza sui redditi di impresa, in disparte la qualificabilità o meno della stessa come misura espropriativa, non appare rispettosa del principio di proporzionalità.

15.1.4.1. - Ulteriore e distinto profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione investe, infine, la disposizione di cui al comma 118, secondo cui «Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

La previsione, importando la sottoposizione a tassazione di una voce di costo che, per l'anno in cui si verifica il versamento, incide sull'utile societario e, di conseguenza, sul reddito d'impresa, si pone in contrasto con il consolidato orientamento della Corte costituzionale secondo cui i costi sostenuti nell'esercizio dell'impresa – se inerenti – devono essere deducibili ai fini del reddito d'impresa (Corte costituzionale, 4 dicembre 2020, n. 262).

16. - In conclusione, il Collegio ritiene rilevante ai fini della decisione della presente controversia e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 115 a 119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), in relazione alla violazione degli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione e, pertanto, sottopone e rimette alla Corte costituzionale la relativa questione di legittimità costituzionale.

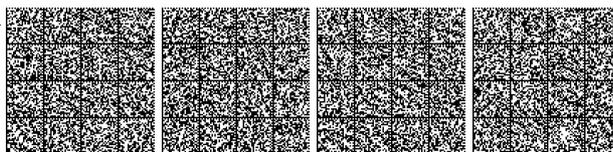
Conseguentemente dispone la sospensione del presente giudizio ai sensi dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87.

P.Q.M.

Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (Sezione Seconda Ter) rimette alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale, illustrata in motivazione, relativa all'art. 1, commi 115-119, della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Dispone la sospensione del presente giudizio, con rinvio al definitivo per ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese di lite.

Ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale.



Demanda alla Segreteria della Sezione tutti gli adempimenti di competenza e, in particolare, la notifica della presente ordinanza alle parti in causa e al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché la sua comunicazione ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del giorno 21 novembre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Salvatore Mezzacapo, Presidente

Achille Sinatra, consigliere,

Estensore Maria Rosaria Oliva, referendario

Il Presidente: MEZZACAPO

L'estensore: SINATRA

24C00084

MARGHERITA CARDONA ALBINI, *redattore*

DELIA CHIARA, *vice redattore*

(WI-GU-2024-GUR-018) Roma, 2024 - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A.



pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca



MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni dell'Istituto sono in vendita al pubblico:

- presso il punto vendita dell'Istituto in piazza G. Verdi, 1 - 00198 Roma ☎ 06-8549866**
- presso le librerie concessionarie riportate nell'elenco consultabile sui siti www.ipzs.it e www.gazzettaufficiale.it**

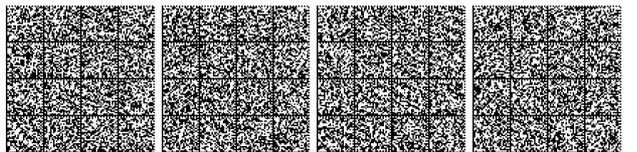
L'Istituto conserva per la vendita le Gazzette degli ultimi 4 anni fino ad esaurimento. Le richieste per corrispondenza potranno essere inviate a:

Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A.
Vendita Gazzetta Ufficiale
Via Salaria, 691
00138 Roma
fax: 06-8508-3466
e-mail: informazioni@gazzettaufficiale.it

avendo cura di specificare nell'ordine, oltre al fascicolo di GU richiesto, l'indirizzo di spedizione e di fatturazione (se diverso) ed indicando i dati fiscali (codice fiscale e partita IVA, se titolari) obbligatori secondo il DL 223/2007. L'importo della fornitura, maggiorato di un contributo per le spese di spedizione, sarà versato in contanti alla ricezione.



pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca



**CANONI DI ABBONAMENTO (salvo conguaglio)
validi a partire dal 1° GENNAIO 2024**

GAZZETTA UFFICIALE – PARTE I (legislativa)

CANONE DI ABBONAMENTO

Tipo A	<u>Abbonamento ai fascicoli della Serie Generale, inclusi tutti i supplementi ordinari:</u> (di cui spese di spedizione € 257,04)* (di cui spese di spedizione € 128,52) *	- annuale € 438,00 - semestrale € 239,00
Tipo B	<u>Abbonamento ai fascicoli della 1ª Serie Speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte Costituzionale:</u> (di cui spese di spedizione € 19,29)* (di cui spese di spedizione € 9,64)*	- annuale € 68,00 - semestrale € 43,00
Tipo C	<u>Abbonamento ai fascicoli della 2ª Serie Speciale destinata agli atti della UE:</u> (di cui spese di spedizione € 41,27)* (di cui spese di spedizione € 20,63)*	- annuale € 168,00 - semestrale € 91,00
Tipo D	<u>Abbonamento ai fascicoli della 3ª Serie Speciale destinata alle leggi e regolamenti regionali:</u> (di cui spese di spedizione € 15,31)* (di cui spese di spedizione € 7,65)*	- annuale € 65,00 - semestrale € 40,00
Tipo E	<u>Abbonamento ai fascicoli della 4ª serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni:</u> (di cui spese di spedizione € 50,02)* (di cui spese di spedizione € 25,01)*	- annuale € 167,00 - semestrale € 90,00
Tipo F	<u>Abbonamento ai fascicoli della Serie Generale, inclusi tutti i supplementi ordinari, ed ai fascicoli delle quattro serie speciali:</u> (di cui spese di spedizione € 383,93)* (di cui spese di spedizione € 191,46)*	- annuale € 819,00 - semestrale € 431,00

N.B.: L'abbonamento alla GURI tipo A ed F comprende gli indici mensili

PREZZI DI VENDITA A FASCICOLI (oltre le spese di spedizione)

Prezzi di vendita: serie generale	€ 1,00
serie speciali (escluso concorsi), ogni 16 pagine o frazione	€ 1,00
fascicolo serie speciale, <i>concorsi</i> , prezzo unico	€ 1,50
supplementi (ordinari e straordinari), ogni 16 pagine o frazione	€ 1,00

I.V.A. 4% a carico dell'Editore

GAZZETTA UFFICIALE - PARTE II

(di cui spese di spedizione € 40,05)*	- annuale € 86,72
(di cui spese di spedizione € 20,95)*	- semestrale € 55,46

Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione (oltre le spese di spedizione) € 1,01 (€ 0,83+IVA)

Sulle pubblicazioni della Parte II viene imposta I.V.A. al 22%. Si ricorda che in applicazione della legge 190 del 23 dicembre 2014 articolo 1 comma 629, gli enti dello Stato ivi specificati sono tenuti a versare all'Istituto solo la quota imponibile relativa al canone di abbonamento sottoscritto. Per ulteriori informazioni contattare la casella di posta elettronica editoria@ipzs.it.

RACCOLTA UFFICIALE DEGLI ATTI NORMATIVI

Abbonamento annuo	€ 190,00
Abbonamento annuo per regioni, province e comuni – SCONTO 5%	€ 180,50
Volume separato (oltre le spese di spedizione)	€ 18,00

I.V.A. 4% a carico dell'Editore

Per l'estero, i prezzi di vendita (in abbonamento ed a fascicoli separati) anche per le annate arretrate, compresi i fascicoli dei supplementi ordinari e straordinari, devono intendersi raddoppiati. Per il territorio nazionale, i prezzi di vendita dei fascicoli separati, compresi i supplementi ordinari e straordinari, relativi anche ad anni precedenti, devono intendersi raddoppiati. Per intere annate è raddoppiato il prezzo dell'abbonamento in corso.

Le spese di spedizione relative alle richieste di invio per corrispondenza di singoli fascicoli vengono stabilite di volta in volta in base alle copie richieste.

Eventuali fascicoli non recapitati potranno essere forniti gratuitamente entro 60 giorni dalla data di pubblicazione del fascicolo. Oltre tale periodo questi potranno essere forniti soltanto a pagamento.

**N.B. – La spedizione dei fascicoli inizierà entro 15 giorni dall'attivazione da parte dell'Ufficio Abbonamenti Gazzetta Ufficiale.
RESTANO CONFERMATI GLI SCONTI COMMERCIALI APPLICATI AI SOLI COSTI DI ABBONAMENTO**

* tariffe postali di cui alla Legge 27 febbraio 2004, n. 46 (G.U. n. 48/2004) per soggetti iscritti al R.O.C





€ 7,00

