

1<sup>a</sup> SERIE SPECIALE

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

Anno 165° - Numero 19

GAZZETTA  UFFICIALE  
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

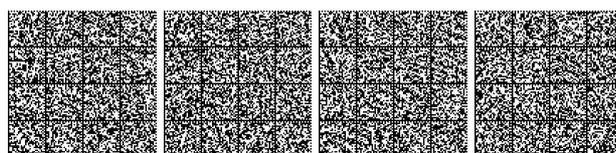
PARTE PRIMA

Roma - Mercoledì, 8 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





# 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. 76. Sentenza 19 marzo - 6 maggio 2024  
 Giudizio di legittimità costituzionale in via principale.  
**Sanità pubblica - Servizio sanitario regionale - Norme della Regione Emilia-Romagna - Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) - Commissione per il conferimento di incarichi direttivi di unità operativa complessa - Composizione dell'organo collegiale cui è affidata la selezione degli idonei - Inserimento, oltreché del direttore sanitario, anche del direttore scientifico - Violazione dei principi fondamentali nella materia della tutela della salute - Illegittimità costituzionale.**  
 - Legge della Regione Emilia-Romagna 12 luglio 2023, n. 7, art. 23, che modifica l'art. 10, comma 7, della legge della Regione Emilia-Romagna 23 dicembre 2004, n. 29.  
 - Costituzione, art. 117, terzo comma. . . . . Pag. 1
- N. 77. Sentenza 7 marzo - 6 maggio 2024  
 Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.  
**Sanità pubblica - Farmaci - Prezzi delle specialità medicinali, esclusi i medicinali da banco - Regime di sorveglianza - Controllo sottoposto a delibera del CIPE, annullata in sede giurisdizionale - Successiva disposizione, asseritamente interpretativa, che attribuisce effetto retroattivo alla delibera annullata - Violazione dei principi del giusto processo, della parità delle armi in giudizio e di ragionevolezza - Illegittimità costituzionale.**  
 - Legge 27 dicembre 1997, n. 449, art. 36, commi 1 e 2.  
 - Costituzione, artt. 3, 24, 111, 113 e 117, primo comma; Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, art. 6. . . . . Pag. 9
- N. 78. Ordinanza 11 aprile - 7 maggio 2024  
 Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.  
**Impiego pubblico - Trattamento economico - Comparto scuola - Assistenti amministrativi incaricati di svolgere le mansioni superiori di direttore dei servizi generali e amministrativi (DSGA) - Criterio di determinazione - Denunciata violazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità della retribuzione nonché dei vincoli derivanti dal diritto dell'Unione europea relativamente alla discriminazione dei lavoratori in ragione dell'età - Manifesta infondatezza delle questioni.**  
 - Legge 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, commi 44 e 45.  
 - Costituzione, art. 3, 36 e 117; direttiva 2000/78/CE del Consiglio, del 27 novembre 2000, artt. 1 e 2. . . . . Pag. 17
- N. 79. Ordinanza 16 aprile - 7 maggio 2024  
 Giudizio di legittimità costituzionale in via principale.  
**Sanità pubblica - Personale sanitario - Norme della Regione Siciliana - Estensione alle aziende sanitarie ed ospedaliere regionali della possibilità di attingere all'albo dei dipendenti delle società in liquidazione, istituito dall'art. 64, comma 1, della legge reg. Siciliana n. 21 del 2014 - Ricorso del Governo - Lamentata violazione del principio del concorso pubblico, delle competenze esclusive statali nelle materie dell'ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali e dell'ordinamento civile, nonché eccedenza dalle competenze statutarie - Ius superveniens abrogativo della norma impugnata, medio tempore non applicata - Cessazione della materia del contendere.**  
 - Legge della Regione Siciliana 22 febbraio 2023, n. 2, art. 9.  
 - Costituzione, artt. 97, quarto comma, e 117, secondo comma, lettere g) ed l); statuto della Regione Siciliana, art. 14. . . . . Pag. 20



**ATTI DI PROMOVIAMENTO DEL GIUDIZIO DELLA CORTE**

- N. 14. Ricorso per questione di legittimità costituzionale depositato in cancelleria il 4 aprile 2024 (del Presidente del Consiglio dei ministri)
- Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana - Previsto riconoscimento, per fronteggiare i maggiori costi derivanti dall’esercizio delle funzioni rese dalle strutture riabilitative per disabili psico-fisico sensoriali, dalle comunità terapeutiche assistite, dalle residenze sanitarie assistenziali e dai centri diurni per soggetti autistici, dell’adeguamento tariffario delle prestazioni rese dalle medesime nella misura del 7 per cento a valere sui fondi del Servizio sanitario regionale – Riconoscimento, per fronteggiare i maggiori costi derivanti dall’esercizio delle funzioni rese dai centri dialisi, dell’adeguamento tariffario delle relative prestazioni nella misura massima del 2 per cento a valere sui fondi del Servizio sanitario regionale – Determinazione delle modalità attuative con decreto dell’Assessore regionale per la salute e dell’Assessore regionale per l’economia.**
- Amministrazione pubblica – Società a partecipazione pubblica – Norme della Regione Siciliana - Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico – Previsione che, nelle more dell’adozione del decreto ministeriale di cui al comma 6 dell’art. 11 del decreto legislativo n. 175 del 2016, applica alle società a controllo pubblico le disposizioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri n. 143 del 2022, in materia di compensi, di gettoni di presenza e di ogni altro emolumento spettante ai componenti dei suddetti organi.**
- Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana – Modifica della legge regionale n. 9 del 2020 - Previsione che consente di operare un conguaglio dovuto dalle imprese accreditate con il Servizio sanitario regionale, restituendo l’anticipazione accordata dalla medesima normativa, con prestazioni sanitarie dalle stesse rese extra budget, nell’ambito del settennio 2020-2026, anziché nel triennio 2020-2022 - Previsione che, a tal fine, le strutture specialistiche accreditate provvederanno alla restituzione dell’anticipazione, senza ulteriori oneri per il fondo sanitario, in favore del Servizio sanitario regionale esclusivamente mediante prestazioni extra budget non liquidabili, in riferimento ad ogni singola annualità del detto settennio.**
- Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana – Sostentimento del mantenimento degli standard strutturali e funzionali normativamente previsti e garanzia della compiuta erogazione dei relativi livelli essenziali di assistenza (LEA) – Previsione che le Aziende sanitarie provinciali provvedono a riconoscere annualmente alle strutture RSA accreditate la parte fissa di spese connesse al personale dipendente e convenzionato contrattualizzato per struttura.**
- Bilancio e contabilità pubblica – Finanza regionale – Norme della Regione Siciliana – Previsione che la Regione assicura che i dipendenti regionali non subiscano diminuzioni patrimoniali personali, anche per le spese legali derivanti da procedimenti correlati alle funzioni svolte nella qualità di commissario straordinario e per qualunque altro onere eventualmente sostenuto o documentato – Previsione in base alla quale a tali oneri si provvede a valere sulle disponibilità della Missione 9, programma 4, capitolo 242533.**
- Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana – Previsione che per garantire il funzionamento delle case della comunità e degli ospedali di comunità, in linea con gli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), i limiti di spesa destinati al personale degli enti del Servizio sanitario regionale sono arricchiti annualmente con un aumento del 15 per cento.**
- Legge della Regione Siciliana 3 febbraio 2024 (*recte*: 31 gennaio 2024), n. 3 (Disposizioni varie e finanziarie), artt. 49; 57, comma 6; 71, commi 1 e 3; 83, comma 2; 138.....
- N. 68. 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. 29

- N. 69. 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. . . . .

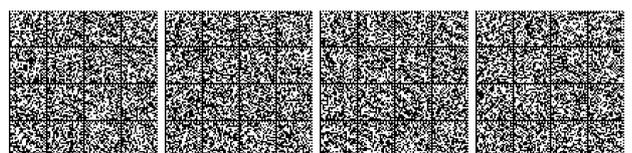
Pag. 47

- N. 70. 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. 63



N. 71. 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. . . . .

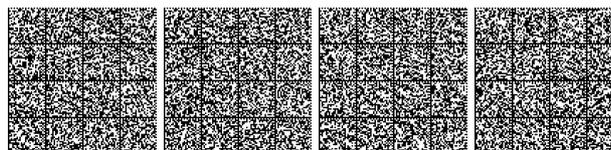
Pag. 77

N. 72. Ordinanza del G.I.P. del Tribunale per i minorenni di Trento del 6 marzo 2024

**Processo penale – Processo minorile – Percorso di rieducazione del minore – Proposta di definizione anticipata del procedimento da parte del pubblico ministero subordinata alla condizione che il minore acceda a un percorso di reinserimento e rieducazione civica e sociale sulla base di un programma rieducativo - Previsione che il deposito del programma rieducativo, redatto in collaborazione anche con i servizi dell’amministrazione della giustizia, deve avvenire, da parte dell’indagato o del suo difensore, entro sessanta giorni dalla notifica della proposta – Previsione che il pubblico ministero trasmette il programma al giudice per le indagini preliminari che fissa l’udienza in camera di consiglio per deliberare sull’ammissione del minore al percorso di reinserimento e rieducazione - Denunciata procedura che non permette un adeguato approfondimento informativo che consenta un’effettiva presa in carico del minore e dei suoi bisogni educativi.**

- Decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1988, n. 448 (Approvazione delle disposizioni sul processo penale a carico di imputati minorenni), art. 27-bis, inserito dall’art. 8, comma 1, lettera b), del decreto-legge 15 settembre 2023, n. 123 (Misure urgenti di contrasto al disagio giovanile, alla povertà educativa e alla criminalità minorile, nonché per la sicurezza dei minori in ambito digitale), convertito, con modificazioni, nella legge 13 novembre 2023, n. 159. . . . .

Pag. 92



# SENTENZE ED ORDINANZE DELLA CORTE

N. 76

*Sentenza 19 marzo - 6 maggio 2024*

Giudizio di legittimità costituzionale in via principale.

**Sanità pubblica - Servizio sanitario regionale - Norme della Regione Emilia-Romagna - Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) - Commissione per il conferimento di incarichi direttivi di unità operativa complessa - Composizione dell'organo collegiale cui è affidata la selezione degli idonei - Inserimento, oltretutto del direttore sanitario, anche del direttore scientifico - Violazione dei principi fondamentali nella materia della tutela della salute - Illegittimità costituzionale.**

- Legge della Regione Emilia-Romagna 12 luglio 2023, n. 7, art. 23, che modifica l'art. 10, comma 7, della legge della Regione Emilia-Romagna 23 dicembre 2004, n. 29.
- Costituzione, art. 117, terzo comma.

## 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

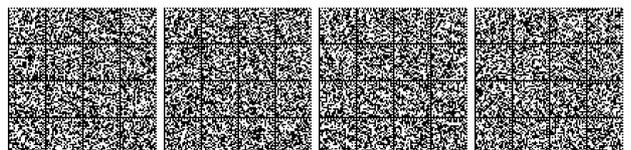
nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 23 della legge della Regione Emilia-Romagna 12 luglio 2023, n. 7 (Abrogazioni e modifiche di leggi e disposizioni regionali in collegamento con la sessione europea 2023. Altri interventi di adeguamento normativo), promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri con ricorso notificato l'11 settembre 2023, depositato in cancelleria il 12 settembre 2023, iscritto al n. 28 del registro ricorsi 2023 e pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 41, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Visto l'atto di costituzione della Regione Emilia-Romagna;

udito nell'udienza pubblica del 19 marzo 2024 il Giudice relatore Filippo Patroni Griffi;

uditi l'avvocato dello Stato Enrico De Giovanni per il Presidente del Consiglio dei ministri e l'avvocato Maria Rosaria Russo Valentini per la Regione Emilia-Romagna;

deliberato nella camera di consiglio del 19 marzo 2024.



*Ritenuto in fatto*

1.- Con ricorso iscritto al n. 28 del registro ricorsi 2023, il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso, in riferimento all'art. 117, terzo comma, della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 23 della legge della Regione Emilia-Romagna 12 luglio 2023, n. 7 (Abrogazioni e modifiche di leggi e disposizioni regionali in collegamento con la sessione europea 2023. Altri interventi di adeguamento normativo), che sostituisce l'art. 10, comma 7, della legge della Regione Emilia-Romagna 23 dicembre 2004, n. 29 (Norme generali sull'organizzazione ed il funzionamento del servizio sanitario regionale).

La disposizione impugnata è intervenuta sulla disciplina regionale degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS), con sede nel territorio regionale, in ordine ai criteri e alle procedure per il conferimento degli incarichi di direzione delle loro strutture complesse, nonché alla composizione della commissione cui è affidata la selezione dei relativi idonei. A tale ultimo proposito, il legislatore regionale ha previsto che «[l]a Commissione di cui all'art. 15, comma 7-bis, lett[era] a) del decreto legislativo n. 502 del 1992 è composta, oltre che dal direttore sanitario, anche dal direttore scientifico».

Il ricorrente lamenta il contrasto della previsione regionale sulla formazione della commissione con l'art. 117, terzo comma, Cost. nelle materie «tutela della salute» e «professioni» in relazione all'art. 11, comma 2, del decreto legislativo 16 ottobre 2003, n. 288 (Riordino della disciplina degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, a norma dell'articolo 42, comma 1, della legge 16 gennaio 2003, n. 3).

1.1.- Il ricorrente - dopo avere premesso che l'art. 23 della legge reg. Emilia-Romagna n. 7 del 2023, nell'ambito di un intervento di revisione periodica della legislazione, ha provveduto a un adeguamento normativo in materia di sanità - si sofferma anzitutto sulla normativa nazionale richiamata dalla disposizione impugnata.

La difesa dello Stato espone in proposito che il vigente art. 15, comma 7-bis, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 (Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421) regola «in generale», la composizione della commissione nominata per la selezione degli idonei al conferimento dell'incarico di direttore di unità operativa complessa (UOC) degli enti del Servizio sanitario nazionale.

È ivi previsto che l'organo collegiale sia costituito dal direttore sanitario dell'azienda interessata e da tre direttori di struttura complessa nella medesima disciplina dell'incarico da conferire (dei quali almeno due di regione diversa da quella dell'azienda interessata alla copertura del posto), scelti per sorteggio dall'elenco nazionale dei direttori di UOC dei ruoli del Servizio sanitario nazionale (SSN), tra i quali è nominato il presidente.

1.2.- La parte ricorrente deduce, altresì, che la composizione della commissione per la procedura di nomina dei dirigenti di struttura complessa trova una differente regolazione a livello statale proprio in relazione agli IRCCS.

L'art. 11, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. n. 288 del 2003 prevede, infatti, che «[l]a commissione di cui al comma 2 dell'articolo 15-ter del decreto legislativo n. 502 del 1992 è composta, oltre che dal direttore scientifico, che la presiede, da due dirigenti dei ruoli del personale del Servizio sanitario nazionale, preposti a una struttura complessa della disciplina oggetto dell'incarico, di cui uno scelto dal Comitato tecnico scientifico e uno individuato dal direttore generale».

Tale disposizione costituirebbe, dunque, la disciplina applicabile per gli incarichi di direzione degli Istituti in virtù del principio di specialità e assurgerebbe a principio fondamentale, cui l'impugnato art. 23 della legge reg. Emilia-Romagna n. 7 del 2023 avrebbe dovuto attenersi.

1.3.- Il Presidente del Consiglio si preoccupa, poi, di sgombrare il campo da possibili dubbi interpretativi sull'evocato parametro interposto, originati dal suo richiamo al previgente art. 15-ter del d.lgs. n. 502 del 1992, che non si occupa più dell'organo deputato alla selezione degli idonei per l'incarico di direzione delle strutture complesse: l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003 opererebbe, infatti, un rinvio statico alle norme contenute nella superata disposizione e, peraltro, la richiamerebbe al solo fine di individuare la commissione, per poi disporre in via autonoma sulla sua composizione.

L'organo di valutazione negli IRCCS, quindi, non sarebbe stato in alcun modo inciso dalle riforme che hanno interessato la sua formazione nella disciplina statale generale.

1.4.- In conclusione, secondo il ricorrente, la mancata riproposizione, da parte della disposizione regionale impugnata, della previsione statale di tipo speciale darebbe luogo alla violazione dei principi fondamentali posti dal legislatore statale nelle materie a competenza legislativa concorrente «tutela della salute» e «professioni»: le modalità e i



requisiti di accesso della dirigenza sanitaria, in particolare apicale, costituirebbero, infatti, principi dettati per migliorare il rendimento del servizio offerto a garanzia tanto del buon andamento dell'amministrazione, quanto della qualità dell'attività assistenziale erogata.

2.- Si è costituita in giudizio la Regione Emilia-Romagna, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o, comunque, non fondate.

Secondo la resistente, la legge reg. Emilia-Romagna n. 7 del 2023 non sarebbe fonte che innova, bensì andrebbe catalogata tra le leggi emanate periodicamente per la revisione della normativa vigente, al fine di renderla più intellegibile, con eliminazione dai testi dei richiami a disposizioni abrogate o con interventi di adeguamento.

Con tale finalità di aggiornamento, l'art. 23 sarebbe intervenuto sul comma 7 dell'art. 10 della legge reg. Emilia-Romagna n. 29 del 2004, relativo alla composizione delle commissioni di selezione dei responsabili delle unità operative complesse negli IRCCS, sostituendo il riferimento al «superato per modificazione» art. 15-ter del d.lgs. n. 502 del 1992, con il riferimento al vigente art. 15, comma 7-bis, lettera a), del medesimo decreto legislativo.

2.1.- La Regione subito obietta che la disposizione impugnata - nel prevedere che «[l]a Commissione di cui all'art. 15, comma 7-bis, lett[era a) del d.lgs. n. 502 del 1992] è composta, oltre che dal direttore sanitario, anche dal direttore scientifico» - ripropone la presenza in commissione del direttore sanitario, secondo quanto già disposto dal legislatore regionale dal 2006, senza che lo Stato avesse allora contestato alcunché. Da tanto deriverebbero la tardività e la carenza di interesse al ricorso.

2.2.- Per sostenere la non fondatezza delle questioni, la Regione Emilia-Romagna esamina prima il contenuto delle disposizioni statali rilevanti e poi quello della disposizione regionale impugnata.

Quanto alle prime la difesa della resistente deduce che: a) le norme relative alla composizione delle commissioni per la selezione del personale medico responsabile delle UOC del Servizio sanitario nazionale erano contenute, sino al 2012, nell'art. 15-ter del d.lgs. n. 502 del 1992, a mente del quale la commissione era composta dal direttore sanitario, che la presiedeva, e da due dirigenti dei ruoli del personale del SSN; b) la relativa disciplina è stata dapprima modificata dal decreto-legge 13 settembre 2012, n. 158 (Disposizioni urgenti per promuovere lo sviluppo del Paese mediante un più alto livello di tutela della salute), convertito, con modificazioni, nella legge 8 novembre 2012, n. 189; c) questo, da un lato, ha «spostato» la collocazione della disciplina, inserendo le relative norme nel comma 7-bis dell'art. 15 del d.lgs. n. 502 del 1992 e, dall'altro lato, ha riformulato la composizione, prevedendo che ne siano membri il direttore sanitario e tre direttori di UOC, scelti per sorteggio dall'apposito elenco nazionale; d) la novella ha inteso così garantire maggiore imparzialità, trasparenza e oggettività della procedura selettiva; e) in ultimo, per incrementare ulteriormente il raggiungimento di tali obiettivi, con l'art. 20, comma 1, della legge 5 agosto 2022, n. 118 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza 2021), il legislatore statale è nuovamente intervenuto imponendo, tra l'altro, che, dei tre membri «tecnici», almeno due siano responsabili di strutture complesse in regioni diverse da quella ove ha sede l'azienda interessata alla copertura del posto.

La Regione condivide la tesi della specialità della disciplina dettata per la commissione degli IRCCS dal d.lgs. n. 288 del 2003, e tuttavia ritiene che l'art. 11, comma 2, del citato decreto rinvierebbe esso stesso al d.lgs. n. 502 del 1992: in particolare, in tale unico comma il legislatore statale tratterebbe unitariamente il regime del personale degli Istituti «non privatizzati» e la composizione della commissione di selezione - che è elemento integrante della disciplina del personale - e, nel farlo, sottoporrebbe entrambi a quanto previsto dal d.lgs. n. 502 del 1992.

Nello specifico, quanto alla commissione, l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003 richiama il previgente art. 15-ter del d.lgs. n. 502 del 1992, al contrario della disposizione regionale impugnata, che rinvia al vigente art. 15, comma 7-bis.

La difesa regionale contesta la natura attribuita dal Governo al rinvio contenuto nel parametro interposto: non si tratterebbe di un rinvio statico al previgente art. 15-ter del d.lgs. n. 502 del 1992, bensì di un rinvio dinamico, come dimostrerebbe il riferimento contenuto nel comma 2 dell'art. 11 al «decreto legislativo n. 502 del 1992, e successive modificazioni». La commissione esaminatrice, di conseguenza, avrebbe negli IRCCS la medesima composizione degli altri enti del SSN, con l'unica peculiarità di avere, tra i membri, il direttore scientifico.

D'altro canto, secondo la resistente, anche «una lettura logico-ordinamentale dei principi» porterebbe a concludere per l'incidenza delle descritte riforme sulla disciplina statale generale anche su quella speciale degli IRCCS: l'esigenza di imparzialità e la finalità di selezionare i migliori dirigenti, sottese alle modifiche apportate alla composizione della commissione nelle aziende sanitarie, sarebbero comuni al conferimento degli incarichi di dirigenza negli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico che, del pari, sono enti del SSN ai sensi dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 288 del 2003.



2.3.- Quanto alla normativa regionale, la resistente ne ripercorre, anzitutto, l'evoluzione.

La legge reg. Emilia-Romagna n. 29 del 2004, nel recare «Norme generali sull'organizzazione ed il funzionamento del servizio sanitario regionale», sin dalla sua originaria versione, tratta all'art. 10 degli «Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico» situati nel proprio territorio.

Per effetto della riscrittura da parte della legge reg. Emilia-Romagna 3 marzo 2006, n. 2 (Modifiche all'articolo 10 della legge regionale 23 dicembre 2004, n. 29, in materia di istituti di ricovero e cura a carattere scientifico), il comma 7 dell'art. 10 della legge reg. Emilia-Romagna n. 29 del 2004 ha disciplinato anche la composizione della commissione per la selezione del direttore dell'UOC degli IRCCS, prevedendo che fosse costituita dal direttore scientifico (presidente di diritto), dal direttore sanitario e da un dirigente del SSN (individuato dal collegio di direzione).

In tal modo, la Regione Emilia-Romagna avrebbe ripreso alla lettera quanto previsto dall'art. 11 del d.lgs. n. 288 del 2003 - che a sua volta richiamava la disciplina dell'analoga commissione di cui all'allora vigente art. 15-ter del d.lgs. n. 502 del 1992 -, con la variante della sostituzione, tra i componenti, di uno dei due dirigenti di struttura complessa del SSN con il direttore sanitario.

Con l'ulteriore modifica apportata dall'art. 13, comma 1, lettera d), della legge reg. Emilia-Romagna 19 febbraio 2008, n. 4 (Disciplina degli accertamenti della disabilità - ulteriori misure di semplificazione ed altre disposizioni in materia sanitaria e sociale), è stato aggiunto al comma 7 dell'art. 10 della legge regionale n. 29 del 2004 un ulteriore periodo a mente del quale «[l]a Commissione è presieduta dal direttore sanitario o dal direttore scientifico a seconda che l'attribuzione dell'incarico di direzione abbia ad oggetto una struttura complessa prevalentemente orientata all'attività assistenziale od all'attività di ricerca, secondo quanto definito nell'atto aziendale».

La disposizione impugnata, infine, è nuovamente intervenuta sul comma 7 dell'art. 10: in primo luogo, si è corretto il richiamo alla disposizione statale che attualmente regola la composizione della commissione di selezione (il vigente art. 15, comma 7-bis, lettera a, in luogo del previgente art. 15-ter del d.lgs. n. 502 del 1992); in secondo luogo, si è confermata la compresenza del direttore scientifico e del direttore sanitario; in terzo luogo, si è eliminata la previsione dell'alternanza della presidenza tra i due membri di diritto, posto che la disciplina statale applicabile la assegna ad uno dei dirigenti estratti a sorte.

2.4.- Le disposizioni regionali che si sono succedute, secondo la Regione resistente, costituirebbero legittimo esercizio della propria competenza legislativa concorrente nella materia «tutela della salute».

In proposito, anzitutto, la resistente prospetta che quanto previsto dal d.lgs. n. 288 del 2003 non potrebbe essere interpretato in modo tanto puntuale e rigido da escludere ogni margine di intervento del legislatore regionale.

A sostegno dell'assunto, è richiamata la sentenza di questa Corte n. 270 del 2005, con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale di alcune norme del d.lgs. n. 288 del 2003 relative alla composizione e designazione di altri organi degli IRCCS (in particolare, del Consiglio di amministrazione, del Collegio sindacale e del Presidente) perché ritenute «ingiustificatamente dettagliate e quindi invasive [...] dell'ambito lasciato all'eventuale esercizio della potestà legislativa regionale».

2.5.- Inoltre, nell'esercitare la propria potestà legislativa, la Regione avrebbe legittimamente tenuto conto di due esigenze.

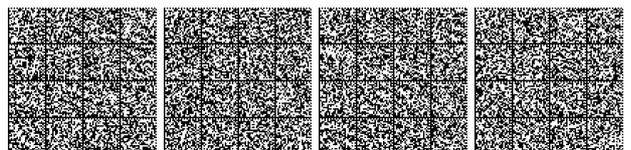
Per un verso, le norme impuginate garantirebbero la presenza nelle commissioni degli IRCCS del direttore sanitario (come previsto per le aziende sanitarie dal d.lgs. n. 502 del 1992), accanto al direttore scientifico (per come previsto dal d.lgs. n. 288 del 2003), in ragione della prevalente e rilevante attività assistenziale svolta dagli Istituti.

Per altro verso, la disciplina regionale attuerebbe le norme-principio stabilite dal legislatore nazionale più recente per garantire trasparenza, imparzialità e meritocrazia nella selezione della dirigenza medica apicale.

2.6.- Ricorda, infine, la resistente che con la sentenza n. 181 del 2006 è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale promossa dal Presidente del Consiglio dei ministri proprio nei confronti della legge reg. Emilia-Romagna n. 29 del 2004, nella parte in cui disciplinava (all'art. 8, comma 3) le procedure di nomina dei direttori di struttura complessa nelle aziende sanitarie.

Di tale pronuncia, la resistente evidenzia i passaggi in cui si è affermato, da un lato, che le regioni, in forza della competenza legislativa concorrente loro attribuita, sarebbero «libere di disciplinare le modalità relative al conferimento degli incarichi di direzione delle strutture sanitarie» e, dall'altro, che nel farlo debbano perseguire la «“selezione tecnica e neutrale dei più capaci”[...] con modalità procedimentali atte a garantire le condizioni di un trasparente ed imparziale esercizio dell'attività amministrativa».

Proprio di tali principi con la disposizione impugnata la Regione avrebbe fatto applicazione.



*Considerato in diritto*

1.- Il Presidente del Consiglio dei ministri, con il ricorso indicato in epigrafe (reg. ric. n. 28 del 2023), impugna, in riferimento all'art. 117, terzo comma, Cost., l'art. 23 della legge reg. Emilia-Romagna n. 7 del 2023, che sostituisce l'art. 10, comma 7, della legge reg. Emilia-Romagna n. 29 del 2004.

Il legislatore regionale è intervenuto sulla disciplina regionale degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico con sede nel territorio regionale con riguardo ai criteri e alle procedure per il conferimento dei relativi incarichi di direzione di struttura complessa nonché alla composizione dell'organo collegiale cui è affidata la selezione degli idonei disponendo, a tale ultimo proposito, che «[l]a Commissione di cui all'art. 15, comma 7-*bis*, lett[era] a) del decreto legislativo n. 502 del 1992 è composta, oltre che dal direttore sanitario, anche dal direttore scientifico».

Su questo periodo si appunta la doglianza statale.

In particolare, secondo la disposizione impugnata, l'organo collegiale per gli IRCCS emiliani è formato - per effetto del richiamo alla normativa statale vigente relativa alla formazione della medesima commissione per gli enti del Servizio sanitario nazionale (art. 15, comma 7-*bis*, lettera a), del d.lgs. n. 502 del 1992) - dal direttore sanitario e da tre direttori di struttura complessa nella medesima disciplina dell'incarico da conferire, individuati per sorteggio dall'apposito elenco nazionale dei direttori di UOC appartenenti ai ruoli regionali del SSN, nonché - per effetto dell'apposita norma additiva - dal direttore scientifico.

È denunciato il contrasto con l'art. 117, terzo comma, Cost. in relazione al principio fondamentale delle materie «tutela della salute» e «professioni» posto dall'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003, che stabilisce che «[l]a commissione di cui al comma 2 dell'articolo 15-*ter* del decreto legislativo n. 502 del 1992 è composta, oltre che dal direttore scientifico, che la presiede, da due dirigenti dei ruoli del personale del Servizio sanitario nazionale, preposti a una struttura complessa della disciplina oggetto dell'incarico, di cui uno scelto dal Comitato tecnico scientifico e uno individuato dal direttore generale».

Secondo il ricorrente, il menzionato art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003, assurgerebbe a parametro interposto poiché detta una apposita disciplina per gli IRCCS, in quanto tale prevalente per specialità su quella generale dettata dal d.lgs. n. 502 del 1992 per le aziende sanitarie (territoriali e ospedaliere).

2.- In via preliminare, la Regione eccepisce la tardività e la carenza di interesse al ricorso, in quanto la disposizione impugnata riproporrebbe la norma, vigente già dal 2006 e mai contestata dallo Stato, della contestuale presenza del direttore sanitario e del direttore scientifico nella commissione di selezione dei "primari" degli IRCCS.

2.1.- L'eccezione non è fondata.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'istituto dell'acquiescenza non si applica nei giudizi in via principale, atteso che la disposizione contestata, anche se riproduttiva, in tutto o in parte, di una norma anteriore non impugnata, ha comunque l'effetto di reiterare la lesione da cui deriva l'interesse a ricorrere (*ex plurimis*, sentenze n. 112 del 2023, n. 255 e n. 23 del 2022).

3.- L'esame del merito delle questioni promosse richiede una essenziale ricostruzione del quadro normativo relativo agli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico e di quello relativo alla composizione della commissione per la selezione degli idonei per il conferimento degli incarichi di direzione delle strutture complesse, limitatamente agli aspetti interessati dalle questioni.

3.1.- Gli IRCCS sono strutture ospedaliere caratterizzate dal contemporaneo e connesso svolgimento di attività diagnostico-terapeutiche di alta specialità e di attività di ricerca, che svolgono secondo gli indirizzi del Programma nazionale di ricerca sanitaria e in coerenza con gli atti di programmazione regionale in materia.

Fin dalla legge 23 dicembre 1978, n. 833 (Istituzione del servizio sanitario nazionale), gli IRCCS sono stati oggetto di normativa speciale rispetto a quella dettata in via generale per l'organizzazione e il funzionamento degli enti del SSN, e ciò in ragione delle caratteristiche peculiari degli Istituti, tanto sotto il profilo della duplicità delle funzioni svolte, quanto per le forme organizzative appositamente prescelte.

L'attuale disciplina degli IRCCS - da ricondurre in prevalenza alle materie di potestà legislativa concorrente della «tutela della salute» e della «ricerca scientifica» (per tutte, sentenza n. 270 del 2005) - a livello statale è contenuta nel d.lgs. n. 288 del 2003, oggetto di recenti modifiche da parte del decreto legislativo 23 dicembre 2022, n. 200 (Riordino della disciplina degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico) il quale, con differenti misure di raccordo tra le attività scientifica e di assistenza, ha perseguito l'obiettivo del potenziamento del rapporto fra ricerca, innovazione e cure sanitarie posto dalla relativa legge delega (art. 1, comma 1, primo capoverso, lettere a, b e h, della legge 3 agosto 2022, n. 129, recante «Delega al Governo per il riordino della disciplina degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, di cui al decreto legislativo 16 ottobre 2003, n. 288»).



Secondo la predetta normativa, gli Istituti si suddividono in due categorie, a seconda del tipo di personalità giuridica: quelli di diritto privato («gli Istituti di diritto privato»), cui è garantita l'autonomia giuridico-amministrativa, e quelli di diritto pubblico, che sono enti del Servizio sanitario nazionale e che possono avere la forma di ente pubblico («gli Istituti non trasformati») o di fondazione («Fondazioni IRCCS»).

Nello specifico, l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003, assunto a parametro interposto, è dedicato agli «Istituti non trasformati», al pari della disposizione regionale impugnata.

Secondo l'atto di intesa della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano in data 1° luglio 2004 - cui l'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 288 del 2003 demanda la disciplina dell'organizzazione, gestione e funzionamento degli Istituti in forma di ente pubblico - ne sono organi, tra gli altri, il direttore generale, cui spetta la rappresentanza e la gestione dell'ente, il direttore sanitario, che coadiuva il primo e dirige i servizi sanitari, e il direttore scientifico che, nominato dal Ministro della salute, su parere del Presidente della Regione, è responsabile dell'attività di ricerca dell'Istituto. Quest'ultimo presiede anche il comitato tecnico-scientifico, cui partecipano il direttore sanitario e altri otto membri, e che svolge funzioni consultive e di supporto all'attività clinica e di ricerca (art. 15 dello schema-tipo di regolamento di organizzazione degli Istituti allegato al suddetto atto di Intesa).

3.2.- Quanto al trattamento giuridico ed economico del personale degli Istituti-enti pubblici, il primo periodo dell'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003 lo sottopone alla disciplina del d.lgs. «n. 502 del 1992, e successive modificazioni», contenuta nel suo Titolo V (rubricato «Personale») e comprensiva del regime del conferimento, dell'espletamento e della cessazione dell'incarico di direttore di struttura complessa (articoli da 15 a 17-*bis*). Il secondo periodo del medesimo comma, si discosta, invece, dalla normativa generale proprio in punto di composizione della commissione incaricata della relativa selezione.

Tale ultima disposizione, evocata a parametro interposto, prevede che questa sia formata dal direttore scientifico, che la presiede, e da due direttori di UOC del Servizio sanitario nazionale, di cui uno scelto dal Comitato tecnico scientifico e uno individuato dal direttore generale.

Nell'ottica della specialità, il legislatore ha così emanato una apposita disposizione sulla composizione dell'organo collegiale, differenziandola da quella stabilita dal previgente comma 2 dell'art. 15-*ter* del d.lgs. n. 502 del 1992, secondo cui la commissione era formata dal direttore sanitario (presidente di diritto) e da due dirigenti dei ruoli del personale del SSN preposti a una struttura complessa, di cui uno individuato dal direttore generale ed uno dal collegio di direzione. In ragione della caratterizzante attività di ricerca degli Istituti, il d.lgs. n. 288 del 2003 ha, quindi, ritenuto necessario che la selezione degli idonei tra cui conferire la responsabilità gestionale delle UOC fosse effettuata da membri sensibili anche ai profili della ricerca ed ha, pertanto, sostituito nella presidenza il direttore scientifico al direttore sanitario ed ha assegnato la nomina di uno dei componenti tecnici all'organo collegiale appositamente preposto ad iniziative e pareri sull'attività scientifica, vale a dire il comitato tecnico-scientifico.

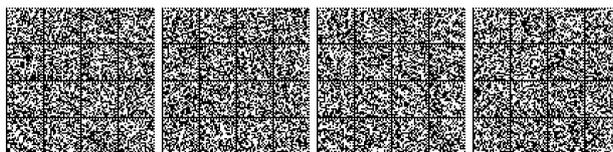
3.3.- A sua volta, la Regione Emilia-Romagna, nell'ambito della legge regionale n. 29 del 2004, recante le norme sull'organizzazione e funzionamento del servizio sanitario regionale, ha adottato una propria disciplina sugli IRCCS (art. 10) e, a partire dal 2006, ha anche regolato la composizione della commissione deputata alla selezione degli idonei per gli incarichi di direzione delle strutture complesse dei predetti Istituti.

Il comma 7 dell'art. 10 - nel testo vigente sino alla sostituzione disposta dal censurato art. 23 della legge reg. Emilia-Romagna n. 7 del 2023 - prevedeva una commissione a tre, formata dal direttore sanitario, dal direttore scientifico, e da un direttore di UOC della disciplina oggetto dell'incarico, scelto dal collegio di direzione. La presidenza dell'organo era attribuita al direttore sanitario o al direttore scientifico a seconda che l'attribuzione dell'incarico attenesse ad una struttura a prevalenza assistenziale o di ricerca.

La Regione Emilia-Romagna, nell'esercizio della potestà legislativa concorrente, aveva così ritenuto di comporre l'organo collegiale tenendo conto in parte del modello generale previsto per gli enti del SSN (quanto al direttore sanitario come componente di diritto e al componente tecnico nominato dal collegio di direzione) e in parte della previsione speciale degli IRCCS (quanto alla presenza del direttore scientifico).

3.4.- Intervenendo nuovamente in materia, con la disposizione in esame il legislatore regionale ha previsto che la commissione sia composta da cinque membri: ancora, di diritto, il direttore scientifico e il direttore sanitario, accanto alla rinnovata componente tecnica, individuata in tre direttori di struttura complessa, scelti per sorteggio.

Per quanto emerge dalla relazione illustrativa al progetto di legge e anche rimarcato dalla difesa della resistente, con la riformulazione delle norme la Regione, da un lato, ha inteso ottemperare al principio di cui all'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003, ribadendo la presenza in commissione del direttore scientifico e, dall'altro lato, ha voluto recepire le modifiche apportate dalla normativa nazionale in punto di formazione delle commissioni per le selezioni dei direttori delle UOC nelle aziende sanitarie.



In proposito, va rammentato che, per effetto dell'art. 4 del d.l. n. 158 del 2012, come convertito, e dell'art. 20 della legge n. 118 del 2022: *a)* la disciplina generale delle commissioni di selezione è transitata dal comma 2 dell'art. 15-ter al comma 7-bis, lettera *a)*, dell'art. 15 del d.lgs. n. 502 del 1992; *b)* il numero dei componenti è stato elevato a quattro (uno di diritto individuato ancora nel direttore sanitario, e tre tecnici), *c)* è mutata l'investitura degli esperti, non più per nomina dagli organi dell'ente, bensì per sorteggio dall'elenco nazionale dei direttori delle UOC appartenenti ai ruoli regionali del SSN; *d)* è garantito che almeno due commissari tecnici svolgano il proprio incarico in regioni diverse da quella dell'azienda cui la selezione si riferisce; *e)* la presidenza è attribuita al direttore sorteggiato con maggiore anzianità di servizio e il suo voto prevale in caso di parità; *f)* è potenziato il ruolo della commissione che, in esito alla comparazione di curricula, titoli e colloquio e all'attribuzione di conseguenti punteggi, non si limita più, come in passato, a predisporre una terna dei migliori candidati, tra i quali il direttore generale sceglieva il dirigente di struttura da nominare, ma redige ora una «graduatoria» di cui il direttore generale prende atto, conferendo l'incarico al primo graduato (art. 15, comma 7-bis, lettera *b)*, del d.lgs. n. 502 del 1992).

4.- Così ricostruito il quadro normativo di riferimento, è fondata la questione della violazione dell'art. 117, terzo comma, Cost. in relazione alla materia di potestà legislativa concorrente «tutela della salute».

4.1.- Questa Corte ha già avuto modo di ricondurre a tale materia la disciplina degli incarichi della dirigenza sanitaria, rilevando in particolare «la stretta inerenza che tutte le norme de quibus presentano con l'organizzazione del servizio sanitario regionale e, in definitiva, con le condizioni per la fruizione delle prestazioni rese all'utenza, essendo queste ultime condizionate, sotto molteplici aspetti, dalla capacità, dalla professionalità e dall'impegno di tutti i sanitari addetti ai servizi, e segnatamente di coloro che rivestono una posizione apicale» (sentenze n. 155 del 2022, n. 179 del 2021, n. 371 del 2008 e, con specifico riguardo agli incarichi di direzione di strutture complesse, sentenze n. 139 del 2022 e n. 181 del 2006).

Tale ascrizione ha riguardato anche, sul versante soggettivo, la dirigenza degli IRCCS (sentenze n. 53 del 2023 e n. 422 del 2006) e, sul versante oggettivo, la composizione delle commissioni di selezione (sentenze n. 189 del 2022 con riguardo agli incarichi di direttore amministrativo e sanitario e n. 139 del 2022 con riguardo agli incarichi delle UOC delle aziende sanitarie).

4.2.- In particolare, la sentenza n. 139 del 2022 ha affermato che costituiscono principi fondamentali della materia «tutela della salute» i precetti fissati dall'art. 15, comma 7-bis, del d.lgs. n. 502 del 1992, e tra questi quello relativo alla composizione della commissione di selezione delle aziende sanitarie, in relazione al numero dei componenti e alla modalità di nomina, in quanto finalizzato ad assicurare l'imparzialità dell'organo di valutazione tecnica e le capacità dei soggetti cui conferire l'incarico gestionale.

Ebbene, la resistente sostiene avere legittimamente esercitato la propria potestà legislativa nel contemporaneo rispetto di tale principio fondamentale nonché di quello che impone la presenza del direttore scientifico nell'organo di valutazione, secondo quanto stabilito dall'art. 11 del d.lgs. n. 288 del 2003.

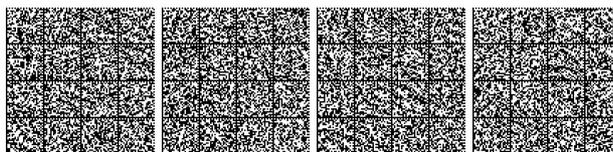
Coglie, per contro, nel segno la prospettazione del ricorrente secondo cui, nel caso in esame, l'unico principio fondamentale applicabile, secondo il criterio di specialità, è quello posto dall'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003, in forza del quale «la commissione è composta dal direttore scientifico, che la presiede [e] da due dirigenti dei ruoli del personale del Servizio sanitario nazionale, preposti a una struttura complessa della disciplina oggetto dell'incarico, di cui uno scelto dal Comitato tecnico scientifico e uno individuato dal direttore generale».

Come si è già osservato (punto 3.2.) con la citata disposizione il legislatore statale ha da tempo configurato in termini autonomi la commissione degli «Istituti non trasformati» a garanzia della competenza dei candidati selezionati tanto nella cura quanto nella ricerca, la cui connessione contraddistingue tali enti ospedalieri.

D'altronde, alla configurazione *ad hoc* della commissione esaminatrice il legislatore statale non ha ritenuto di apportare variazioni né quando ha riformato la commissione di selezione delle aziende sanitarie (d.l. n. 158 del 2012, come convertito, e legge n. 118 del 2022, di riforma dell'art. 15 del d.lgs. n. 502 del 1992), né quando ha proceduto al recente riordino degli IRCCS (d.lgs. n. 200 del 2022).

La mancata modifica nell'ambito di quest'ultima riforma è particolarmente significativa, non solo in quanto il decreto di riordino è intervenuto sul medesimo art. 11 del d.lgs. n. 288 del 2003, ma anche perché la novella, per più versi, ha valorizzato il coordinamento tra l'attività assistenziale e quella di ricerca, cui risponde anche il previsto equilibrio nella composizione della commissione.

Diversamente da quanto sostenuto dalla resistente, il parametro interposto è principio fondamentale nella individuazione della commissione nel suo complesso e non di uno solo dei suoi componenti, proprio in quanto esso disciplina un organo collegiale unitariamente inteso. Non può quindi condividersi il percorso argomentativo tendente alla frammentazione del parametro, innestando nella composizione della commissione ivi prevista componenti indicati in altre disposizioni.



In ciò, la disposizione statale, sebbene abbia contenuto specifico e dettagliato, nondimeno vincola la potestà legislativa delle regioni: le regole ivi contenute, nella finalità di garantire la competenza dei direttori delle UOC tanto scientifica, quanto sanitaria, si pongono in rapporto di coesistenzialità e necessaria integrazione con le norme-principio che connotano la complessiva disciplina degli IRCCS (nello stesso senso e tra le tante, la già citata sentenza n. 189 del 2022 per la specifica composizione della commissione deputata alla formazione degli elenchi di idonei per il conferimento degli incarichi di direttore amministrativo e sanitario degli enti del SSN).

4.3.- È evidente, allora, la distonia dell'organo tecnico previsto dal legislatore regionale (una commissione a cinque, con tre tecnici sorteggiati, tra cui è nominato il presidente) da quello previsto dal legislatore statale (una commissione a tre, presieduta dal direttore scientifico con due tecnici nominati, di cui uno, in particolare, dal comitato tecnico-scientifico).

La disposizione impugnata, con tale scostamento dalla disciplina statale, per un verso, altera il "peso" della partecipazione del direttore scientifico nel collegio, sia in termini numerici, sia in termini di posizione, e, per altro verso, sminuisce la competenza dei commissari nelle valutazioni dell'attività di ricerca (garantite anche con la nomina di un membro da parte del comitato tecnico-scientifico), rimarcando quella di tipo clinico (propria dei tre direttori di UOC sorteggiati e del direttore sanitario).

4.4.- Il ravvisato contrasto tra la disposizione regionale impugnata e il principio fondamentale della materia non è scalfita dalla tesi della Regione Emilia-Romagna, per la quale lo stesso parametro interposto sarebbe a sua volta interessato dalle riforme apportate all'art. 15, comma 7-bis, del d.lgs. n. 502 del 1992, per asserite ragioni letterali e sistematiche.

4.4.1.- Anzitutto, la lettera dell'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 288 del 2003 contraddice l'assunto di un suo rinvio dinamico al d.lgs. n. 502 del 1992 con riguardo alla commissione di selezione.

Mentre, nel primo periodo dello stesso comma, il legislatore ha «sottoposto alla disciplina del citato decreto legislativo n. 502 del 1992, e successive modificazioni» il trattamento giuridico ed economico del personale, il secondo periodo della disposizione recita che «[l]a commissione di cui al comma 2 dell'articolo 15-ter del decreto legislativo n. 502 del 1992 è composta, oltre che dal direttore scientifico, che la presiede, da due dirigenti dei ruoli del personale del Servizio sanitario nazionale, preposti a una struttura complessa della disciplina oggetto dell'incarico, di cui uno scelto dal Comitato tecnico scientifico e uno individuato dal direttore generale».

È evidente che tale formula normativa non contiene alcun rinvio: l'art. 11 richiama la disposizione generale che regola l'analoga commissione del SSN al solo fine di identificare l'organo tecnico, per poi procedere a porre autonome regole nella individuazione dei componenti, nella nomina degli esperti e nella presidenza.

4.4.2.- Secondo la resistente, l'art. 11 del d.lgs. n. 288 del 2003 sarebbe stato comunque inciso dalle riforme del d.lgs. n. 502 del 1992 in quanto finalizzate a incrementare l'imparzialità e il buon andamento del SSN, di cui gli IRCCS fanno parte.

In proposito, è sufficiente osservare che l'univoco dato letterale del parametro interposto, quanto al numero e alla modalità di individuazione dei membri tecnici, non lascia spazio a significati differenti, frutto dell'invocata interpretazione sistematica.

4.4.3.- Seppur tanto basta a sconfiggere l'argomento difensivo, esso richiede due osservazioni.

Vero è che l'aumento numerico e la scelta per sorteggio degli esperti tecnici, in luogo della nomina dagli organi aziendali, disposti per gli altri enti del SSN, sono fattori di trasparenza (sentenza n. 139 del 2022), ma essi si accompagnano a quello ulteriore e preponderante della procedimentalizzazione dell'attività di valutazione, culminata di recente nella previsione del necessario conferimento dell'incarico al partecipante posizionato per primo in graduatoria (art. 15, comma 7-bis, lettera b, del d.lgs. n. 502 del 1992).

Ebbene, la disciplina di principio degli IRCCS «non trasformati» recepisce tali riforme procedurali improntate su criteri meritocratici: per come si è visto (punto 3.2.), infatti, il primo periodo del comma 2 dell'art. 11 del d.lgs. n. 288 del 2003 fa rinvio espresso (e mobile) al trattamento giuridico del personale del d.lgs. n. 502 del 1992 («e successive modificazioni»), che ricomprende anche il regime di conferimento degli incarichi direttivi delle UOC.

In questo rinnovato quadro procedurale, continua a giustificarsi, invece, la previsione speciale sulla composizione della commissione degli Istituti a garanzia della duplice competenza dei componenti nella cura e nella ricerca.

Ciò, comunque, non esclude che il legislatore nazionale, nella sua discrezionalità, ben possa attenuare la distanza o armonizzare la disciplina della commissione di selezione dei direttori di struttura complessa degli Istituti di ricerca non trasformati con quella stabilita per gli altri enti del Servizio sanitario nazionale.



5.- Alla luce delle esposte considerazioni, deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 23 della legge reg. Emilia-Romagna n. 7 del 2023 che sostituisce l'art. 10, comma 7, della legge reg. Emilia-Romagna n. 29 del 2004, limitatamente alle parole «[l]a Commissione di cui all'art. 15, comma 7-bis, lett[era] a) del decreto legislativo n. 502 del 1992 è composta, oltre che dal direttore sanitario, anche dal direttore scientifico».

6.- L'accoglimento della questione per contrasto della disposizione censurata con l'art. 117, terzo comma, Cost., in relazione ai principi fondamentali della materia «tutela della salute», comporta l'assorbimento della questione riferita ai principi fondamentali della materia «professioni».

PER QUESTI MOTIVI

### LA CORTE COSTITUZIONALE

*dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 23 della legge della Regione Emilia-Romagna 12 luglio 2023, n. 7 (Abrogazioni e modifiche di leggi e disposizioni regionali in collegamento con la sessione europea 2023. Altri interventi di adeguamento normativo) che sostituisce l'art. 10, comma 7, della legge della Regione Emilia-Romagna 23 dicembre 2004, n. 29 (Norme generali sull'organizzazione ed il funzionamento del servizio sanitario regionale), limitatamente alle parole «La Commissione di cui all'art. 15, comma 7-bis, lett. a) del decreto legislativo n. 502 del 1992 è composta, oltre che dal direttore sanitario, anche dal direttore scientifico».*

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

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, *Presidente*

Filippo PATRONI GRIFFI, *Redattore*

Valeria EMMA, *Cancelliere*

Depositata in Cancelleria il 6 maggio 2024

*Il Cancelliere*

F.to: Valeria EMMA

T\_240076

N. 77

*Sentenza 7 marzo - 6 maggio 2024*

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

**Sanità pubblica - Farmaci - Prezzi delle specialità medicinali, esclusi i medicinali da banco - Regime di sorveglianza - Controllo sottoposto a delibera del CIPE, annullata in sede giurisdizionale - Successiva disposizione, asseritamente interpretativa, che attribuisce effetto retroattivo alla delibera annullata - Violazione dei principi del giusto processo, della parità delle armi in giudizio e di ragionevolezza - Illegittimità costituzionale.**

- Legge 27 dicembre 1997, n. 449, art. 36, commi 1 e 2.
- Costituzione, artt. 3, 24, 111, 113 e 117, primo comma; Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, art. 6.



## 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. 36, commi 1, 2 e 3, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), promosso dal Consiglio di Stato, sezione quarta, nel procedimento vertente tra Fabbrica italiana ritrovati medicinali ed affini (FIRMA) spa e la Presidenza del Consiglio dei ministri e altri, con ordinanza del 13 marzo 2023 iscritta al n. 51 del registro ordinanze 2023 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 17, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Visti l'atto di costituzione di FIRMA spa e l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri; udito nell'udienza pubblica del 6 marzo 2024 il Giudice relatore Filippo Patroni Griffi; uditi gli avvocati Stefano Grassi e Andrea Grazzini per FIRMA spa nonché l'avvocato dello Stato Lorenzo D'Ascia per il Presidente del Consiglio dei ministri; deliberato nella camera di consiglio del 7 marzo 2024.

*Ritenuto in fatto*

1.- Con ordinanza del 13 marzo 2023, il Consiglio di Stato, sezione quarta, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, commi 1, 2 e 3, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica) in riferimento agli artt. 3, 24, 111, 113 e 117, primo comma, quest'ultimo in relazione all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, della Costituzione.

2.- Il giudice *a quo* espone che l'appellante aveva proposto domanda di risarcimento del danno, innanzi al Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, nei confronti della Presidenza del Consiglio dei ministri, del Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE), del Ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero della salute. La società aveva dedotto la responsabilità delle amministrazioni convenute, affermando: che la loro condotta illecita era consistita nella violazione dell'art. 8, comma 12, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), come definitivamente accertata dal Consiglio di Stato, sezione sesta, con sentenza 27 gennaio 1997, n. 118; che tale condotta era supportata da colpa; che dalla stessa le era derivato un pregiudizio economico, rappresentato dalla perdita di fatturato netto conseguente alla forzata riduzione del prezzo delle proprie specialità medicinali; che alla fattispecie non poteva essere applicato l'art. 36, commi 1, 2 e 3, della legge n. 449 del 1997, in quanto costituzionalmente illegittimo e in contrasto con l'art. 28 del Trattato che istituisce la Comunità economica europea.

2.1.- Investito dell'appello avverso la sentenza del TAR Lazio reiettiva della domanda di risarcimento della società, il giudice rimettente espone che l'art. 36, comma 1, della legge n. 449 del 1997 detta un'interpretazione autentica dell'art. 8, comma 12, della legge n. 537 del 1993 - che ha stabilito la regola del cosiddetto prezzo comune europeo dei farmaci, rimettendone al CIPE la concreta determinazione - corrispondente al contenuto delle disposizioni di cui alla deliberazione CIPE del 25 febbraio 1994 (Individuazione dei criteri per la determinazione del prezzo medio europeo di acquisto delle specialità medicinali), annullata dal Consiglio di Stato, con la citata sentenza n. 118 del 1997, proprio nella parte in cui, discostandosi dalle prescrizioni della norma sovraordinata, aveva selezionato solo alcuni Paesi per calcolare la media europea e aveva adottato tassi di conversione basati sulla parità del potere di acquisto delle varie monete. Rileva, inoltre, che il comma 2 del censurato art. 36 conferma l'efficacia di tali criteri di determinazione per il



periodo compreso fra il 1° settembre 1994 e la data di entrata in vigore della legge, con efficacia di sanatoria; mentre il comma 3 stabilisce, a regime, i nuovi criteri di determinazione del prezzo medio, coerenti con le indicazioni contenute nella predetta sentenza del Consiglio di Stato e, prima ancora, con il testo originario (non interpretato) del citato art. 8, stabilendo che «[a] decorrere dal 1° luglio 1998, ai fini del calcolo del prezzo medio dei medicinali, si applicano i tassi di cambio ufficiali relativi a tutti i Paesi dell'Unione europea in vigore nel primo giorno non festivo del quadrimestre precedente quello in cui si opera il calcolo».

Tanto premesso, il Consiglio di Stato, in punto di rilevanza, osserva che, in forza della dichiarata natura interpretativa, e perciò della retroattività, delle menzionate disposizioni, l'appello in esame dovrebbe essere respinto, in quanto, come già ritenuto dai giudici di primo grado, la domanda risarcitoria si giustifica in presenza di un danno ingiusto riconducibile causalmente all'adozione di un atto illegittimo, mentre l'intervenuta sanatoria disposta dal legislatore del 1997 farebbe venir meno l'illegittimità della delibera CIPE del 25 febbraio 1994, annullata dal Consiglio di Stato, con la predetta sentenza n. 118 del 1997, avendo essa, di fatto, legittimato il precedente provvedimento amministrativo, che risulta, di conseguenza, legittimo ab initio. Viceversa, un'eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate comporterebbe la piena sussistenza dell'elemento oggettivo della domanda risarcitoria in relazione all'illegittimo esercizio di una funzione pubblica, con la conseguente possibilità di procedere nello scrutinio della domanda accertandone i restanti elementi (accertamento reputato succedaneo al riscontro del carattere illegittimo dell'azione amministrativa illegittima). Da ciò deriverebbe, dunque, la rilevanza della questione.

In punto di non manifesta infondatezza, il giudice *a quo* esclude anzitutto, con richiamo alla costante giurisprudenza costituzionale, che le disposizioni richiamate possano essere qualificate come norme di interpretazione autentica. Esse, infatti, sarebbero state adottate in un momento nel quale non esisteva alcun contrasto giurisprudenziale, bensì la sola pronuncia del Consiglio di Stato che aveva annullato la deliberazione del CIPE; né la scelta imposta dalla legge interpretativa sarebbe in qualche modo ricavabile dalla norma sovraordinata, rispetto alla quale la deliberazione del CIPE presentava un contenuto di assoluto contrasto.

Ciò posto, qualificate le disposizioni come meramente retroattive, il Consiglio di Stato, richiamando i lavori parlamentari, osserva, in particolare, che l'unica finalità perseguita dalle disposizioni censurate sarebbe stata quella di chiudere il contenzioso pendente in materia di prezzo dei farmaci e determinare con maggiore esattezza gli oneri per la spesa farmaceutica, in termini che evidenzierebbero la volontà di anteporre esigenze di carattere finanziario al diritto della parte privata ad un processo equo.

Il giudice rimettente sostiene, dunque, un primo profilo di illegittimità costituzionale delle censurate disposizioni nella loro intrinseca irragionevolezza, dovuta al fatto che le stesse non risulterebbero supportate da «motivi imperativi di interesse generale» - non potendo questi consistere nella mera volontà di evitare la soccombenza in giudizio dell'amministrazione (come, del resto, indicato negli stessi lavori parlamentari) - e non sarebbero supportate da ragioni diverse da quelle di dare copertura legislativa alla regolamentazione CIPE annullata dal Consiglio di Stato, come confermato dal fatto che, per il futuro, la stessa norma fa riferimento a criteri determinativi tutt'affatto diversi, riproducendo una regola sostanzialmente analoga a quella originaria (violata dal CIPE), in quanto evidentemente ritenuta espressione di un equo e ragionevole temperamento degli interessi in gioco.

Ulteriore profilo di illegittimità costituzionale deriverebbe, poi, dal contrasto con gli artt. 24, 111, 113 e 117, primo comma, quest'ultimo in relazione all'art. 6 CEDU, Cost., essendo le censurate disposizioni intervenute con efficacia retroattiva in pendenza di un giudizio nel quale lo Stato era parte, in modo tale da influenzarne l'esito.

3.- In data 16 maggio 2023, si è costituita la società ricorrente nel giudizio principale formulando conclusioni coincidenti con le richieste del rimettente.

In particolare, premessa la natura meramente retroattiva delle disposizioni censurate, ha sostenuto, anche alla luce dei relativi lavori parlamentari, che esse sarebbero esclusivamente volte a spiegare effetto sul contenzioso in essere con lo Stato.

4.- Con atto depositato il 16 maggio 2023, è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato.

In via principale, la difesa erariale ha eccepito l'inammissibilità della questione, essendo, la valutazione sulla rilevanza, operata dal rimettente, limitata al profilo dell'illiceità della condotta della pubblica amministrazione. Ha, quindi, lamentato l'omessa considerazione dei restanti elementi costitutivi della responsabilità dedotta - reputati «succedanei» rispetto all'elemento esaminato - e, in particolare, dell'elemento soggettivo, nonostante i giudici di primo grado avessero ritenuto insussistente la colpa dell'amministrazione in ragione dell'obiettiva difficoltà interpretativa della fattispecie (difficoltà, del resto, confermata dalla circostanza che lo stesso Consiglio di Stato aveva rigettato l'appello nel corso della fase cautelare).



Il Presidente del Consiglio ha dedotto la non fondatezza delle doglianze, sostenendo che le disposizioni censurate, lungi dal costituire il vulnus evidenziato dal rimettente, avrebbero attribuito valore di legge a una norma di rango inferiore al fine di porre rimedio a imperfezioni tecniche dell'originario testo legislativo. Le stesse, inoltre, erano intervenute - peraltro a distanza di tempo non considerevole dalla norma oggetto di interpretazione, inidoneo a consolidare un elevato grado di affidamento nella diversa interpretazione - a tutela di interessi di rango costituzionale, legati alla specificità del comparto salute e farmaceutico, caratterizzato dalla limitatezza delle risorse finanziarie disponibili per la cura dei pazienti, oltre che dalla necessità di garantire il livello essenziale delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali da erogare su tutto il territorio nazionale e la trasparenza dei mercati.

5.- In data 13 febbraio 2024, la società ricorrente del giudizio *a quo* ha depositato memoria, ribadendo le proprie argomentazioni.

In particolare, in risposta all'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Avvocatura dello Stato in ordine alla mancata preliminare valutazione della sussistenza dell'elemento psicologico da parte del giudice rimettente, ha affermato la rilevanza della questione sollevata, sostenendo che, se pure l'esito del giudizio *a quo* potrebbe essere il medesimo (per l'assenza degli ulteriori presupposti della responsabilità aquiliana), l'eventuale pronuncia di illegittimità costituzionale sarebbe comunque idonea a influire sul percorso argomentativo della decisione di rigetto della domanda di risarcimento.

Nel merito, ha insistito sulla fondatezza della questione sollevata, ribadendo la natura non interpretativa delle disposizioni censurate e l'inidoneità ad assurgere a «motivi imperativi di interesse generale» delle esigenze, genericamente evocate dalla difesa statale.

#### *Considerato in diritto*

1.- Il Consiglio di Stato, sezione quarta, nell'ambito di un giudizio risarcitorio da provvedimento illegittimo, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 36, commi 1, 2 e 3, della legge n. 449 del 1997, in riferimento all'art. 3 Cost., in quanto, con la dichiarata finalità di fornire un'interpretazione autentica dell'art. 8, comma 12, della legge n. 537 del 1993, attribuirebbe effetto retroattivo ad una deliberazione del CIPE annullata in sede giurisdizionale, al solo effetto di sterilizzare gli effetti della sentenza definitiva di annullamento, peraltro adottando parametri di regolazione dei prezzi dei farmaci del tutto difformi da quelli disposti per il futuro, evidenziando così la propria intrinseca irragionevolezza. Viene, inoltre, ravvisato il contrasto con gli artt. 24, 111, 113, 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 6 CEDU, in quanto, intervenendo in pendenza di un giudizio in cui lo Stato è parte, in modo da influenzarne l'esito, le disposizioni censurate comporterebbero un'ingerenza nella garanzia del diritto a un processo equo e violerebbero «un principio dello stato di diritto garantito dall'art. 6 della Convenzione».

2.- Occorre prendere preliminarmente in esame l'eccezione di inammissibilità delle questioni per difetto di rilevanza formulata dall'Avvocatura generale dello Stato.

Assume la difesa del Presidente del Consiglio dei ministri che il giudice *a quo*, anziché soffermarsi unicamente sull'elemento oggettivo dell'illecito, avrebbe dovuto esaminare, ai fini della rilevanza, la sussistenza di tutti gli altri elementi costitutivi della responsabilità aquiliana della pubblica amministrazione.

La tesi non può essere condivisa.

Il Consiglio di Stato argomenta, in punto di rilevanza, che, qualora le censurate disposizioni fossero dichiarate costituzionalmente illegittime, risulterebbe sussistente l'elemento oggettivo della domanda risarcitoria avanzata dalla società appellante per il venir meno dell'effetto sanante del censurato art. 36 sulla deliberazione del CIPE annullata in sede giurisdizionale.

Quanto alla necessaria verifica degli ulteriori elementi costitutivi dell'illecito, il giudice *a quo* chiarisce espressamente che l'accertamento della loro sussistenza è «logicamente succedane[o] al riscontro di un'azione amministrativa illegittima, che è allo stato esclusa dalle disposizioni sospette di incostituzionalità». Il Consiglio di Stato ritiene, infatti, che (solo) «qualora tali disposizioni fossero dichiarate incostituzionali, rimarrebbe accertata la sussistenza dell'elemento oggettivo della domanda risarcitoria, in relazione all'illegittimo esercizio di una funzione pubblica, con la conseguente necessità di procedere all'accertamento degli ulteriori elementi costitutivi della fattispecie, rappresen-



tati dall'effettività e ingiustizia del danno, dall'esistenza del nesso di causalità, nonché dall'imputabilità del danno alla Pubblica Amministrazione sulla base del requisito soggettivo del dolo o della colpa (*ex plurimis*, Cassazione civile sez. III, 6 dicembre 2018, n. 31567)».

Il giudice rimettente dunque, con una motivazione non implausibile, ha ritenuto prioritario l'esame dell'elemento oggettivo della illegittimità dell'azione della pubblica amministrazione, in considerazione della ritenuta «sucedaneità logica» rispetto a quest'ultimo dell'accertamento degli altri elementi. Tale argomentazione deve reputarsi sufficiente alla luce del costante orientamento giurisprudenziale secondo cui questa Corte è chiamata a operare una verifica meramente esterna e strumentale al riscontro di una adeguata motivazione in punto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale (così, sentenza n. 4 del 2024; in termini analoghi, sentenze n. 193 e n. 150 del 2022, n. 240 del 2021, n. 224 e n. 168 del 2020).

In definitiva, il giudice *a quo* ritiene, non implausibilmente, di dover fare applicazione della disposizione censurata nel giudizio dinanzi a lui e dall'accoglimento o meno della questione sollevata discende, sulla decisione da rendere nello stesso, un effetto diretto e immediato quanto meno sotto il profilo del percorso argomentativo (si vedano, al riguardo, le sentenze n. 25 del 2024 e n. 19 del 2022).

L'eccezione, dunque, non è fondata.

3.- Per meglio affrontare le questioni nel merito, è opportuno ricostruire, per quanto qui di interesse, la genesi della disposizione sottoposta a scrutinio.

4.- L'art. 8, comma 12, della legge n. 537 del 1993, poi asseritamente interpretata dalla disposizione censurata, prevede che «[a] decorrere dal 1º gennaio 1994, i prezzi delle specialità medicinali, esclusi i medicinali da banco, sono sottoposti a regime di sorveglianza secondo le modalità indicate dal CIPE e non possono superare la media dei prezzi risultanti per prodotti similari e inerenti al medesimo principio nell'ambito della Comunità europea; se inferiori, l'adeguamento alla media comunitaria non potrà avvenire in misura superiore al 20 per cento annuo della differenza. Sono abrogate le disposizioni che attribuiscono al CIP competenze in materia di fissazione e revisione del prezzo delle specialità medicinali».

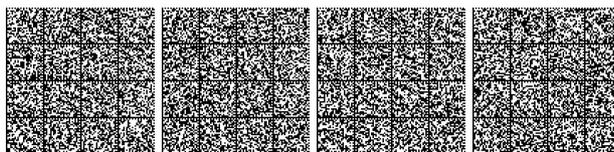
Con tale disposizione veniva introdotto - in sostituzione del previgente regime dei prezzi amministrati dei medicinali - il cosiddetto regime di sorveglianza, che assumeva come parametro di riferimento il concetto del «prezzo medio europeo». Da un regime in cui l'autorità statale determinava in maniera unilaterale il prezzo delle specialità medicinali si passava, cioè, a un sistema che prevedeva un intervento da parte dell'autorità preposta solo in caso di superamento della cosiddetta «media europea». Le relative competenze in materia venivano attribuite al CIPE.

In attuazione della nuova normativa, il CIPE adottava due delibere - datate 25 febbraio e 16 marzo 1994 - tese a regolare, rispettivamente, i criteri per il calcolo del prezzo medio europeo dei farmaci e la competenza per la sorveglianza del prezzo dei medicinali.

In particolare, con la deliberazione del 25 febbraio 1994 era disposto che: *a)* il prezzo dei medicinali venisse ridotto autoritativamente ove avesse superato di almeno il 5 per cento la media del prezzo europeo; *b)* tale prezzo venisse determinato prendendo a riferimento i prezzi praticati da Francia, Inghilterra, Germania e Spagna; *c)* la media fosse calcolata utilizzando i tassi di conversione basati sulla parità del potere di acquisto delle varie monete, come determinati annualmente dallo stesso CIPE.

Tale deliberazione veniva successivamente annullata dal Consiglio di Stato con sentenza n. 118 del 1997, per quanto qui di interesse, nel punto 3, primo e terzo periodo, ovvero, nella parte in cui prevedeva la scelta di quattro Paesi europei con cui effettuare il confronto e l'applicazione dei tassi di conversione fra le valute, basati sulla parità dei poteri d'acquisto, come determinati dallo stesso CIPE (oltre che nel punto 2, secondo periodo). Veniva, infatti, ritenuto illegittimo il criterio di determinazione del prezzo sulla base dei prezzi praticati in soli quattro Paesi e con riferimento a un tasso di conversione diverso dal tasso di cambio ufficiale. La sentenza di annullamento diveniva definitiva il 24 marzo 1999, a seguito della declaratoria di estinzione, da parte delle sezioni unite della Corte di cassazione, del giudizio introdotto dall'Avvocatura generale dello Stato ai sensi dell'art. 111 Cost.

Con l'art. 36 della legge n. 449 del 1997 veniva, dunque, introdotta una nuova disciplina del prezzo dei medicinali, che prendeva in considerazione, ai fini del calcolo del prezzo medio degli stessi, i prezzi praticati in tutti i Paesi dell'Unione europea, con applicazione dei tassi di cambio ufficiali, disponendo che, sulla base di quanto dallo stesso previsto, il CIPE, entro 60 giorni, provvedesse con propria deliberazione alla definizione di nuovi criteri per il calcolo del prezzo medio europeo.



Con i primi due commi del medesimo articolo veniva, inoltre, disciplinato in via transitoria - nelle more dell'adozione della nuova deliberazione da parte del CIPE - il regime dei prezzi dei medicinali, disponendo una sanatoria della precedente disciplina tramite la previsione che «[d]alla data del 1° settembre 1994 fino all'entrata in vigore del metodo di calcolo del prezzo medio europeo come previsto dai commi 3 e 4, restano validi i prezzi applicati secondo i criteri indicati per la determinazione del prezzo medio europeo dalle deliberazioni del CIPE 25 febbraio 1994, 16 marzo 1994, 13 aprile 1994, 3 agosto 1994 e 22 novembre 1994» (comma 2) e offrendo un'interpretazione autentica del comma 12 dell'art. 8 della legge 537 del 1993, il quale «deve essere intes[o] nel senso che è rimesso al CIPE stabilire anche quali e quanti Paesi della Comunità prendere a riferimento per il confronto, con applicazione dei tassi di conversione fra le valute, basati sulla parità dei poteri d'acquisto, come determinati dallo stesso CIPE» (comma 1).

In attuazione del predetto art. 36, il CIPE, con propria deliberazione del 26 febbraio 1998, ampliava i Paesi di riferimento per il calcolo (da 4 a 12 rispetto al previgente sistema, corrispondenti ai Paesi europei i cui dati su prezzi e consumi dei prodotti medicinali risultavano disponibili) e adottava i tassi di cambio ufficiali.

5.- Ciò premesso, va osservato che, sebbene nella prospettazione del Consiglio di Stato oggetto delle questioni di legittimità costituzionale siano i primi tre commi dell'art. 36 della legge n. 449 del 1997, le censure riguardano invero unicamente i primi due, aventi ad oggetto l'interpretazione autentica dell'art. 8, comma 12, della legge n. 537 del 1993 e la "sanatoria" («restano validi») dei prezzi fissati in applicazione dei criteri indicati per la determinazione del prezzo medio europeo dalla deliberazione CIPE del 25 febbraio 1994 (e seguenti).

Il terzo comma, che unitamente ai successivi disciplina pro futuro le modalità di determinazione del prezzo medio europeo, è, invece, estraneo alle doglianze del giudice rimettente, il quale lo evoca al solo fine di rimarcare l'illegittimità e l'irrazionalità delle scelte operate dalla deliberazione CIPE del 25 febbraio 1994 - calcolo del prezzo medio europeo tramite confronto con soli quattro Paesi di riferimento e utilizzo dei tassi di conversione tra le valute dei Paesi scelti e la lira basati sulla parità dei poteri di acquisto - rispetto a quella adottata per il futuro, basata sul calcolo del prezzo medio europeo con riferimento a tutti i Paesi europei e sull'utilizzo dei tassi di cambio ufficiale.

Le questioni di legittimità costituzionale sollevate devono ritenersi dunque aver ad oggetto i soli primi due commi.

6.- Nel merito, le questioni sono fondate con riferimento agli artt. 3, 111 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 6 CEDU, con assorbimento delle ulteriori censure.

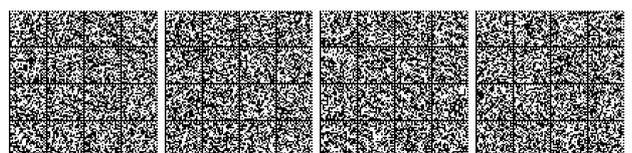
6.1.- Va preliminarmente rammentato, su un piano più generale, che - al di là della autoqualificazione, di per sé non vincolante, e dell'accertamento di un contrasto giurisprudenziale formatosi sulla disposizione oggetto dell'interpretazione autentica, anch'esso non dirimente (tra le tante, sentenze n. 4 del 2024, n. 104 e n. 61 del 2022, n. 133 del 2020) - la natura interpretativa va riconosciuta solo a quelle disposizioni «che hanno il fine obiettivo di chiarire il senso di norme preesistenti ovvero di escludere o di enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata, allo scopo di imporre a chi è tenuto ad applicare la disposizione considerata un determinato significato normativo» (così la sentenza n. 73 del 2017, richiamata dalla sentenza n. 70 del 2020).

Ciò premesso, questa Corte ha più volte affermato «la "sostanziale indifferenza, quanto allo scrutinio di legittimità costituzionale, della distinzione tra norme di interpretazione autentica - retroattive, salva una diversa volontà in tal senso esplicitata dal legislatore stesso - e norme innovative con efficacia retroattiva" (sentenza n. 73 del 2017; nonché, da ultimo, sentenza n. 108 del 2019)» (sentenza n. 70 del 2020); arrivando a ritenerne «la possibile assimilazione, quanto agli esiti dello scrutinio di legittimità costituzionale» (sentenza n. 108 del 2019).

A tal fine, la detta distinzione rileva, al più, perché «"la palese erroneità di tale auto-qualificazione può costituire un indice, sia pure non dirimente, della irragionevolezza della disposizione impugnata" (sentenza n. 73 del 2017; *ex plurimis*, anche sentenze n. 103 del 2013 e n. 41 del 2011)» (sentenza n. 70 del 2020).

6.2.- Nello scrutinio di legittimità costituzionale, questa Corte ha più volte ricordato la centralità che assume il principio di non retroattività della legge, inteso quale fondamentale valore di civiltà giuridica (tra le più recenti, sentenze n. 4 del 2024, n. 145 del 2022, n. 174 del 2019 e n. 73 del 2017).

Ne consegue che, di fronte a una norma avente comunque efficacia retroattiva - che pure deve considerarsi, al di fuori della materia penale, frutto del legittimo esercizio discrezionale del potere del legislatore -, è necessario procedere ad uno scrutinio particolarmente rigoroso.



Tale scrutinio diviene ancor più stringente se l'intervento legislativo retroattivo incide su giudizi ancora in corso, tanto più se in essi sia coinvolta un'amministrazione pubblica. Infatti, «tanto i principi costituzionali relativi ai rapporti tra potere legislativo e potere giurisdizionale, quanto i principi concernenti l'effettività della tutela giurisdizionale e la parità delle parti in giudizio, impediscono al legislatore di risolvere, con legge, specifiche controversie e di determinare, per questa via, uno sbilanciamento tra le posizioni delle parti coinvolte nel giudizio (tra le altre, sentenze n. 201 e n. 46 del 2021, n. 12 del 2018 e n. 191 del 2014)» (sentenza n. 4 del 2024).

Relativamente al sindacato di costituzionalità delle leggi retroattive incidenti su giudizi in corso, ancora di recente è stato rammentato il rilievo assunto dalla giurisprudenza della Corte EDU, affermandosi che in tale ambito si è ormai pervenuti alla costruzione di una «solida sinergia fra principi costituzionali interni e principi contenuti nella CEDU», che consente di leggere in stretto coordinamento i parametri interni con quelli convenzionali «al fine di massimizzarne l'espansione in un "rapporto di integrazione reciproca"» (sentenza n. 145 del 2022, richiamata dalla sentenza n. 4 del 2024).

6.3.- Tanto premesso, per svolgere tale rigoroso controllo sono stati individuati una serie di elementi sintomatici dell'uso distorto della funzione legislativa.

Tra questi, in particolare, per quanto qui di interesse, emergono l'errata e artificiosa autoqualificazione della norma come norma di interpretazione autentica e, soprattutto, la chiara finalità di incidere sull'esito di giudizi pendenti. Finalità, quest'ultima, che si può evincere da metodo e tempistica dell'intervento del legislatore (sentenze n. 4 del 2024, n. 145 del 2022, n. 174 del 2019 e n. 12 del 2018) - per esempio, la distanza dell'intervento legislativo rispetto all'entrata in vigore delle disposizioni oggetto di interpretazione autentica (sentenze n. 4 del 2024 e n. 174 del 2019) - e si può ricavare dai lavori preparatori (sentenze n. 4 del 2024 e n. 145 del 2022).

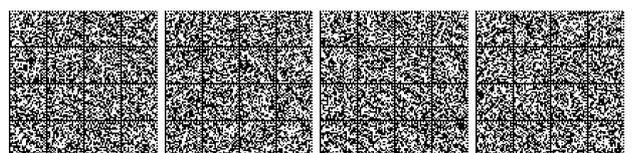
Infine, in quest'opera di rigoroso scrutinio è necessario valutare se l'intervento legislativo trovi una possibile ragionevole giustificazione «nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni costituzionali». Anche alla luce della giurisprudenza della Corte EDU, «solo imperative ragioni di interesse generale possono consentire un'interferenza del legislatore su giudizi in corso; i principi dello stato di diritto e del giusto processo impongono che tali ragioni "siano trattate con il massimo grado di circospezione possibile" (sentenza 14 febbraio 2012, Arras contro Italia, paragrafo 48)» (sentenza n. 4 del 2024).

Come da ultimo ricordato da questa Corte nella più volte citata sentenza n. 4 del 2024, la Corte EDU ha perimetrato in maniera rigorosa e restrittiva tale nozione di «imperative ragioni di interesse generale», ravvisando la compatibilità con l'art. 6 CEDU di «alcuni interventi legislativi retroattivi incidenti su giudizi in corso, là dove "i soggetti ricorrenti avevano tentato di approfittare dei difetti tecnici della legislazione (sentenza 23 ottobre 1997, National & Provincial Building Society e Yorkshire Building Society contro Regno Unito, paragrafo 112), o avevano cercato di ottenere vantaggi da una lacuna della legislazione medesima, cui l'ingerenza del legislatore mirava a porre rimedio (sentenza del 27 maggio 2004, OGIS-Institut Stanislas, OGEC Saint-Pie X, Blanche de Castille e altri contro Francia, paragrafo 69)" (sentenza n. 145 del 2022)», o, ancora, quando «l'intervento legislativo retroattivo mirava a risolvere una serie più ampia di conflitti conseguenti alla riunificazione tedesca, al fine di "assicurare in modo duraturo la pace e la sicurezza giuridica in Germania" (20 febbraio 2003, Forrer/Niedenthal c. Germania, paragrafo 64)».

Più in generale, in tale opera di perimetrazione, al di fuori della nozione di «imperative ragioni di interesse generale» sono i soli motivi di carattere meramente finanziario, volti a contenere la spesa pubblica, come chiarito tanto dalla Corte EDU (sentenza 29 marzo 2006, Scordino e altri contro Italia, paragrafo 132; sentenza 11 aprile 2006, Cabourdin contro Francia, paragrafo 37), quanto da questa stessa Corte, la quale ha espressamente affermato che «[i] soli motivi finanziari, volti a contenere la spesa pubblica o a reperire risorse per far fronte a esigenze eccezionali, non bastano a giustificare un intervento legislativo destinato a ripercuotersi sui giudizi in corso (sentenze n. 174 e n. 108 del 2019, e n. 170 del 2013)» (sentenza n. 145 del 2022).

7.- In applicazione delle coordinate giurisprudenziali sin qui sinteticamente ripercorse, le disposizioni oggetto delle questioni sollevate non resistono allo scrutinio di costituzionalità.

Esse, infatti, sono evidentemente finalizzate a incidere su giudizi di cui è parte la pubblica amministrazione; giudizi dei quali si vuole vanificare o comunque condizionare l'esito, anche con riferimento ai collegati profili risarcitori.



7.1.- Tale finalità emerge, innanzitutto, dai lavori preparatori, dai quali non si possono evincere ragioni giustificatrici dell'intervento legislativo retroattivo diverse dall'esigenza di superare le ragioni di illegittimità accolte dal Consiglio di Stato che ha annullato la deliberazione CIPE del 25 febbraio 1994, nelle parti che riguardano l'individuazione parziale dei Paesi europei con i quali operare il confronto e la scelta, invece del tasso ufficiale, dei tassi di conversione tra valute basati sulla parità del potere di acquisto. L'intento dichiarato era quello, in definitiva, di "sterilizzare" gli effetti della predetta sentenza n. 118 del 1997 del Consiglio di Stato (più volte richiamata nei lavori preparatori), la quale, annullando la deliberazione del CIPE, aveva riconosciuto l'illegittimità dell'azione amministrativa, ponendo così le basi per future azioni di risarcimento nei suoi confronti, quale, appunto, quella posta alla base del giudizio *a quo* (come espressamente affermato, in particolare, nel dossier del Servizio studi della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica).

7.2.- L'uso improprio della funzione legislativa, tale perché esercitata allo scopo di influire sul contenzioso in corso, vanificandone, nelle intenzioni, gli effetti, è confermato da due ulteriori circostanze, l'una attinente alla complessiva vicenda processuale, l'altra concernente la stessa portata normativa dell'intervento.

7.2.1.- Sul piano processuale, va rimarcato che la legge n. 449 del 1997 (del 27 dicembre) è intervenuta a ben quattro anni di distanza dalla disposizione oggetto della presunta interpretazione, ossia l'art. 8 della legge n. 537 del 24 dicembre 1993, quando era già in corso un nutrito contenzioso, alimentato da trentanove aziende farmaceutiche, che aveva dato luogo, con la citata sentenza n. 118 del 1997 (depositata il 27 gennaio 1997), all'annullamento della deliberazione CIPE del 25 febbraio 1994, proprio nella parte in cui, come già detto, prevedeva la scelta limitata a quattro Paesi europei con cui effettuare il confronto dei prezzi e adottava i tassi di conversione fra le valute basati sulla parità dei poteri d'acquisto.

La sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione ex art. 111 Cost. dall'Avvocatura generale dello Stato, impedendosi così il passaggio in giudicato. Nelle more della decisione del ricorso, sono intervenute le disposizioni censurate, che, per un verso, hanno fornito un'interpretazione asseritamente autentica di quelle applicate dal Consiglio di Stato con la sentenza n. 118 del 1997, interpretazione in contrasto con quella offerta da tale pronuncia; per un altro, hanno proceduto contestualmente alla sostanziale sanatoria della deliberazione del CIPE, a distanza di poco meno di un anno dal suo annullamento dal Consiglio di Stato.

L'amministrazione statale, a seguito dell'intervento normativo contestato, ha rinunciato al ricorso ex art. 111 Cost., la cui proposizione aveva impedito nelle more l'immediata formazione del giudicato sulla sentenza del Consiglio di Stato posta dalla parte privata a fondamento (sul piano oggettivo) della pretesa risarcitoria nel giudizio *a quo*.

«Metodo» e «tempistica» seguiti dal legislatore nella vicenda in esame - rilevanti, come sopra ricordato, ai fini del presente scrutinio (sentenze n. 4 del 2024, n. 145 del 2022, n. 174 del 2019 e n. 12 del 2018) - confermano, quindi, quanto risulta dai lavori preparatori.

7.2.2.- Sul piano sostanziale, poi, è significativo che, nello stabilire la disciplina a regime della determinazione dei prezzi medi dei farmaci (art. 36, comma 3), la legge n. 449 del 1997 delinea un sistema esattamente conforme a quanto deciso con la sentenza n. 118 del 1997, per cui l'asserita interpretazione autentica (commi 1 e 2) riguarda proprio la proposizione normativa oggetto del contenzioso giudiziario e si rivela, ancora una volta, finalizzata a vanificare gli effetti della più volte citata sentenza del Consiglio di Stato a giudicato non ancora formatosi, risolvendosi nell'assunzione a livello legislativo di quanto sostenuto in giudizio dall'amministrazione pubblica e smentito dal giudice nella sua decisione.

Nel caso in esame, quindi, pare evidente, tanto sul piano oggettivo quanto su quello soggettivo, la volontà del legislatore di interferire su vicende processuali in corso al fine (o con il risultato) di alterarne l'esito, palesandosi pertanto un uso improprio della funzione legislativa.

8.- In conclusione, l'art. 36, commi 1 e 2, della legge n. 449 del 1997, avendo introdotto una norma ad efficacia retroattiva, al fine specifico di incidere su giudizi di cui era parte la stessa amministrazione pubblica, e in assenza di ragioni imperative di interesse generale, ha violato i principi del giusto processo e della parità delle parti in giudizio, sanciti dagli artt. 111 e 117, primo comma, Cost., e per mezzo di quest'ultimo dall'art. 6 CEDU, nonché il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

Restano assorbite le ulteriori questioni sollevate in riferimento agli artt. 24 e 113 Cost.



PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

*dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 36, commi 1 e 2, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica).*

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

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, *Presidente*

Filippo PATRONI GRIFFI, *Redattore*

Valeria EMMA, *Cancelliere*

Depositata in Cancelleria il 6 maggio 2024

*Il Cancelliere*

F.to: Valeria EMMA

T\_240077

N. 78

*Ordinanza 11 aprile - 7 maggio 2024*

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

**Impiego pubblico - Trattamento economico - Comparto scuola - Assistenti amministrativi incaricati di svolgere le mansioni superiori di direttore dei servizi generali e amministrativi (DSGA) - Criterio di determinazione - Denunciata violazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità della retribuzione nonché dei vincoli derivanti dal diritto dell'Unione europea relativamente alla discriminazione dei lavoratori in ragione dell'età - Manifesta infondatezza delle questioni.**

- Legge 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, commi 44 e 45.
- Costituzione, art. 3, 36 e 117; direttiva 2000/78/CE del Consiglio, del 27 novembre 2000, artt. 1 e 2.

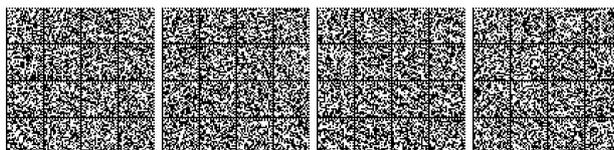
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da:

*Presidente:* Augusto Antonio BARBERA;

*Giudici :* 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



## ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 44 e 45, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)», promosso dal Tribunale ordinario di Cagliari, sezione lavoro, nel procedimento vertente tra F. C. e altri e il Ministero dell'istruzione e del merito, con ordinanza del 30 ottobre 2023, iscritta al n. 160 del registro ordinanze 2023 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 52, prima serie speciale, dell'anno 2023, la cui trattazione è stata fissata per l'adunanza in camera di consiglio del 9 aprile 2024.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;  
udito nella camera di consiglio dell'11 aprile 2024 il Giudice relatore Angelo Buscema;  
deliberato nella camera di consiglio dell'11 aprile 2024.

Ritenuto che, con ordinanza del 30 ottobre 2023 (reg. ord. n. 160 del 2023), il Tribunale ordinario di Cagliari, sezione lavoro, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 44 e 45, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)», in riferimento agli artt. 3, 36 e 117 della Costituzione, quest'ultimo in relazione agli artt. 1 e 2 della direttiva 2000/78/CE del Consiglio, del 27 novembre 2000, che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro, nella parte in cui prevedono che, a decorrere dall'anno scolastico 2012-2013, agli assistenti amministrativi incaricati di svolgere le mansioni superiori di direttore dei servizi generali e amministrativi (DSGA) spetti un trattamento economico in misura pari alla differenza tra quello previsto per il DSGA al livello iniziale della progressione economica e quello complessivamente goduto dall'assistente amministrativo incaricato tenendo conto della sua retribuzione in ragione della sua anzianità di servizio in quest'ultima qualifica;

che il rimettente riferisce di essere chiamato a pronunciarsi in merito a una causa in materia di lavoro promossa contro il Ministero dell'istruzione e del merito da una serie di lavoratori del comparto scuola, i quali avevano agito in giudizio per far accertare il loro diritto al riconoscimento del trattamento retributivo per lo svolgimento delle superiori mansioni svolte di DSGA;

che in seguito all'entrata in vigore delle disposizioni censurate, il compenso dovuto per lo svolgimento delle mansioni superiori proprie del DSGA sarebbe sensibilmente diminuito rispetto alla previsione precedente (art. 52, comma 4, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, recante «Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche»), che parametrava l'indennità di funzioni superiori alla differenza tra il livello iniziale di inquadramento del DSGA e il livello iniziale di inquadramento dell'assistente amministrativo, e ciò in quanto, nel caso di assistenti amministrativi con una elevata anzianità di servizio, si determinerebbe una diminuzione significativa o perfino l'azzeramento dell'indennità prevista per lo svolgimento delle mansioni superiori;

che, dunque, le questioni di legittimità costituzionale sarebbero rilevanti, posto che il loro accoglimento comporterebbe la reviviscenza della citata e più favorevole disposizione previgente;

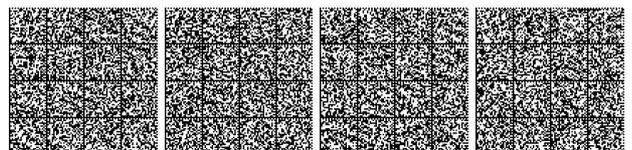
che, secondo il giudice *a quo*, la questione sarebbe non manifestamente infondata innanzitutto per violazione del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost, perché comporterebbe, nello svolgimento delle mansioni superiori, una progressiva riduzione del trattamento economico in relazione all'anzianità di servizio maturata in qualità di assistente amministrativo;

che, inoltre, le disposizioni censurate si porrebbero in contrasto con l'art. 36 Cost., in quanto il diritto a una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato imporrebbe l'integrale e aggiuntiva corresponsione del trattamento economico previsto per lo svolgimento delle mansioni superiori;

che, infine, sarebbe ravvisabile una violazione dell'art. 117 Cost., avuto riguardo agli artt. 1 e 2 della direttiva 2000/78/CE (che vietano una discriminazione dei lavoratori in ragione dell'età), in quanto i lavoratori con maggiore anzianità verrebbero discriminati rispetto a quelli con minore anzianità, dal momento che questi ultimi percepirebbero, in relazione alle mansioni superiori, un trattamento economico aggiuntivo maggiore dei primi;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, osservando che la stessa questione è stata dichiarata non fondata con la sentenza n. 71 del 2021 di questa Corte e che la riproposizione di una questione già dichiarata non fondata, in mancanza, come in questo caso, di argomenti nuovi, ne determina la manifesta non fondatezza;

che le disposizioni censurate non si porrebbero in contrasto neppure con gli artt. 117 Cost. e 1 e 2 della direttiva 2000/78/CE in tema di divieto di discriminazioni dei lavoratori in ragione dell'età degli stessi, in quanto il trattamento discriminatorio denunciato non dipenderebbe dall'età del lavoratore bensì dall'anzianità di servizio e, in ogni caso, il legislatore avrebbe garantito la proporzionalità della retribuzione globalmente considerata.



Considerato che questa Corte con la sentenza n. 71 del 2021 ha già ritenuto non fondate questioni identiche a quelle sollevate nel presente giudizio;

che, con riferimento al profilo della denunciata presunta violazione dell'art. 3 Cost. per irragionevolezza, questa Corte si è ripetutamente pronunciata sulla necessità di una valutazione complessiva della retribuzione, ai fini del giudizio sulla sufficienza e proporzionalità della stessa rispetto al lavoro prestato;

che, inoltre, per quanto riguarda la denunciata violazione dell'art. 36 Cost., il riconoscimento di una progressione economica indubbiamente valorizza - e, quindi, già in parte remunera - la maggior esperienza e professionalità maturata dal dipendente nel corso degli anni di lavoro, cosicché non è irragionevole che, nel caso di conferimento dell'incarico di DSGA, l'ordinamento preveda una retribuzione complessiva parametrata alle funzioni svolte pur con una retribuzione aggiuntiva decrescente per il dipendente più anziano; diversamente opinando, difatti, si giungerebbe ad affermare che, a parità di mansioni svolte, sia costituzionalmente necessario riconoscere all'assistente amministrativo con un'anzianità maggiore ai 21 anni un compenso più elevato di quello previsto per il DSGA a livello iniziale, sebbene quest'ultimo «sia titolare di quelle funzioni appartenendo ad un ruolo diverso ed essendo stata oggettivamente accertata con apposita selezione concorsuale la maggiore qualificazione professionale, significativa di una più elevata qualità del lavoro prestato» (sentenza n. 71 del 2021, che richiama le sentenze n. 115 del 2003 e n. 273 del 1997);

che, infine, quanto alla doglianza formulata in riferimento all'art. 117 Cost., in relazione agli artt. 1 e 2 della direttiva 2000/78/CE, che nulla ha a che vedere con il maggiore o minore periodo di servizio lavorativo, le considerazioni svolte giustificano la diversità di trattamento riservata all'assistente amministrativo dotato di minore anzianità e quindi destinato a beneficiare concretamente di un incremento retributivo in correlazione allo svolgimento delle mansioni superiori di DSGA rispetto a quello che ne ha maturata una superiore, proprio perché diversamente si atteggia la valutazione complessiva della retribuzione da essi altrimenti goduta;

che le censure in esame, non apportando nuovi argomenti rispetto a quelli già vagliati da questa Corte nella citata sentenza n. 71 del 2021, né aggiungendo profili nuovi rispetto a quelli già esaminati, vanno pertanto dichiarate manifestamente non fondate (*ex multis*, ordinanze n. 214 del 2023, n. 220 del 2022, n. 165 e n. 111 del 2021).

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 11, comma 1, delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

## LA CORTE COSTITUZIONALE

*dichiara la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 44 e 45, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)», sollevate, in riferimento agli artt. 3, 36 e 117 della Costituzione, quest'ultimo in relazione agli artt. 1 e 2 della direttiva 2000/78/CE del Consiglio, del 27 novembre 2000, che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro, dal Tribunale ordinario di Cagliari, sezione lavoro, con l'ordinanza indicata in epigrafe.*

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 aprile 2024.

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, *Presidente*

Angelo BUSCEMA, *Redattore*

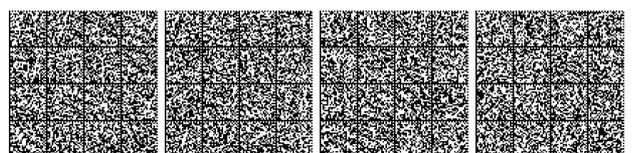
Roberto MILANA, *Direttore della Cancelleria*

Depositata in Cancelleria il 7 maggio 2024

*Il Direttore della Cancelleria*

F.to: Roberto MILANA

T\_240078



n. 79

*Ordinanza 16 aprile - 7 maggio 2024*

Giudizio di legittimità costituzionale in via principale.

**Sanità pubblica - Personale sanitario - Norme della Regione Siciliana - Estensione alle aziende sanitarie ed ospedaliere regionali della possibilità di attingere all'albo dei dipendenti delle società in liquidazione, istituito dall'art. 64, comma 1, della legge reg. Siciliana n. 21 del 2014 - Ricorso del Governo - Lamentata violazione del principio del concorso pubblico, delle competenze esclusive statali nelle materie dell'ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali e dell'ordinamento civile, nonché eccedenza dalle competenze statutarie - *Ius superveniens* abrogativo della norma impugnata, medio tempore non applicata - Cessazione della materia del contendere.**

- Legge della Regione Siciliana 22 febbraio 2023, n. 2, art. 9.
- Costituzione, artt. 97, quarto comma, e 117, secondo comma, lettere *g*) ed *l*); statuto della Regione Siciliana, art. 14.

#### LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da:

*Presidente:* Augusto Antonio BARBERA;

*Giudici :* Franco MODUGNO, Giulio PROSPERETTI, 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

#### ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 9 della legge della Regione Siciliana 22 febbraio 2023, n. 2 (Legge di stabilità regionale 2023-2025), promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri con ricorso notificato il 29 aprile 2023, depositato in cancelleria il 2 maggio 2023, iscritto al n. 17 del registro ricorsi 2023 e pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 21, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Visto l'atto di costituzione della Regione Siciliana;

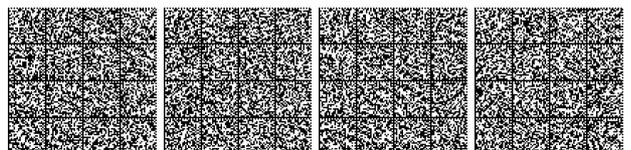
udito nell'udienza pubblica del 16 aprile 2024 il Giudice relatore Giulio Prosperetti;

uditi l'avvocato dello Stato Giammarco Rocchitta per il Presidente del Consiglio dei ministri e l'avvocato Nicola Dumas per la Regione Siciliana;

deliberato nella camera di consiglio del 16 aprile 2024.

Ritenuto che, con il ricorso indicato in epigrafe (reg. ric. n. 17 del 2023), il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha impugnato, tra gli altri, l'art. 9 della legge della Regione Siciliana 22 febbraio 2023, n. 2 (Legge di stabilità regionale 2023-2025), per violazione degli artt. 97, quarto comma, e 117, secondo comma, lettere *g*) ed *l*), della Costituzione, nonché per violazione delle competenze attribuite alla Regione Siciliana dal regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana), convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2.

che la disposizione impugnata stabilisce: «[a]ll'art. 64 della legge regionale 12 agosto 2014, n. 21 e successive modificazioni, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: “4bis. Le disposizioni di cui al comma 4 trovano applicazione anche nei confronti degli enti pubblici regionali e delle aziende sanitarie ed ospedaliere siciliane”»;



che, secondo il ricorrente, la riferita disposizione regionale, estendendo alle aziende sanitarie ed ospedaliere siciliane la disposizione dell'art. 64, comma 4, della legge della Regione Siciliana 12 agosto 2014, n. 21 (Assestamento del bilancio della Regione per l'anno finanziario 2014. Variazioni al bilancio di previsione della Regione per l'esercizio finanziario 2014 e modifiche alla legge regionale 28 gennaio 2014, n. 5 "Disposizioni programmatiche e correttive per l'anno 2014. Legge di stabilità regionale. Disposizioni varie"), violerebbe l'art. 97, quarto comma, Cost., in relazione all'art. 35 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche) e alle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 10 dicembre 1997, n. 483 (Regolamento recante la disciplina concorsuale per il personale dirigenziale del Servizio sanitario nazionale), e del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 2001, n. 220 (Regolamento recante disciplina concorsuale del personale non dirigenziale del Servizio sanitario nazionale), eludendo la regola del concorso pubblico quale criterio generale non derogabile se non nei casi espressamente indicati dalla legge per peculiari e straordinarie esigenze di interesse pubblico di accesso ai pubblici impieghi;

che sarebbe altresì violato l'art. 117, secondo comma, lettere g) ed l), Cost., in relazione agli artt. 19 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica) e 11, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 35 (Misure emergenziali per il servizio sanitario della Regione Calabria e altre misure urgenti in materia sanitaria), convertito, con modificazioni, nella legge 25 giugno 2019, n. 60, in quanto la disposizione impugnata, intervenendo sulla disciplina del rapporto di lavoro del personale sanitario, disciplinerebbe le materie «ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali» e «ordinamento civile», riservate come tali alla potestà legislativa esclusiva dello Stato, eccedendo dalle competenze legislative della Regione Siciliana, come delineate dall'art. 14 statuto reg. Siciliana;

che, con atto depositato il 6 giugno 2023, si è costituita in giudizio la Regione Siciliana che, con riferimento all'impugnativa avente ad oggetto l'art. 9 della legge reg. Siciliana n. 2 del 2023, si è limitata ad evidenziare l'avvenuta presentazione di una proposta di legge regionale abrogativa della disposizione impugnata;

che, in data 26 marzo 2024, in prossimità dell'udienza, la resistente ha depositato una memoria nella quale ha rilevato che, successivamente alla proposizione del ricorso con il quale è stata promossa la presente questione di legittimità costituzionale, è stata approvata la legge della Regione Siciliana 21 novembre 2023, n. 25 (Disposizioni finanziarie varie. Modifiche di norme), il cui art. 28, comma 4, ha abrogato, a decorrere dal 24 novembre 2023, ai sensi del successivo art. 30, comma 1, della medesima legge reg. Siciliana n. 25 del 2023, l'art. 9 della legge reg. Siciliana n. 2 del 2023;

che la difesa regionale, con la detta memoria integrativa, ha prodotto in giudizio la nota 15 febbraio 2024, n. 10784, con cui la Ragioneria generale della Regione Siciliana attestava che «le norme impugnate della legge regionale 22 febbraio 2023, n. 2 di cui all'allegato elenco, ad eccezione degli articoli 36, 38 e 48 [...], non hanno trovato applicazione medio tempore sotto il profilo contabile dalla data della rispettiva emanazione alla data della relativa abrogazione apportata dall'articolo 28, comma 4, della legge regionale 21 novembre 2023, n. 25»;

che la Regione Siciliana, sulla base di tali elementi, ha domandato la dichiarazione di cessazione della materia del contendere;

che, nel corso dell'udienza pubblica del 16 aprile 2024, l'Avvocatura generale dello Stato ha preso atto della richiesta della resistente, non contestando la mancata applicazione della disposizione impugnata.

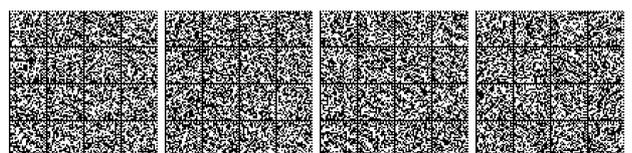
Considerato che, nelle more del presente giudizio, l'art. 28, comma 4, della legge reg. Siciliana n. 25 del 2023 ha abrogato, a decorrere dal 24 novembre 2023, ai sensi del successivo art. 30, comma 1, della medesima legge reg. Siciliana n. 25 del 2023, la disposizione impugnata;

che il 26 marzo 2024 la resistente ha depositato memoria integrativa con cui ha chiesto che sia dichiarata cessata la materia del contendere, producendo in giudizio la nota della Ragioneria generale della Regione Siciliana 15 febbraio 2024, n. 10784, attestante che la disposizione impugnata non ha trovato attuazione nel periodo in cui è stata vigente;

che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'abrogazione della disposizione impugnata, ove non abbia trovato medio tempore applicazione, determina la cessazione della materia del contendere (*ex plurimis*, sentenze n. 200, n. 117 e n. 78 del 2020; ordinanza n. 101 del 2020);

che la Regione Siciliana ha dichiarato che la disposizione impugnata non ha trovato applicazione, producendo in giudizio la nota conforme della Ragioneria generale della Regione Siciliana 15 febbraio 2024, prot. n. 10784, senza che l'Avvocatura generale dello Stato abbia mosso obiezioni in proposito;

che sussistono, pertanto, i presupposti per dichiarare cessata la materia del contendere limitatamente alle questioni oggetto del presente giudizio.



PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

*riservata a separate pronunce la decisione delle ulteriori questioni di legittimità costituzionale promosse con il ricorso indicato in epigrafe;*

*dichiara cessata la materia del contendere in ordine alle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 9 della legge della Regione Siciliana 22 febbraio 2023, n. 2 (Legge di stabilità regionale 2023-2025), promosse, in riferimento agli artt. 97, quarto comma, e 117, secondo comma, lettere g) ed l), della Costituzione e alle competenze attribuite alla Regione Siciliana dal regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana), convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2, dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso indicato in epigrafe.*

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 aprile 2024.

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, *Presidente*

Giulio PROSPERETTI, *Redattore*

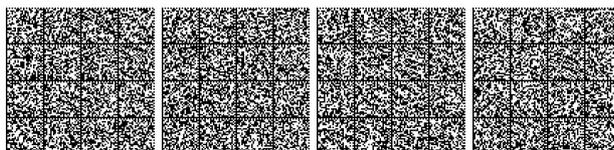
Roberto MILANA, *Direttore della Cancelleria*

Depositata in Cancelleria il 7 maggio 2024

*Il Direttore della Cancelleria*

F.to: Roberto MILANA

T\_240079



## ATTI DI PROMOVIMENTO DEL GIUDIZIO DELLA CORTE

n. 14

*Ricorso per questione di legittimità costituzionale depositato in cancelleria il 4 aprile 2024*  
(del Presidente del Consiglio dei ministri)

**Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana - Previsto riconoscimento, per fronteggiare i maggiori costi derivanti dall’esercizio delle funzioni rese dalle strutture riabilitative per disabili psico-fisico sensoriali, dalle comunità terapeutiche assistite, dalle residenze sanitarie assistenziali e dai centri diurni per soggetti autistici, dell’adeguamento tariffario delle prestazioni rese dalle medesime nella misura del 7 per cento a valere sui fondi del Servizio sanitario regionale – Riconoscimento, per fronteggiare i maggiori costi derivanti dall’esercizio delle funzioni rese dai centri dialisi, dell’adeguamento tariffario delle relative prestazioni nella misura massima del 2 per cento a valere sui fondi del Servizio sanitario regionale – Determinazione delle modalità attuative con decreto dell’Assessore regionale per la salute e dell’Assessore regionale per l’economia.**

**Amministrazione pubblica – Società a partecipazione pubblica – Norme della Regione Siciliana - Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico – Previsione che, nelle more dell’adozione del decreto ministeriale di cui al comma 6 dell’art. 11 del decreto legislativo n. 175 del 2016, applica alle società a controllo pubblico le disposizioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri n. 143 del 2022, in materia di compensi, di gettoni di presenza e di ogni altro emolumento spettante ai componenti dei suddetti organi.**

**Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana – Modifica della legge regionale n. 9 del 2020 - Previsione che consente di operare un conguaglio dovuto dalle imprese accreditate con il Servizio sanitario regionale, restituendo l’anticipazione accordata dalla medesima normativa, con prestazioni sanitarie dalle stesse rese extra budget, nell’ambito del settennio 2020-2026, anziché nel triennio 2020-2022 - Previsione che, a tal fine, le strutture specialistiche accreditate provvederanno alla restituzione dell’anticipazione, senza ulteriori oneri per il fondo sanitario, in favore del Servizio sanitario regionale esclusivamente mediante prestazioni extra budget non liquidabili, in riferimento ad ogni singola annualità del detto settennio.**

**Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana – Sostenimento del mantenimento degli standard strutturali e funzionali normativamente previsti e garanzia della compiuta erogazione dei relativi livelli essenziali di assistenza (LEA) – Previsione che le Aziende sanitarie provinciali provvedono a riconoscere annualmente alle strutture RSA accreditate la parte fissa di spese connesse al personale dipendente e convenzionato contrattualizzato per struttura.**

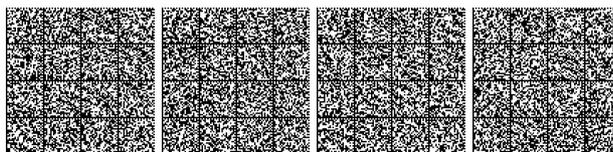
**Bilancio e contabilità pubblica – Finanza regionale – Norme della Regione Siciliana – Previsione che la Regione assicura che i dipendenti regionali non subiscano diminuzioni patrimoniali personali, anche per le spese legali derivanti da procedimenti correlati alle funzioni svolte nella qualità di commissario straordinario e per qualunque altro onere eventualmente sostenuto o documentato – Previsione in base alla quale a tali oneri si provvede a valere sulle disponibilità della Missione 9, programma 4, capitolo 242533.**

**Sanità pubblica – Servizio sanitario regionale – Norme della Regione Siciliana – Previsione che per garantire il funzionamento delle case della comunità e degli ospedali di comunità, in linea con gli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), i limiti di spesa destinati al personale degli enti del Servizio sanitario regionale sono arricchiti annualmente con un aumento del 15 per cento.**

– Legge della Regione Siciliana 3 febbraio 2024 (*recte*: 31 gennaio 2024), n. 3 (Disposizioni varie e finanziarie), artt. 49; 57, comma 6; 71, commi 1 e 3; 83, comma 2; 138.

Ricorso *ex art.* 127 della Costituzione per il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso *ex lege* dall’Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliato in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

Contro la Regione Siciliana, in persona del Presidente della Giunta regionale *pro tempore*;



Per la dichiarazione di illegittimità costituzionale degli articoli 49, 57 comma 6, 71 commi 1 e 3, 83 comma 2, 138 della legge regionale siciliana n. 3 del 3 febbraio 2024, recante «Disposizioni varie e finanziarie», pubblicata nel B.U.R. Sicilia n. 7 del 3 febbraio 2024.

Il Presidente del Consiglio ritiene che le disposizioni legislative regionali indicate in epigrafe si pongano in contrasto con gli articoli 81 e 117, terzo comma, della Costituzione.

Propone, pertanto, questione di legittimità costituzionale ai sensi dell'art. 127 primo comma, della Costituzione, per i seguenti

## MOTIVI

1. Illegittimità costituzionale dell'art. 49 della L.R. Sicilia n. 3/2024 per violazione degli articoli 81 e 117, terzo comma, della Costituzione, in materia di copertura delle leggi di spesa e coordinamento della finanza pubblica, in relazione all'art. 8-sexies del decreto legislativo n. 502/1992 ed all'art. 2, comma 80, della legge n. 191/2009, quali norme interposte.

L'art. 49 della L.R. Sicilia n. 3/2024 dispone come segue:

«1. Per fronteggiare i maggiori costi derivanti dall'esercizio delle funzioni rese dalle strutture riabilitative per disabili psico-fisico sensoriali, dalle comunità terapeutiche assistite, dalle residenze sanitarie assistenziali e dai centri diurni per soggetti autistici, è riconosciuto l'adeguamento tariffario delle prestazioni rese dalle medesime nella misura del 7 per cento a valere sui fondi del servizio sanitario regionale previo rispetto dei contratti collettivi nazionali di lavoro sottoscritti dalle organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative.

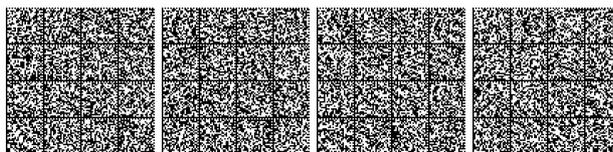
2. Per fronteggiare i maggiori costi derivanti dall'esercizio delle funzioni rese dai centri dialisi è riconosciuto l'adeguamento tariffario delle prestazioni rese dalle medesime nella misura massima del 2 per cento a valere sui fondi del servizio sanitario regionale.

3. Le modalità attuative delle disposizioni del presente articolo sono determinate con decreto interassessoriale, dell'Assessore regionale per la salute e dell'Assessore regionale per l'economia, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge».

1.1 Occorre anzitutto ricordare che la Regione Siciliana è tuttora sottoposta al piano di rientro dal disavanzo sanitario, in base al quale - si rammenta - essa non può erogare livelli ulteriori di assistenza rispetto a quelli previsti dalla normativa statale. Al riguardo, l'art. 2, comma 80, della legge n. 191/2009, in merito alla cogenza degli interventi individuati dai piani di rientro dal disavanzo sanitario regionale, che sono vincolanti per le regioni destinatarie (quale la Regione Siciliana), sancisce che le regioni medesime sono obbligate a rimuovere i provvedimenti, anche legislativi, e a non adottarne di nuovi che siano di ostacolo alla piena attuazione del suddetto Piano.

E occorre anche ricordare che, in linea generale, l'art. 8-sexies del decreto legislativo n. 502/1992 prevede la remunerazione delle funzioni assistenziali e delle attività svolte dalle strutture accreditate con il S.S.R. in base al costo standard di produzione del programma di assistenza, ovvero in base a tariffe predefinite per prestazione (*cf.* comma 1 e comma 4), sulla base - le prime - di criteri generali fissati con provvedimento statale «concertato» con la Conferenza Stato-Regioni, «sulla base di standard organizzativi e di costi unitari predefiniti dei fattori produttivi, tenendo conto, quando appropriato, del volume dell'attività svolta» (*cf.* comma 3), ed entro i limiti massimi - le seconde - fissati con altro provvedimento statale «concertato» con la Conferenza Stato-Regioni, «tenuto conto, nel rispetto dei principi di efficienza e di economicità nell'uso delle risorse, anche in via alternativa, di: a) costi standard delle prestazioni calcolati in riferimento a strutture preventivamente selezionate secondo criteri di efficienza, appropriatezza e qualità dell'assistenza come risultanti dai dati in possesso del Sistema informativo sanitario; b) costi standard delle prestazioni già disponibili presso le regioni e le province autonome; c) tariffari regionali e differenti modalità di remunerazione delle funzioni assistenziali attuate nelle regioni e nelle province autonome» (*cf.* comma 5).

1.2 Tanto premesso, non può non rilevarsi che non sono definiti i criteri di calcolo utilizzati per la quantificazione degli adeguamenti tariffari previsti dalla disposizione regionale a valere sui fondi del SSR, né le relative fonti dati utilizzate, mancando, così, elementi informativi sufficienti per valutare la correttezza dell'adeguamento tariffario. Né è possibile valutare la coerenza di detti adeguamenti tariffari con il programma operativo e la cornice economico-finanziaria dello stesso. Seppure sia vero che le regioni, in coerenza con la legislazione vigente, siano legittimate a riconoscere variazioni tariffarie sulle prestazioni a carico del S.S.R., è parimenti vero che deve restare ferma la garanzia dell'equilibrio economico-finanziario dello stesso S.S.R., e che deve essere assicurato il rispetto della surrichiamata normativa specifica in materia tariffaria, cui devono viepiù sottostare le Regioni in piano di rientro dal disavanzo sanitario.



Come ha evidenziato codesta Corte nella recente sentenza n. 176 del 2023, «l'art. 8-sexies del decreto legislativo n. 502 del 1992 rientra (...) tra i principi fondamentali nella materia della "tutela della salute" (sentenze n. 192 del 2017 e n. 124 del 2015), nonché, insieme al precedente art. 8-quinquies, anche in quelli del "coordinamento della finanza pubblica", perché "le regioni sono chiamate a contribuire al raggiungimento di un ragionevole punto di equilibrio tra l'esigenza di assicurare (almeno) i livelli essenziali di assistenza sanitaria e quella di garantire una più efficiente ed efficace spesa pubblica, anch'essa funzionale al perseguimento dell'interesse pubblico del settore" (sentenza n. 76 del 2023)».

Si tratta evidentemente di principi generali che vincolano le autonomie regionali, anche a statuto speciale, e, pertanto, le disposizioni in parola violano sia l'art. 81 della Costituzione, non individuando criteri di determinazione e coperture degli adeguamenti tariffari, sia l'art. 117, terzo comma, della Costituzione.

2. Illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 6, della L.R. Sicilia n. 3/2024, per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera l), della Costituzione, in relazione all'art. 1, comma 596, della legge n. 160/2009 ed all'art. 11, comma 7, del decreto legislativo n. 175/2016, quali norme interposte.

L'art. 57, comma 6, della L.R. Sicilia n. 3/2024 prevede che, «nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 6 dell'art. 11 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 e successive modificazioni, agli enti di cui al comma 2 del citato art. 11 si applicano le disposizioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 23 agosto 2022, n. 143».

Dunque, nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 6 dell'art. 11 del decreto legislativo n. 175/2016(1), relativo alla determinazione dei compensi massimi degli organi delle società controllate, agli enti di cui al comma 2 della citata norma, si applicano le disposizioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri n. 143/2022.

In via preliminare, si osserva che non risulta chiaro il richiamo agli «enti» di cui al comma 2 del medesimo art. 11 del decreto legislativo n. 175/2016, poiché tale comma fa riferimento all'organo amministrativo delle società a controllo pubblico, e non consente di individuare il perimetro applicativo della norma regionale in contestazione: «L'organo amministrativo delle società a controllo pubblico è costituito, di norma, da un amministratore unico».

Con la disposizione regionale impugnata si intende invece estendere - nelle more dell'adozione dell'anzidetto decreto ministeriale previsto dal comma 6 dell'art. 11 del decreto legislativo n. 175/2016 - l'applicabilità del regolamento in materia di compensi, di gettoni di presenza e di ogni altro emolumento spettante ai componenti gli organi di amministrazione e di controllo, ordinari e straordinari, degli enti pubblici, recata dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 23 agosto 2022, n. 143, agli organi amministrativi delle società pubbliche sottoposte a vigilanza e/o controllo della Regione: ciò, all'evidenza, oltre l'ambito di applicazione del menzionato decreto del Presidente del Consiglio dei ministri(2).

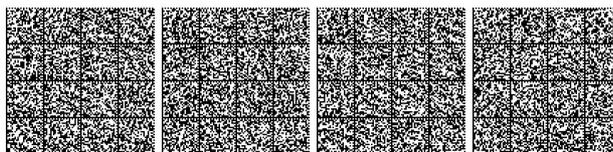
Così disponendo la norma si pone dunque in contrasto sia con la normativa primaria di cui all'art. 1, comma 596, della legge n. 160/2009 (richiamato in premessa dal citato decreto del Presidente del Consiglio dei ministri), che esclude espressamente le società dall'ambito di applicazione della disciplina regolamentare, sia con l'art. 11, comma 7, del decreto legislativo n. 175/2016, recante la disciplina transitoria nelle more dell'emanazione del decreto di cui al predetto comma 6.

Il comma 7 espressamente prevede la disciplina transitoria, stabilendo che «fino all'emanazione del decreto di cui al comma 6 restano in vigore le disposizioni di cui all'art. 4, comma 4, secondo periodo, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e successive modificazioni, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 dicembre 2013, n. 166».(3)

(1) Trattasi di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, destinato a «classificare» le società a controllo pubblico secondo indicatori dimensionali quantitativi e qualitativi, al fine - tra l'altro - di individuare i limiti dei compensi massimi per gli organi societari, e che, con riferimento alle società controllate da regioni o enti locali, deve essere adottato previa «intesa» con la Conferenza Unificata, ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 281/1997.

(2) L'art. 2 del citato decreto del Presidente del Consiglio dei ministri espressamente prevede quanto segue: «Art. 2. Ambito di applicazione. 1. Il presente regolamento si applica agli enti e agli organismi di cui all'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ivi comprese le autorità indipendenti, fatto salvo quanto previsto dal comma 2. 2. Ai sensi dei commi 590, 601 e 602 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, sono esclusi dall'ambito di applicazione del presente decreto: a) gli enti del Servizio sanitario nazionale; b) le società di cui al decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175; c) gli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie di cui al decreto legislativo 30 giugno 1994, n. 509 e di cui al decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103; d) le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano, gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali come definiti dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché i loro enti strumentali in forma societaria».

(3) Il decreto ministeriale 24 dicembre 2013, n. 166, recante «Regolamento relativo ai compensi per gli amministratori con deleghe delle società controllate dal Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'ex art. 23-bis del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214» disciplina allo stato compiutamente la materia.



La norma in esame si pone pertanto in contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera l), della Costituzione, il quale riserva allo Stato la competenza legislativa esclusiva in materia di ordinamento civile, quale è la disciplina in tema di società partecipate dalle pubbliche amministrazioni.

Alla luce di tutto quanto sopra e per i motivi ivi indicati, l'art. 57, comma 6, della L.R. Sicilia n. 3/2024 è incostituzionale per contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera l), della Costituzione in materia di ordinamento civile, in relazione all'art. 1, comma 596 della legge n. 160/2009 ed all'art. 11, comma 7, del decreto legislativo n. 175/2016, quali norme interposte.

3. Illegittimità costituzionale dell'art. 71, commi 1 e 3, della L.R. Sicilia n. 3/2024 per violazione degli articoli 81 e 117, terzo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 2, comma 80, della legge n. 191/2009, ed all'art. 8-sexies del decreto legislativo n. 502/1992, quali norme interposte.

I commi 1 e 3 dell'art. 71 della L.R. Sicilia prevedono quanto segue:

«1. Al comma 15 dell'art. 5 della legge regionale 12 maggio 2020, n. 9 le parole “nel triennio 2020-2022” sono sostituite dalle parole “nel settennio 2020-2026”. A tal fine le strutture specialistiche accreditate provvederanno alla restituzione dell'anticipazione, senza ulteriori oneri per il fondo sanitario, in favore del SSR esclusivamente mediante prestazioni *extra-budget* non liquidabili, in riferimento ad ogni singola annualità del detto settennio, con copertura, stante la natura transattiva della presente norma, nel fondo rischi per contenzioso di ciascuna Azienda, ove le somme non siano già state erogate.

(...)

3. Al fine di sostenere il mantenimento degli standard strutturali e funzionali previsti dalla vigente normativa e garantire la compiuta erogazione dei relativi LEA, le Aziende sanitarie provinciali provvedono a riconoscere annualmente alle strutture RSA accreditate la parte fissa di spese connesse al personale dipendente e convenzionato contrattualizzato per struttura, in proporzione ai posti letto accreditati, senza ulteriori oneri per la finanza pubblica e nell'ambito del *budget* assegnato in sede di contrattualizzazione».

3.1 Il trascritto comma 1 dell'art. 71 modifica il comma 15 dell'art. 5 della precedente L.R. Sicilia n. 9/2020(4), in materia di prestazioni *extra budget*, estendendo la disciplina ivi dettata, oltre che al triennio 2020-2022, anche ai successivi anni 2023, 2024, 2025 e 2026.

La norma emergente dal combinato disposto dell'art. 5, comma 15, della L.R. Sicilia n. 9/2020, e dell'art. 71, comma 1, della L.R. Sicilia n. 3/2024, consente di operare il conguaglio dovuto dalle imprese accreditate con il S.S.R. (in termini di restituzione dell'anticipazione accordata in base al primo periodo dell'art. 5, comma 15), con prestazioni sanitarie dalle stesse rese *extra budget* (e quindi *ex se* non remunerabili a carico del medesimo S.S.R.) nell'ambito del settennio 2020-2026, anziché, come previsto originariamente, del triennio 2020-2022.

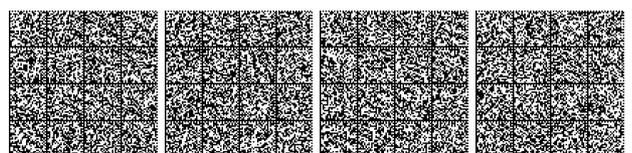
Essa si configura dunque, in sostanza, come una vera e propria «dilazione» nella restituzione dell'anticipazione eventualmente dovuta dalle strutture sanitarie in discorso: la restituzione, che avrebbe dovuto intervenire, a valere sulle prestazioni *extra budget*, nell'arco di un triennio, potrà invece intervenire, sempre con le medesime modalità (una sorta di restituzione «in natura») nell'arco dell'indicato settennio.

Essa determina, in sostanza, una surrettizia remunerazione «pubblica» di prestazioni *extra budget*, rese o da rendere dalle strutture accreditate tra il 2020 ed il 2026, dunque - si rimarca - di per sé non remunerabili a carico del S.S.R.

Così ricostruita la portata della norma in discorso, essa si ritiene violi, singolarmente e collettivamente, gli articoli 81 e 117, terzo comma, della Costituzione.

Occorre infatti ricordare che la Regione Siciliana è tuttora sottoposta al piano di rientro dal disavanzo sanitario, in base al quale - si rammenta - essa non può erogare livelli ulteriori di assistenza rispetto a quelli previsti dalla normativa statale. Al riguardo, l'art. 2, comma 80, della legge n. 191/2009, in merito alla cogenza degli interventi individuati dai piani di rientro dal disavanzo sanitario regionale, che sono vincolanti per le regioni destinatarie (quale la Regione Siciliana), sancisce che le regioni medesime sono obbligate a rimuovere i provvedimenti, anche legislativi, e a non adottarne di nuovi che siano di ostacolo alla piena attuazione del suddetto Piano.

(4) Il previgente art. 5, comma 15, della L. R. Sicilia n. 9/2020, così dispone: «Al fine di garantire alle strutture private accreditate un regolare flusso di cassa per il finanziamento delle attività assistenziale con onere a carico del SSR e per l'assolvimento degli oneri di gestione, funzionale a garantire la continuità del servizio e la pronta disponibilità nell'ambito del SSR, le strutture sanitarie specialistiche accreditate di cui al Dec. Ass. 9 novembre 2018, n. 2087, per le mensilità oggetto della emergenza Covid-19 sono remunerate a partire dalla mensilità di marzo 2020, a titolo di “indennità di funzione”, per un importo pari ad un dodicesimo del budget assegnato per il 2019, come definito dall'art. 2 del decreto assessoriale n. 2087/2018, emettendo regolare fattura alle Aziende sanitarie provinciali di competenza. Il superiore importo, da considerare in acconto sul budget assegnato o assegnando per il 2020, indipendentemente dal dimensionamento dell'aggregato di spesa anno per anno definito, può essere oggetto di conguaglio a fine anno con le prestazioni effettivamente erogate nel corso dello stesso anno e prendendo in considerazione a tal uopo esclusivamente gli importi maturati come *extra-budget* non liquidabile nel triennio 2020-2022. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano altresì alle strutture di riabilitazione “ex articolo 26” ed ai centri diurni per i soggetti affetti da disturbi dello spettro autistico accreditati e convenzionati».



D'altra parte, se la precedente versione della norma regionale (entrata in vigore nel 2020) trovava giustificazione nel periodo pandemico allora appena iniziato, anche in linea con analoghe misure nazionali all'epoca approvate (si ha riguardo all'art. 4, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del decreto-legge n. 34/2020 (convertito con legge n. 77/2020, e successive modifiche ed integrazioni), l'allungamento del termine di restituzione dell'anticipazione maturata nel 2020 non ha oggi alcuna giustificazione, ed anzi evidenzia - nei termini appena rappresentati - una inappropriata utilizzazione di risorse sanitarie della Regione a copertura di prestazioni sanitarie delle strutture accreditate altrimenti non riconoscibili a carico del S.S.R.

La disposizione regionale qui in impugnata, in definitiva, nell'estendere temporalmente la disciplina dettata dalla precedente legge regionale, si pone in contrasto con gli obiettivi del Piano di rientro, cui è vincolata la Regione Siciliana, nel senso di poter generare un incremento di costi non quantificato e non compatibile con l'equilibrio economico sanitario della Regione, contrastando con l'art. 81 della Costituzione.

La disposizione, allorché determina una surrettizia estensione della remunerabilità di prestazioni *extra budget*, è illegittima anche per violazione dell'art. 8-*sexies* del decreto legislativo n. 502/1992, in relazione all'art. 117, terzo comma, della Costituzione.

Pare appena il caso di ricordare che, a mente dell'art. 8-*sexies*, le strutture che erogano assistenza ospedaliera e ambulatoriale a carico del S.S.R. sono finanziate secondo un ammontare globale predefinito indicato negli accordi contrattuali di cui all'art. 8-*quinqüies* del medesimo decreto legislativo n. 502/1992 (il c.d. tetto di spesa, o *budget*), determinato in base alle funzioni assistenziali e alle attività svolte nell'ambito e per conto della rete dei servizi di riferimento, in quest'ultimo caso in base a tariffe predefinite per prestazione, l'osservanza del quale ammontare, secondo giurisprudenza consolidata di legittimità, tale ormai da costituire «diritto vivente», «rappresenta un vincolo ineludibile che costituisce la misura delle prestazioni sanitarie che il Servizio sanitario nazionale può erogare e che può permettersi di acquistare da ciascun erogatore privato» (cfr. Cons. Stato, III, sentenza 18 aprile 2023, n. 3876).

Sicché il rilevato surrettizio appostamento di prestazioni *extra budget* a carico del S.S.R., riferibili, oltre che al triennio 2020-2022, anche all'ulteriore quadriennio 2023-2026, si pone in certo contrasto con gli evocati parametri di costituzionalità.

Occorre al riguardo rammentare che, secondo consolidata giurisprudenza di codesta Corte, «le vigenti disposizioni in materia di Piano di rientro dal disavanzo sanitario si configurano quali principi di coordinamento della finanza pubblica», e che «la vincolatività dei Piani di rientro dal disavanzo sanitario è da considerarsi espressione del principio fondamentale diretto al contenimento della spesa pubblica sanitaria e del correlato principio di coordinamento della finanza pubblica, poiché esso è adottato per la prosecuzione del piano di rientro» (cfr. sentenze n. 155 del 2023 e n. 130 del 2020).

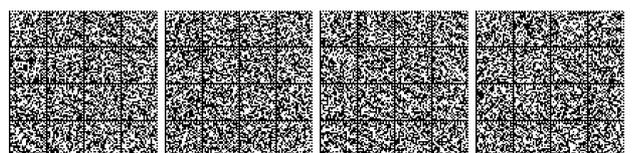
3.2 Anche il comma 3 dell'art. 71 della L.R. Sicilia n. 3/2024, laddove prevede il riconoscimento a strutture private accreditate con il S.S.R. della «parte fissa di spese connesse al personale dipendente e convenzionato contrattualizzato per struttura» - si pone in contrasto con l'art. 8-*sexies* del decreto legislativo n. 502/1992, e tramite esso con gli articoli 81 e 117, terzo comma, della Costituzione, poiché detta norma nazionale non consente in alcun modo la remunerazione dei singoli fattori produttivi, e dei relativi costi, delle anzidette strutture accreditate con il S.S.R., bensì prescrive - come già evidenziato - la loro remunerazione secondo l'ammontare globale predefinito indicato negli accordi contrattuali di cui all'art. 8-*quinqüies* del medesimo decreto legislativo n. 502/1992 (il c.d. tetto di spesa, o *budget*).

Come già ripetutamente osservato da codesta Corte «le disposizioni recate dal decreto legislativo n. 502 del 1992, così come successivamente modificate, si configurano alla stregua di “norme di principio della legislazione statale dirette a garantire ad ogni persona il diritto alla salute come ‘un diritto costituzionale condizionato dall’attuazione che il legislatore ordinario ne dà attraverso il bilanciamento dell’interesse tutelato da quel diritto con gli altri interessi costituzionalmente protetti’, tenuto conto dei limiti oggettivi che lo stesso legislatore incontra nella sua opera di attuazione in relazione alle risorse organizzative e finanziarie di cui dispone al momento (sentenze numeri 304 del 1994, 247 del 1992)” (sempre sentenza n. 200 del 2005)» (cfr. sentenza n. 76 del 2023).

La disposizione in esame è pertanto parimenti illegittima per contrasto con l'art. 81 e 117, terzo comma, della Costituzione in relazione all'art. 8-*sexies* del decreto legislativo n. 502/1992 quale norma interposta.

4. Illegittimità costituzionale dell'art. 83, comma 2, della L.R. Sicilia n. 3/2024, per violazione dell'art. 81, terzo comma, della Costituzione.

L'art. 83, comma 2, della L.R. Sicilia n. 3/2024 prevede quanto segue: «2. Ai sensi di quanto disposto dal comma 1, la Regione, per il tramite del Dipartimento regionale dell'acqua e dei rifiuti, assicura che i dipendenti regionali non subiscano diminuzioni patrimoniali personali, eventualmente intervenendo con iniziative a tutela degli stessi anche per



le spese legali derivanti da procedimenti correlati alle funzioni svolte nella qualità di commissario straordinario e per qualunque altro onere eventualmente sostenuto o documentato. Agli oneri di cui al presente comma si provvede a valere sulle disponibilità della Missione 9, programma 4, capitolo 242533.».

La disposizione prevede l'assunzione, in capo alla Regione, di oneri non quantificati per le spese legali derivanti da procedimenti correlati alle funzioni svolte e per le altre spese eventualmente sostenute e documentate in favore dei dipendenti che svolgano le funzioni di commissari straordinari e commissari liquidatori degli ATO.

Al riguardo, poiché gli oneri non sono quantificati, non è possibile verificare la congruità della copertura finanziaria degli oneri individuata mediante le risorse disponibili in bilancio a valere sulla Missione 9, Programma 4, Capitolo 242533, ivi richiamata.

Tale disposizione viola, dunque, l'art. 81 della Costituzione, che pone, al terzo comma, un vincolo di copertura finanziaria delle leggi di spesa.

5. Illegittimità costituzionale dell'art. 138 della L.R. Sicilia n. 3/2024, per violazione degli articoli 81 e 117, terzo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 11 del decreto-legge n. 35/2019 (convertito con legge n. 60/2019), quale norma interposta.

5.1 L'art. 138 della L.R. Sicilia n. 3/2024 prevede, al comma 1 che, «al fine di garantire il funzionamento delle case della comunità e degli ospedali di comunità, in linea con gli obiettivi del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), i limiti di spesa destinati al personale degli enti del servizio sanitario regionale sono arricchiti annualmente con un aumento del 15 per cento».

Al riguardo, deve preliminarmente ricordarsi che l'art. 1, comma 244, della legge n. 213/2023, per il potenziamento dell'assistenza territoriale, ha ulteriormente incrementato a livello nazionale la spesa massima già autorizzata ai sensi dell'art. 1, comma 274, della legge n. 234/2021, di euro 250 milioni per l'anno 2025, e di euro 350 milioni annui a decorrere dal 2026, a valere sul finanziamento del S.S.N., demandando ad apposito decreto interministeriale il riparto delle risorse fra regioni e province autonome, anche tenendo conto degli obiettivi PNRR.

Per le già menzionate finalità, il comma 2 dell'art. 138 ha previsto un ampliamento delle piante organiche in conformità ad una direttiva attuativa adottata dall'Assessorato regionale della salute - Dipartimento per la pianificazione strategica (prot. servizio 1/n. 24514), tenendo conto di stabilizzazioni di personale previste da diverse norme nazionali(5).

5.2 Tanto premesso, occorre osservare, in relazione al citato ampliamento delle piante organiche, e per quanto attiene alle spese regionali per il personale, che tutte le regioni soggiacciono a specifici parametri di spesa, ai sensi dell'art. 11, comma 1, del decreto-legge n. 35/2019 (convertito con legge n. 60/2019)(6).

Appare dunque chiaro come la norma regionale qui impugnata intervenga autonomamente sulla normativa nazionale in merito al contenimento degli aumenti del costo del personale, per come regolamentato con l'anzidetto art. 11.

(5) Segnatamente, l'art. 1, comma 268, lettera b), della legge n. 234/2021, l'art. 4, comma 9-septiesdecies, del decreto-legge n. 198/2022 (convertito con legge n. 14 del 24 febbraio 2023), e l'art. 13, comma 1-bis, del decreto-legge n. 34/2023 (convertito con legge n. 56 del 26 maggio 2023).

(6) Art. 11, comma 1, del decreto-legge n. 35/2019: «A decorrere dal 2019, la spesa per il personale degli enti del Servizio sanitario nazionale delle regioni, nell'ambito del livello del finanziamento del fabbisogno sanitario nazionale standard cui concorre lo Stato e ferma restando la compatibilità finanziaria, sulla base degli indirizzi regionali e in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale, non può superare il valore della spesa sostenuta nell'anno 2018, come certificata dal Tavolo di verifica degli adempimenti di cui all'art. 12 dell'Intesa 23 marzo 2005 sancita in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, o, se superiore, il valore della spesa prevista dall'art. 2, comma 71, della legge 23 dicembre 2009, n. 191. I predetti valori sono incrementati annualmente, a livello regionale, di un importo pari al 10 per cento dell'incremento del Fondo sanitario regionale rispetto all'esercizio precedente. Nel triennio 2019-2021 la predetta percentuale è pari al 10 per cento per ciascun anno. Qualora nella singola Regione emergano, sulla base della metodologia di cui al sesto periodo, obiettivi ulteriori fabbisogni di personale rispetto alle facoltà assunzionali consentite dal presente articolo, valutati congiuntamente dal Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti e dal Comitato permanente per la verifica dell'erogazione dei livelli essenziali di assistenza, può essere concessa alla medesima Regione un'ulteriore variazione del 5 per cento dell'incremento del Fondo sanitario regionale rispetto all'anno precedente, fermo restando il rispetto dell'equilibrio economico e finanziario del Servizio sanitario regionale. Tale importo include le risorse per il trattamento accessorio del personale, il cui limite, definito dall'art. 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, è adeguato, in aumento o in diminuzione, per garantire l'invarianza del valore medio pro-capite, riferito all'anno 2018, prendendo a riferimento come base di calcolo il personale in servizio al 31 dicembre 2018. Dall'anno 2022 l'incremento di cui al quarto periodo è subordinato all'adozione di una metodologia per la determinazione del fabbisogno di personale degli enti del Servizio sanitario nazionale. Entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, il Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, su proposta dell'Agenzia nazionale per i servizi sanitari regionali, nel rispetto del valore complessivo della spesa di personale del Servizio sanitario nazionale determinata ai sensi dei precedenti periodi, adotta con decreto la suddetta metodologia per la determinazione del fabbisogno di personale degli enti del Servizio sanitario nazionale, in coerenza con quanto stabilito dal regolamento di cui al decreto del Ministro della salute 2 aprile 2015, n. 70, e dall'art. 1, comma 516, lettera c), della legge 30 dicembre 2018, n. 145, e con gli standard organizzativi, tecnologici e quantitativi relativi all'assistenza territoriale, anche ai fini di una graduale revisione della disciplina delle assunzioni di cui al presente articolo. Le regioni, sulla base della predetta metodologia, predispongono il piano dei fabbisogni triennali per il servizio sanitario regionale, che sono valutati e approvati dal tavolo di verifica degli adempimenti di cui all'art. 12, comma 1, dell'intesa 23 marzo 2005, sancita dalla Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, pubblicata nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 105 del 7 maggio 2005, congiuntamente al Comitato paritetico permanente per la verifica dell'erogazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) di cui all'art. 9, comma 1, della medesima intesa, anche al fine di salvaguardare l'invarianza della spesa complessiva».



Detta norma nazionale prevede invero un incremento annuo limitato al 10% dell'incremento del FSR (Fondo sanitario regionale) rispetto all'esercizio precedente, dipoi ulteriormente incrementabile del 5% a determinate condizioni (segnatamente, qualora «emergano obiettivi ulteriori fabbisogni di personale rispetto alle facoltà assunzionali valutati congiuntamente dal Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti e dal Comitato permanente per la verifica dell'erogazione dei LEA»): laddove la norma regionale ne prevede invece un «arricchimento» annuale del 15%, senza condizioni.

L'attuazione della norma nazionale si innesta dunque, all'evidenza, nell'ambito degli adempimenti che i competenti «tavoli tecnici» valutano al fine dell'accesso alla quota premiale del FSR.

La norma regionale in esame, intervenendo autonomamente sulla normativa nazionale in merito al contenimento del costo del personale di cui all'anzidetto art. 11 del decreto-legge n. 35/2019, in manifesta difformità rispetto ai criteri ed alle condizionalità definite dalla stessa norma nazionale, e prescindendo altresì dalla verifica congiunta tra Stato e Regione prescritta dalla suddetta norma, si pone pertanto in frontale contrasto con l'art. 81 e 117, terzo comma, della Costituzione.

*P. Q. M.*

*Per tutto quanto sopra dedotto e considerato il Presidente del Consiglio dei ministri, come in epigrafe rappresentato, difeso e domiciliato, ricorre alla ecc.ma Corte costituzionale affinché la stessa voglia dichiarare - in accoglimento delle suesposte censure - la illegittimità costituzionale degli articoli 49, 57 comma 6, 71 commi 1 e 3, 83 comma 2, 138 della legge regionale siciliana n. 3 del 3 febbraio 2024, recante «Disposizioni varie e finanziarie», per le ragioni e nei termini dettagliati nel corpo del presente ricorso.*

Con l'originale notificato del ricorso si depositeranno:

1. estratto della delibera del Consiglio dei ministri del 26 marzo 2024;
2. legge della Regione Siciliana n. 3 del 3 febbraio 2024, recante «Disposizioni varie e finanziarie».

Roma, 3 aprile 2024

*Gli Avvocati dello Stato: CASELLI - GALLUZZO*

24C00076

N. 68

*Ordinanza del 16 gennaio 2024 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da ENGIE Italia spa, ENGIE Global Market e MELTEMI Energia srl 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 6723 del 2023, proposto da Engie Italia S.p.a., Engie Global Market, Meltemi Energia S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentati e difesi dagli avvocati Aristide Police, Livia Salvini, con domicilio digitale come da PEC da Registri di giustizia e domicilio eletto presso lo studio Aristide Police in Roma, viale Liegi, 32;

Contro Agenzia delle entrate, Presidenza del Consiglio dei ministri, Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi, 12;

per l'annullamento, previa adozione di idonee misure cautelari, della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023 (recante «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)»); del provvedimento risoluzione del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 15 del 14 marzo 2023, (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 121 della legge 29 dicembre 2022, n. 197»); del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 55523/2023, del 28 febbraio 2023 di approvazione del modello di dichiarazione «Redditi 2023-SC», con le relative istruzioni; nonché di ogni altro atto presupposto, conseguente o comunque connesso, ancorché non conosciuto.

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 la dott.ssa Francesca Mariani e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

1. — Con ricorso notificato il 24 aprile 2023 e depositato il successivo 28 aprile, le tre società ricorrenti, che svolgono l'attività di produzione di energia elettrica e gas, ovvero rivendono o importano energia elettrica o gas, hanno 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) 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.

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;

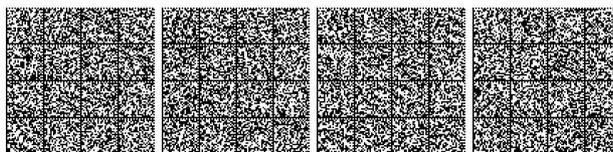
rivendita di energia elettrica, gas metano, gas naturale;

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:

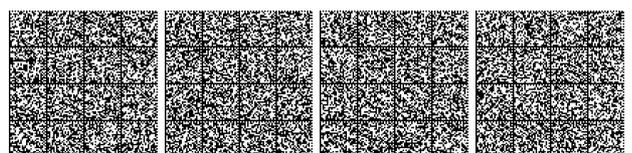
7.1. Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 115, legge n. 197/2022. - Violazione degli articoli 14 e 15 del regolamento (UE) n. 2022/1854 stante la violazione del «criterio di equivalenza». Violazione degli articoli da 101 a 108 nonché degli articoli da 112 a 115 TFUE. Violazione dell'art. 52 CEDU. Violazione della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi di cui agli articoli 49 e 56 TFUE. - Violazione del principio di proporzionalità. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, difetto d'istruttoria e sviamento, atteso che l'Agenzia non ha individuato criteri e modalità di versamento coerenti con la *ratio* del contributo di solidarietà.

Le società lamentano innanzitutto la violazione del regolamento UE e del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (diritto di stabilimento e di libera prestazione dei servizi), in sostanza poiché il legislatore nazionale avrebbe già adottato nell'anno 2022 il contributo «equivalente» a quello europeo (misura analoga), che avrebbe casomai potuto essere ulteriormente modificato per una migliore coerenza con quello sovranazionale; pertanto, il contributo 2023 costituirebbe una doppia imposizione a carico degli stessi soggetti passivi, con scelta unica nel panorama europeo, in contrasto con la *ratio* di misure omogenee tra i vari Paesi membri e violazione della concorrenzialità fra imprese. Pertanto, i provvedimenti adottati dall'Agenzia risultano illegittimi per contrasto con il diritto dell'Unione europea per omessa disapplicazione della legge nazionale.

Inoltre, il regolamento europeo ha escluso dal contributo temporaneo le società rinnovabili, anche perché già assoggettate ad altro e diverso meccanismo, mentre il legislatore ha incluso tali società nel perimetro del contributo di solidarietà ancorché già soggette ad un preesistente meccanismo di intercettazione di extraprofitti («tetto sui ricavi» analogo al meccanismo già previsto in Italia dall'art. 15-bis del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 e successive modificazioni ed integrazioni, c.d. decreto Sostegni-ter).

Di conseguenza, i supposti «extraprofitti» delle società rinnovabili nel 2022 risultano incisi (a) dal contributo straordinario ex art. 37 del decreto-legge n. 21/2022, che non prevedeva in alcun modo l'esclusione dal suo perimetro di applicazione delle società rinnovabili; (b) dal c.d. meccanismo di compensazione a due vie disciplinato dall'art. 15-bis del decreto-legge n. 4/2022 e (c) dal contributo di solidarietà introdotto dalla legge di bilancio 2023.

La misura nazionale si discosta poi da quella europea sotto il profilo delle attività soggette a contribuzione, poiché è stato esteso l'ambito di applicazione; sotto il profilo della base imponibile, il contributo UE si applica alla sola parte dell'utile che eccede la media dei redditi dei quattro anni precedenti aumentata del 20%, mentre il contributo di solidarietà si applica alla quota del reddito che eccede, «per almeno il 10 per cento», la media dei redditi dei quattro periodi anteriori (*cf.*, art. 1, comma 116 della legge di bilancio 2023). La base imponibile del contributo di solidarietà è quindi data, in parte, da un utile che il Legislatore euro-unitario considererebbe non soggetto al contributo in quanto



utile «non dovuto all'andamento imprevedibile dei mercati dell'energia» (*cf.*, considerando 54 reg.). Ciò integrerebbe la violazione del principio di proporzionalità, oltre che degli articoli 49 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (riguardante il diritto di stabilimento) e 56 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (sulla libertà di prestazione dei servizi).

In più, gravando anche sulle imprese attive nel settore delle energie rinnovabili, il contributo nazionale si risolve in un palese ostacolo ai loro investimenti sulla transizione energetica in violazione degli articoli 4, par. 3, del Trattato sull'Unione europea e art. 194 del TFUE. Infatti, mentre principi generali dell'Unione europea tutelano ed anzi promuovono gli investimenti in energie rinnovabili (come pure il regolamento, che destina ad esse i proventi ritratti dalle imposte, considerando 27) il contributo si pone in aperta violazione di questi obblighi comunitari, colpendo anche le energie rinnovabili.

Per questi motivi la normativa italiana avrebbe dovuto essere disapplicata dall'amministrazione, in quanto incompatibile con il diritto europeo; sul punto le ricorrenti hanno formulato un quesito da sottoporre in via pregiudiziale, in ipotesi, alla Corte di giustizia UE.

7.2. Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, commi 115-119, legge n. 197/2022. – Eccesso di potere per carenza dei presupposti, difetto d'istruttoria e sviamento, atteso che il contributo di solidarietà grava su un esercizio inciso già dalle ordinarie imposte e dal previgente contributo *ex* art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 e successive modificazioni ed integrazioni e dall'art. 15-*bis* del decreto-legge n. 4/2022 successive modificazioni ed integrazioni Violazione degli articoli 3 e 53 Cost. sulla doppia imposizione e sull'ineducibilità del contributo *ex* art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 successive modificazioni ed integrazioni – Violazione degli articoli 3, 23, 41, 53, 97 e 117, comma 2, lettera (e), Costituzione.

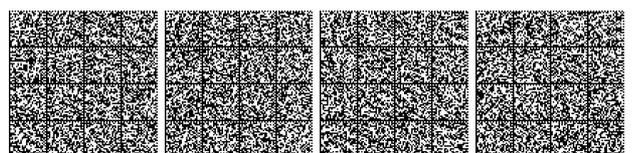
L'applicazione concreta del contributo sarebbe contraria alla *ratio* della fattispecie impositiva («contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori», colpendo «gli utili eccedenti, verificatisi in capo alle società dei settori normativamente previsti») poiché, invece di incidere su (presunti) sovrapprofitti energetici di un determinato settore, grava sull'intero settore energetico. È invece evidente che l'aumento dei prezzi dei prodotti energetici non favorisce le imprese che dei medesimi prodotti sono (direttamente o indirettamente) acquirenti, come quelle impegnate in attività di commercializzazione. Inoltre, l'aumento non favorisce neppure le imprese di produzione di energia elettrica che operano in regime di tariffe pubbliche, che sono palesemente lontane dalla dinamica propria delle quotazioni di mercato dei prodotti energetici e, per ciò stesso, appaiono *ictu oculi* inidonee a generare «sovrapprofitti» in presenza di fonti produttive ad alto costo.

Infatti, il regolamento europeo, con scelta certamente ragionevole e non distorsiva, ha assoggettato ad imposizione le sole società estrattive, che sono le uniche a poter influenzare i prezzi di vendita, in quanto i loro costi di produzione non sono influenzati dai prezzi dei prodotti energetici «finiti» (c.d. mercato *upstream*) e ad aver conosciuto un incremento dei profitti a seguito della guerra in Ucraina, che ha ridotto le forniture energetiche russe. Diversamente, per le imprese di distribuzione, commercio e importazione di prodotti energetici (*price taker*) il rincaro congiunturale dell'energia determina sì un aumento dei ricavi, ma a fronte di un aumento dei costi. Si tratta dunque di imprese che versano in condizioni economiche obiettivamente diverse da quelle che giustificano l'applicazione di questa specifica imposizione, pertanto è manifesta la contrarietà del contributo ai principi di capacità contributiva e di uguaglianza.

Anche le previste modalità di calcolo della base imponibile presentano criticità, in primo luogo per la scelta di assoggettare a tassazione un incremento reddituale ai fini dell'IRES senza tenere in considerazione le perdite pregresse. Inoltre, l'esclusione della deduzione relativa all'ACE (Aiuto alla crescita economica), che è certamente rilevante ai fini dell'IRES, non solo penalizza ulteriormente le aziende che si sono patrimonializzate finanziandosi con capitale di rischio e non di debito, ma di fatto neutralizza l'agevolazione concessa dal legislatore a tali imprese, considerate «meritorie» dal complesso sistema dell'IRES. La base imponibile, peraltro, include voci del tutto disancorate da eventuali extraprofitti (sono significative, sul punto, le modifiche apportate dal legislatore nazionale al contributo 2022).

Parimenti critica sarebbe la scelta del margine di imponibilità (10%), posto che il contributo UE si applica alla sola parte dell'utile che eccede la media dei redditi dei quattro anni precedenti aumentata del 20%, così come la soglia di prevalenza del 75% sarebbe incoerente rispetto ad una architettura tributaria che intenda rintracciare i soli sovrapprofitti ritratti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici, poiché consente che il contributo gravi (fino al 25%) anche su profitti del tutto estranei alle attività incise.

Pure il periodo di tempo preso a riferimento non sarebbe idoneo a rappresentare ipotetici sovrapprofitti realizzati dalle imprese, stante l'incidenza, rispetto ai precedenti periodi, delle perdite dovute alla pandemia da Covid-19 e sarebbe altresì critica, nonché contraria a quanto più volte ribadito dalla Corte costituzionale e alle regole generali di cui al TUIR, la previsione di legge secondo cui il contributo di cui si discute non è deducibile dalle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al comma 118 dell'art. 1 della legge di bilancio 2023.



7.3. 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. – Violazione degli articoli 3, 23, 41, 42, 53, 97 e 117, comma 2, lettera (e), Cost.

Il contributo avrebbe natura sostanzialmente confiscatoria, comportando la ablazione totale del patrimonio, così violando le norme costituzionali indicate e indirettamente l'art. 1 del Prot. Add. CEDU. Infatti, considerato che l'onere economico dei due contributi 2022 e 2023 (straordinario e di solidarietà) è perlomeno parzialmente di competenza del periodo di imposta 2022, i supposti «sovraprofiti» sarebbero completamente azzerati tra IRES (24%), IRAP (circa 5%), contributo straordinario (25%) e contributo solidarietà (50%). Ciò anche considerando che i due contributi mirano a tassare la stessa ricchezza e che il contributo 2022 non è deducibile, con la conseguenza di un effetto sostanzialmente espropriativo/confiscatorio.

Inoltre, nel settore delle rinnovabili, i supposti extraprofiti già sono assoggettati alle misure del decreto sostegni ter, con la conseguenza che i contributi si aggiungono a tali misure.

Il cumulo dei due contributi con le tasse ordinarie, con effetto moltiplicativo, sarebbe dunque contrario ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva; ciò anche perché in sede di disciplina dell'IRES il legislatore ha invece fissato la regola, che andrebbe rispettata anche per il tributo di cui si discute, della deducibilità degli oneri fiscali (reddito complessivo netto, art. 75, comma 1, TUIR).

L'ineducibilità del previgente contributo dalla base imponibile IRES e, quindi, dalla base imponibile del contributo di solidarietà si risolverebbe pertanto in una manifesta violazione dell'art. 53 Cost. – 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; e dell'art. 3 Cost., congiuntamente all'art. 53 Cost., – relativamente al principio di uguaglianza e di ragionevolezza – per essere tale previsione normativa incoerente rispetto alla struttura stessa del presupposto del nuovo contributo, rinvenibile nell'assoggettamento ad imposizione dell'incremento di reddito ai fini 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.

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, tenuto di quanto come sopra denunciato, 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.

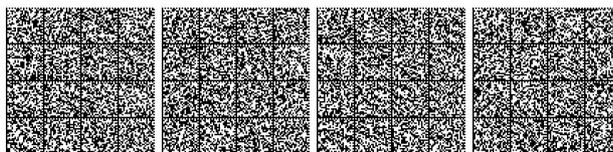
Tali questioni — come testimonia la ricorrente invocazione della violazione dell'art. 117 Cost. contenuta nell'atto introduttivo — nel presente giudizio concorrono più volte tra di loro.

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 accentratore 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* articoli 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.»

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 accentratore 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* articoli 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.

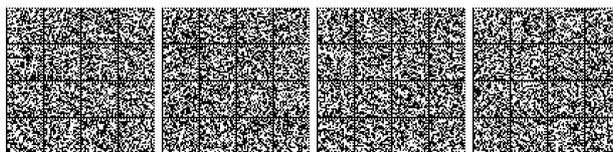
11. — Tanto premesso sul potere-dovere di questo Tribunale di sollevare questioni di legittimità costituzionale nel presente giudizio, è adesso possibile scrutinare i requisiti di rilevanza delle questioni che il Collegio intende sollevare.

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 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.

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 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*, 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 n. 303 e n. 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).

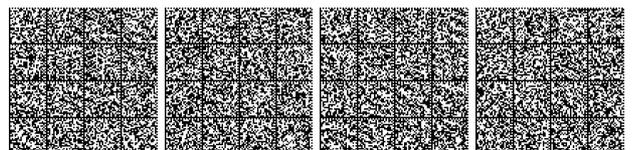
11.3.1. — Anche in questa circostanza, così come era accaduto nella vicenda giudiziaria che –sin qui– ha interessato il contributo di solidarietà di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022, le parti non pongono in dubbio la natura tributaria del contributo di solidarietà di cui all'art. 1, commi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

Pertanto, 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. 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 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.».

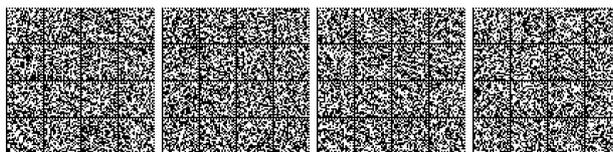
«117. Il contributo di solidarietà dovuto, determinato ai sensi del comma 116, è versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro 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.».

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 e n. 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, 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 cost., 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».

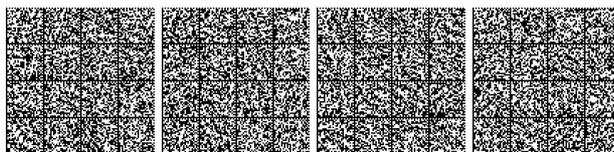
In conclusione, si deve rilevare la natura tributaria del contributo in questione, che può essere qualificato come imposta (indiretta), in quanto l'obbligazione non si correla a un atto o a un'attività pubblica, ma trova il proprio presupposto esclusivamente in fatti economici posti in essere dai soggetti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

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 «Poiché 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, giacché 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. ».

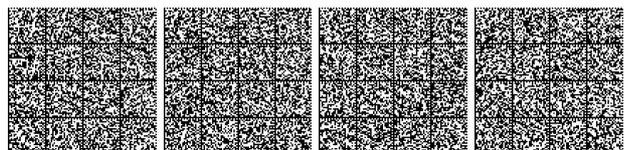
Per tali ragioni la Corte ha ritenuto di dare continuità al principio di diritto, che essa ha espressamente enunciato, per cui «Rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a. l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 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 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».

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 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.

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 i provvedimenti impugnati hanno contribuito a determinare gli elementi integrativi della fattispecie per l'adempimento dell'obbligo tributario (peraltro entro termini brevi).

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 Cost.): 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 come detto è stato riferito alla possibilità di adempiere all'obbligazione tributaria istituita con norma di rango legislativo.

La 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).

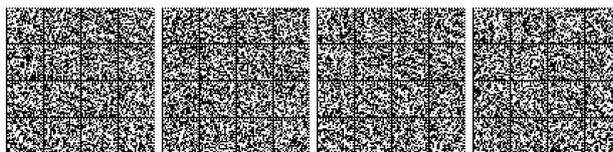
In quest'ultimo caso l'attuazione dell'imposta deriva da atti ulteriori rispetto alla sua istituzione con legge.

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. 197/2022 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.

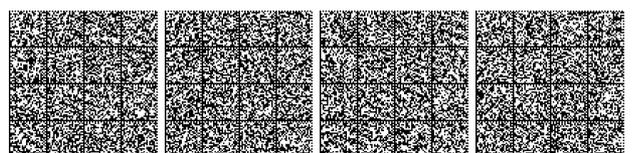
Tali misure, come visto, consistono: (i) nella riduzione del consumo di energia elettrica (considerando 10 e poi in dettaglio 16 e ss.); (ii) in un tetto sui ricavi di mercato ottenuti dai produttori di energia rinnovabile (considerando 11 e poi in dettaglio 23 e ss); (iii) in un contributo di solidarietà 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), peraltro escludendo le imprese che svolgono attività di estrazione del petrolio, invece contemplate a livello sovranazionale.

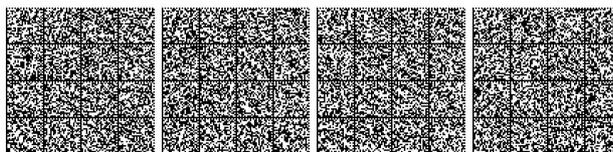
Ritiene il Collegio, sul punto, che la scelta legislativa nazionale così operata sia direttamente violativa dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, senza che sussista la necessità di procedere alla interpretazione del dato normativo europeo: la misura sovranazionale specifica per il settore 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 le 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 e interessate da altre misure, 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 di cui si discute 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 a che vedere con gli «extraprofitti» derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

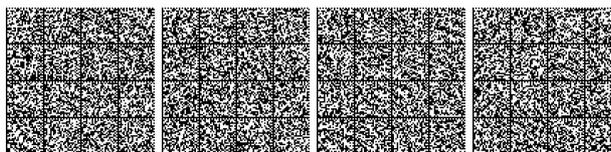
Si tratta in sostanza delle operazioni societarie relative ai fondi rischi, agli oneri o alle plusvalenze/minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni, ovvero, ancora, da eventi collegati all'operatività straordinaria delle imprese, operazioni tutte che individuano un incremento di reddito che 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 extraprofitto 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 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 (individuati, 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) 2022/1854», ai quali — ai sensi dell'art. 1, comma 30, del decreto-legge 197/2022, lettera *b*) e in attuazione del regolamento (UE) 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.

Per i mesi da febbraio a dicembre 2022, analoga criticità si rileva 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 decreto-legge n. 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.

14.1.5. — Va poi rilevato come ulteriori profili di contrasto della normativa in esame con gli articoli 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 concor-



renza sul prezzo limitata dal meccanismo del tetto ai ricavi ad essi applicabile (*ex art. 15-bis*, decreto-legge 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.

14.1.6. — 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 a 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.

14.1.7. — 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;

Francesca Mariani, referendario, estensore.

*Il Presidente: MEZZACAPO*

*L'estensore: MARIANI*



n. 69

Ordinanza del 16 gennaio 2024 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da TAMOIL Italia spa 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 6710 del 2023, proposto da Tamoil Italia S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avvocati Stefano Grassi, Marco Miccinesi, Giulio Enea Vigevani, Francesco Grassi, con domicilio digitale come da PEC da registri di giustizia e domicilio eletto presso lo studio Grassi Stefano in Roma, piazza Barberini n. 12;

Contro l'Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi, 12;

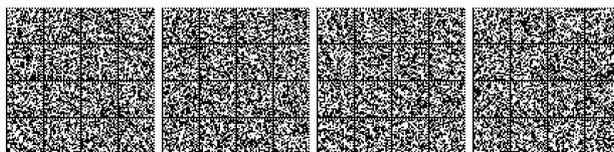
Nei confronti della Presidenza del Consiglio dei ministri, Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi, 12;

Per l'annullamento, previa adozione di idonee misure cautelari ai sensi dell'art. 55 c.p.a.:

della Circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 emessa dall'Agenzia delle entrate, 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 - articolo 1, commi da 115 a 121 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”»;

di ogni altro atto presupposto, connesso e/o consequenziale, anche 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 la dott.ssa Francesca Mariani 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, Tamoil Italia S.p.a., società attiva in via esclusiva nel settore del commercio all’ingrosso di prodotti petroliferi e lubrificanti, nonché di combustibili per riscaldamento, 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.

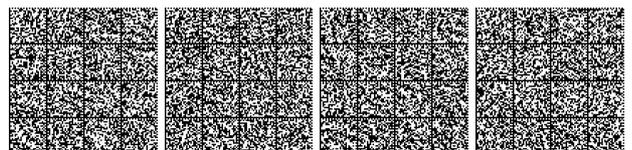
3. — Il regolamento UE 2022\1854 individuava le misure da adottarsi dagli stati membri nelle seguenti:

a) la riduzione del consumo di energia elettrica;

b) 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.

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 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 di doglianza.

7.1. Violazione e/o 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, anche in relazione ai considerando n. 50, 51, 53, 54 e 63. Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 288 TFUE. Violazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza.

In sostanza, secondo la ricorrente la misura adottata dal legislatore nazionale avrebbe dovuto essere disapplicata in quanto in contrasto con la normativa europea, non potendosi ravvisare l'equivalenza con il contributo previsto dal regolamento 1854/2022 innanzitutto sotto il profilo dell'ambito soggettivo, essendo il contributo europeo destinato in via esclusiva ad un diverso settore, sulla base di una specifica *ratio*.

7.2. Violazione e/o 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, anche in relazione ai considerando n. 50, 51, 53, 54 e 63. Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 288 TFUE. Violazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza.

Parimenti la normativa europea sarebbe violata anche sotto il profilo della base imponibile e dell'ammontare del contributo, poiché mentre il contributo stabilito dal regolamento UE si applica alla sola parte dell'utile 2022 che eccede la media dei redditi dei quattro anni precedenti aumentata del 20%, il contributo stabilito dal Legislatore italiano si applica alla quota del reddito 2022 che eccede per almeno il 10% la media dei redditi dei quattro periodi anteriori.

7.3. 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 dell'art. 1 del Protocollo n. 1 alla CEDU.

Gli atti impugnati sarebbero illegittimi anche per difetto di coordinamento tra il nuovo contributo di solidarietà e il prelievo già disposto dal contributo straordinario di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 (versato da Tamoil). Il nuovo contributo si calcola infatti su una «quota del reddito (...) relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023» così colpendo il (presunto) extraprofitto 2022, ossia quella stessa ricchezza già colpita dal vecchio contributo, il quale si applicava, al pari del nuovo, ad una base imponibile riferita al periodo d'imposta 2022.

Di conseguenza, l'entità del prelievo complessivamente risultante dalla combinazione del vecchio e del nuovo contributo esorbiterebbe dai limiti quantitativi desumibili dal regolamento europeo, pervenendo ad un'imposizione nazionale tale addirittura da erodere integralmente il reddito d'impresa realizzato nell'anno d'imposta 2022 da Tamoil Italia, fino ad intaccare persino il patrimonio della società, in violazione del regolamento che non consentiva agli Stati membri di duplicare il prelievo.

Ciò si risolverebbe anche in una imposizione lesiva del diritto di proprietà sancito dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e dalla Carta di Nizza (CDFUE), poiché a causa della somma degli effetti delle misure domestiche si realizzerebbe una parziale ma significativa espropriazione di parte del patrimonio della ricorrente.

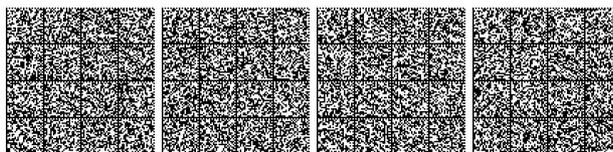
7.4. Violazione e/o falsa applicazione degli articoli 1 e 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241. Violazione e/o falsa applicazione degli articoli 2, 14, 15, 16, 17 e 18 del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, nonché dei relativi considerando n. 50, 51, 53, 54 e 63. Eccesso di potere per carenza di istruttoria e di motivazione.

Un ulteriore profilo di illegittimità dei provvedimenti impugnati atterrebbe al contrasto con la normativa europea, poiché a livello nazionale non è previsto alcun meccanismo volto ad impedire e contrastare il «ribaltamento in avanti» (i.e. la rivalsa, anche occulta) dell'onere economico del prelievo. Tale mancanza determinerebbe l'incompatibilità del tributo con il fondamentale principio europeo di proporzionalità, risolvendosi in una misura inidonea a raggiungere il perseguito fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori.

7.5. Illegittimità derivata dei provvedimenti impugnati in quanto attuativi di norme primarie (art. 1, commi 115-119 della legge n. 197/2022) costituzionalmente illegittime per contrasto con gli articoli 3, 53 e 117 Cost.

In ogni caso, i provvedimenti sarebbero illegittimi in quanto adottati in attuazione di norme di legge a propria volta incompatibili, sotto plurimi profili, col dettato costituzionale, ed in particolare con gli articoli 3, 53 e 117 Cost.

Sotto il profilo della rilevanza, la dichiarazione di illegittimità per contrasto con la Costituzione dell'art. 1, commi 115-119 della legge n. 197/2022 travolgerebbe i provvedimenti attuativi adottati dall'Agenzia delle entrate, con il conseguente venir meno dell'obbligo di provvedere che gli stessi hanno concretizzato.



Sotto il profilo della fondatezza, il contributo – con natura tributaria di imposta – sarebbe sindacabile ai sensi dell'art. 53 Cost., oltreché dell'art. 3 Cost., in quanto selettivo e settoriale in assenza di un'adeguata giustificazione obiettiva che sia coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (come già affermato dalla Corte costituzionale in relazione alla misura analoga disciplinata dall'art. 81 del decreto-legge n. 112/2008). Ciò perché sono state escluse le imprese operanti nella estrazione del petrolio, che, in tesi, sono quelle che maggiormente riflettono la capacità contributiva che si voleva intercettare, al contempo tuttavia includendo le imprese che commerciano prodotti petroliferi, per le quali sono invece aumentati anche i costi; il contributo ricade, in aggiunta alla normale tassazione, su profitti «ordinari» e non su «extraprofitti», a causa dell'abbassamento della soglia dal 20 al 10 % (che costituisce, altresì, violazione del Reg. UE); la misura tradisce le sue stesse finalità, ed è dunque irragionevole, in quanto non è previsto alcuno strumento che ne impedisca il ribaltamento sui consumatori finali che, teoricamente, dovrebbe tutelare; il contributo 2023 (stante l'indeducibilità del contributo 2022) ricade su una ricchezza parzialmente inesistente e quindi viola il principio di effettività della capacità contributiva, nonché di ragionevolezza della tassazione del reddito al netto dei costi inerenti (valevole per l'IRES, che è il parametro di riferimento, nonostante l'indubbio rilievo già affermato da Corte costituzionale 262/2020).

Le norme sono, inoltre, costituzionalmente illegittime per violazione dell'art. 117 Cost. e, in via mediata, dell'art. 1 Prot. Add. CEDU, stante quanto già esposto in merito al fatto che i due contributi (2022 e 2023) colpiscono la stessa ricchezza e che non vi è deducibilità, con la conseguenza della violazione dei tre profili rilevanti anche nelle interpretazioni date dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, relativi alla eccessività dell'onere, alla ristretta platea dei soggetti e alla retroattività-non prevedibilità della tassazione.

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 Tamoil.

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, tenuto di quanto come sopra denunciato, 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.

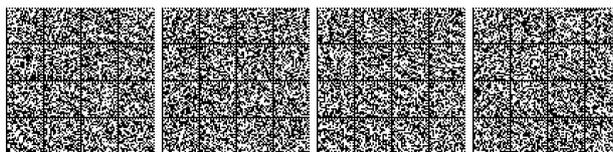
Tali questioni — come testimonia la ricorrente invocazione della violazione dell'art. 117 Cost. contenuta nell'atto introduttivo — nel presente giudizio concorrono più volte tra di loro.

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 Cost.). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (*ex* articoli 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.».

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 Cost.). La Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (*ex* articoli 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.

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.

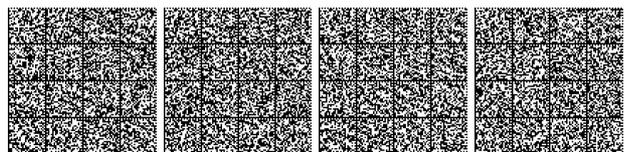
11.1. — È innanzitutto fin troppo ovvio che, senza l'introduzione nell'ordinamento, ad opera dell'art. 1, commi 115, 116 e 118, della legge n. 197 del 2022, del contributo di solidarietà in questione, le società ricorrenti non risulterebbero incise dal relativo obbligo tributario, e, soprattutto, l'Agenzia 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'ineducibilità 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 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.

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 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*, 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'articolo 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.

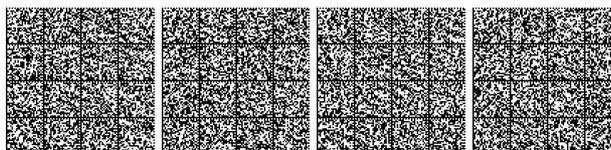
Per tale ragione, il confronto dialettico tra le parti si è sviluppato (ancora una volta, così come era accaduto in relazione al contributo del 2022), oltre che in ordine all'eccepito difetto assoluto di giurisdizione, anche in relazione all'attribuzione della giurisdizione al Giudice amministrativo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

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 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».

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 e n. 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, 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 cost. 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 di parte ricorrente, nella — certamente analoga alla presente — materia dell'impugnazione della circolare e degli altri atti emessi in attuazione dell'articolo 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 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).

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 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, rientrando — 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.

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 «Poiché 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, giacché 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).».

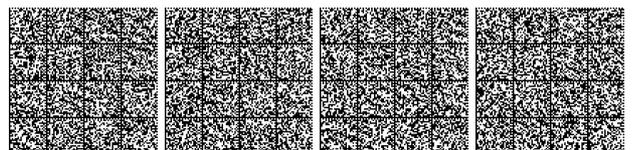
11.4.5. — Sebbene in quella circostanza la Corte regolatrice abbia fatto espresso riferimento, nell'enunciare il principio applicabile, alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo (in quanto il principio era stato espresso in precedenza nell'ambito di controversia in materia di produzione 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 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».

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 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.

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 e «rimarrebbe, sostanzialmente, lettera morta» (memoria Tamoil, pag. 9).

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 Cost.): 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 come detto è stato riferito (qui lo si riferisce in estrema sintesi), negli scritti difensivi della ricorrente, come possibilità di adempiere all’obbligazione tributaria istituita con norma di rango legislativo.

La 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.

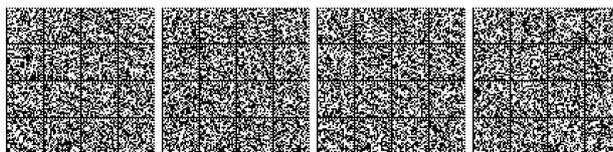
Nel caso in esame, l’istituzione – mediante uno degli atti impugnati nel presente giudizio, ossia la risoluzione direttoriale – del codice tributo attiene indubbiamente a tale momento attuativo, nel senso che rende esigibile (insieme agli altri elementi della fattispecie legale, *in primis* la scadenza 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. 197/2022 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), peraltro escludendo le imprese che svolgono attività di estrazione del petrolio, invece contemplate a livello sovranazionale.

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 la ricorrente 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 di cui si discute 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.

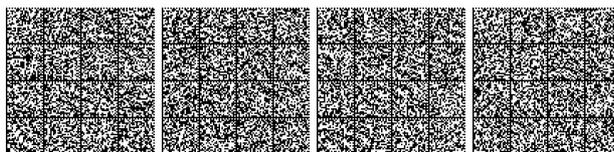
Sul punto è significativo il fatto che il legislatore, con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022, abbia introdotto, a mezzo dell'art. 1, comma 120, lettera c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197, un comma 3-bis al citato art. 37, a norma del quale «Non concorrono 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, *cf.*, 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) 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) 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 trasferiti al Gestore, importa, in concreto, la sottoposizione a tassazione di un reddito non effettivamente conseguito.

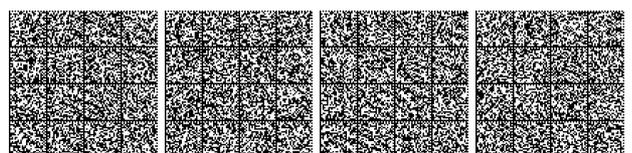
14.1.5. — Sotto diverso profilo, va poi rilevato come ulteriori criticità in ordine all'assenza di correlazione tra la definizione della base imponibile e la finalità perseguita dal contributo di solidarietà in esame discendono dal fatto che il tributo — che grava, come visto, sulla quota del reddito 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 a 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;

Francesca Mariani, referendario, estensore.

*Il Presidente: MEZZACAPO*

*L'estensore: MARIANI*

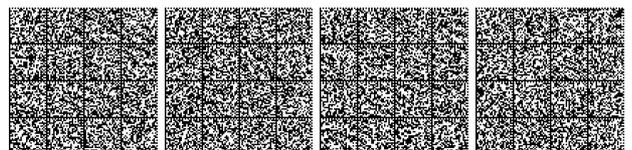
24C00086

**N. 70**

*Ordinanza del 16 gennaio 2024 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da ENGYCALOR Energia Calore srl 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 6943 del 2023, proposto dalla Engycalor Energia Calore S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Fabrizio Arossa, Nico Moravia, Elisabetta Gardini, Federico Maria Mercuri, con domicilio digitale come da registri di Giustizia;

Contro l'Agenzia delle entrate, in persona del Presidente *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

Nei confronti della Presidenza del Consiglio dei ministri, in persona del Presidente del Consiglio dei ministri *pro tempore*, e del Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, rappresentati e difesi *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

Per l'annullamento, previa adozione d'idonea misura cautelare:

della circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023, dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale coordinamento normativo avente ad oggetto «Art. 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”, 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 atto presupposto, conseguente o comunque connesso.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

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;

Visto l'art. 79, comma 1, cod. proc. amm.;

Visto l'art. 23 della legge n. 87/1953;

Visti tutti gli atti della causa;

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

1. — Con ricorso notificato il 24 aprile 2023 e depositato il successivo 3 maggio, Engycalor Energia Calore S.r.l. — società che esercita, nel territorio dello Stato, attività di commercializzazione e distribuzione di prodotti petroliferi e, nello specifico, attività di vendita di gasolio, di olio combustibile e di benzina, di rifornimento GPL Autotrazione a stazioni di servizio, e gestisce altresì un impianto per lo stoccaggio e transito dei bitumi — ha impugnato, chiedendone l'annullamento previa sospensione cautelare, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 14 marzo 2023, nonché il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. n. 55523 del 28 febbraio 2023, meglio specificati in epigrafe, relativi al contributo di solidarietà per il 2023 previsto dall'art. 1, commi da 115 a 119, della c.d. legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197);

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 del Consiglio, del 6 ottobre 2022, ha individuato le misure da adottarsi da parte degli Stati membri nelle seguenti:

a) la riduzione del consumo di energia elettrica;

b) 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. 51, e modificato dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. «decreto Aiuti»), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91 — con il quale veniva imposto a tutti gli operatori del comparto energetico (ivi inclusa la società ricorrente) un tributo solidaristico 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. — Gli atti impugnati con il ricorso in esame prevedono quanto segue.

5.1. — La circolare n. 4/E del 23 febbraio 2023 individua, in primo luogo, i soggetti passivi del contributo nei «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;

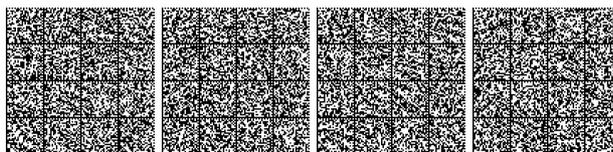
rivendita di energia elettrica, gas metano, gas naturale;

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.».

5.2. — In 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.».



5.3. — Successivamente, la circolare illustra le modalità di «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».

5.4. — 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 sopra descritte, istituisce i codici tributo per il relativo versamento da parte dei soggetti passivi e fornisce indicazioni per l'utilizzo in compensazione del maggior importo versato del contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022.

6. — Il ricorso è strutturato in tre parti, ciascuna delle quali contenente specifiche censure dei provvedimenti impugnati per illegittimità derivata dall'invalidità delle norme europee e nazionali che hanno istituito il contributo di solidarietà in questione, di seguito sintetizzate.

6.1. — Nella prima parte viene dedotta l'invalidità degli articoli da 14 a 18 del regolamento UE 2022/1854, per contrasto con altre norme europee, che determinerebbe l'invalidità del regolamento stesso, l'accertamento della quale imporrebbe il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE ai sensi dell'art. 267 del TFUE. Di qui l'invalidità, in via derivata, dell'art. 1, comma 115-119, della legge n. 197 del 2022 nonché degli atti impugnati.

A giudizio della società i provvedimenti impugnati sarebbero illegittimi perché emanati in applicazione di una legge nazionale invalida poiché adottata sulla base di un regolamento comunitario a sua volta invalido, perché violerebbe:

a) il principio di attribuzione di cui agli articoli 4(1) e 5(1) del TUE (laddove introdurrebbe una misura fiscale diretta);

b) la previsione di cui all'art. 122, comma 1, del TFUE, della quale difetterebbero i presupposti applicativi, benché la stessa sia espressamente richiamata, nelle premesse del regolamento, quale norma giustificativa dell'intervento europeo;

c) il principio di uguaglianza e non discriminazione, quale espressione di quei principi fondamentali del diritto europeo richiamati dall'art. 6, comma 2, del TUE, laddove avrebbe introdotto un trattamento differenziato a fronte di situazioni analoghe, in assenza di una *ratio* giustificatrice;

d) il diritto di proprietà garantito dall'art. 17 della Carta dei Diritti fondamentali e dall'art. 1 del Primo Protocollo della CEDU, dal momento che il contributo di solidarietà, così come introdotto a livello europeo, non soddisferebbe il requisito relativo al rispetto del principio di legalità né quello inerente al c.d. test di proporzionalità, come elaborati dalla giurisprudenza della CEDU;

e) la libertà d'iniziativa economica garantita dall'art. 16 della Carta dei Diritti fondamentali, giacché il contributo in parola andrebbe ad incidere, senza idonea giustificazione, sulle scelte di impiego delle proprie risorse economiche e finanziarie, tipiche dell'attività di impresa;

f) il principio generale di proporzionalità di cui all'art. 5, comma 4, del TUE, risultando abnorme il sacrificio imposto con il contributo di solidarietà rispetto allo scopo perseguito;

g) il principio di certezza del diritto, laddove introdurrebbe, senza idonea giustificazione, misure applicabili retroattivamente;

6.2. — Nella seconda parte del ricorso sono espresse diverse censure relative al contrasto tra la legge nazionale e il regolamento UE 2022/1854; nello specifico, la violazione e falsa applicazione degli articoli 2 n. 17, 14, 15, 16, 17 e 18 del regolamento UE 2022/1854 e dei relativi considerando nn. 50, 51, 53, 54 e 63, nonché la violazione e falsa applicazione dell'art. 288 del TFUE, ed ancora, la violazione dei principi di proporzionalità e ragionevolezza.

A giudizio della società ricorrente i provvedimenti impugnati sarebbero illegittimi ed immediatamente lesivi perché con la loro adozione l'Agenzia delle entrate avrebbe dato 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. È dedotto, in altre parole, che il contributo introdotto in sede nazionale dall'art. 1, comma 115-119, della c.d. legge n. 197 del 2022, sarebbe in contrasto con la disciplina europea di cui ai medesimi articoli 14-18 del regolamento, per aver:

a) esteso l'ambito soggettivo del contributo anche in capo a soggetti che esercitano attività che il regolamento ha invece inteso escludere, come l'attività di rivendita di gas metano, gas naturale, nonché di importazione per la successiva rivendita dei medesimi prodotti, con l'effetto di applicare il contributo di solidarietà anche alla società ricorrente, che ne sarebbe stata altrimenti esentata;

b) 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;



c) omesso di valutare la circostanza che in Italia erano già state adottate misure nazionali equivalenti, aventi cioè «obiettivi simili» e soggette a «norme analoghe» (si tratterebbe, in sostanza, del contributo straordinario di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022, anch'esso riconducibile all'ambito delle misure aventi la finalità di colpire gli «extraprofitti» generati dagli operatori del settore dell'energia);

c) colpito, pertanto, in modo non corretto gli utili prodotti nell'anno 2022, poiché la base imponibile oggetto del contributo straordinario per l'anno 2023 si sovrapporrebbe in parte a quella del diverso contributo previsto all'art. 37 del c.d. decreto Ucraina per l'anno 2022 (già versato dalla società ricorrente), andando, per l'effetto, a tassare nuovamente «extraprofitti» già tassati, con la conseguenza pratica di incidere anche su importi che non rappresentano più «extraprofitti» generati dalla società, ma paradossalmente costi da questa sopportati;

d) lesa, 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 unionale.

6.3. — Nella terza ed ultima parte del ricorso, Engycalor Energia Calore S.r.l. rileva l'illegittimità dei provvedimenti gravati anche in via derivata, in ragione della incostituzionalità della norma istitutiva del contributo di solidarietà (art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197 del 2022), che su di essi andrebbe a riverberarsi.

In particolare, è contestata la violazione 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 3, 42 e 53 della Costituzione.

Quanto alla rilevanza della questione di legittimità costituzionale, la società ricorrente evidenzia come i provvedimenti gravati siano i primi atti attuativi delle citate disposizioni e rappresenta come i vizi che inficiano la legge — cui dovrebbe darsi attuazione in questa sede — siano tali da determinare anche l'illegittimità degli atti stessi e dunque il loro annullamento.

Quanto alla non manifesta infondatezza Engycalor Energia Calore S.r.l. 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 degli obblighi internazionali derivanti dall'art. 1 del Primo Protocollo CEDU.

In secondo luogo, le disposizioni citate non sarebbero idonee ad individuare e determinare puntualmente gli extraprofitti 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 Engycalor Energia Calore S.r.l., infatti, le disposizioni censurate avrebbero illegittimamente individuato, tra i soggetti passivi, anche le imprese di distribuzione che, come tali, sono *price taker* e, dunque, subiscono la politica di prezzo operata a monte nella filiera industriale, e pertanto sono, *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 società ricorrente evidenzia, poi, come la disciplina positiva contestata, in violazione del principio di capacità contributiva:

a) abbia ricompreso nella base imponibile del tributo voci di reddito che non dipendono dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici, ovvero utili che la stessa disciplina europea non considera alla stregua di extraprofitti, oltretutto utili già altrimenti tassati;

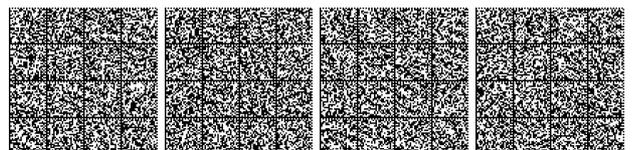
b) non abbia considerato il riporto delle perdite degli anni pregressi (in ciò contraddicendo lo stesso riferimento alla disciplina IRES);

c) non abbia 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 d.l. n. 21 del 2022, determinando — alla luce del fatto che i due contributi straordinari si cumulano con le imposte ordinarie — 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 proprietà privata.

L'effetto sarebbe poi aggravato dalla mancata previsione di meccanismi di deducibilità del contributo straordinario per l'anno 2022, di cui al menzionato art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022, che determinerebbe l'inclusione nella base di calcolo di ricavi in realtà inesistenti.

7. — Ribadita la natura tributaria del prelievo, Engycalor Energia Calore S.r.l. rappresenta l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 115 a 119, legge n. 197 del 2022, altresì, per evidente contrasto con i principi generali di uguaglianza, coerenza, divieto di doppia imposizione ed effettività della capacità contributiva nella parte in cui, a



fronte di un'imposta straordinaria che incide in modo selettivo su una sola parte dei contribuenti, riserva un trattamento ingiustamente indifferenziato tra i soggetti passivi, incidendo in misura eguale su soggetti che hanno determinato la crisi del prezzo dell'energia e soggetti che quel aumento l'hanno subito.

8. — L'Agenzia delle entrate, la Presidenza del Consiglio dei ministri e il Ministero dell'economia e delle 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 nonché la carenza di interesse a ricorrere di Engycalor Energia Calore S.r.l..

Nel merito hanno sostenuto l'infondatezza del gravame e ne hanno chiesto il rigetto.

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 Collegio è consapevole che il giudizio in esame involge sia potenziali questioni di legittimità costituzionale sia potenziali questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate (che, per larga parte, costituiscono motivo di impugnazione degli atti oggetto di ricorso), 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 l'invocazione della violazione dell'art. 117 Cost. contenuta nell'atto introduttivo — nel presente giudizio concorrono più volte tra di loro.

Questo Tribunale amministrativo regionale — non ponendo in dubbio la legittimità dello stesso regolamento comunitario che, in ossequio al principio di sussidiarietà di cui all'art. 5 del TUE, risulta lo strumento più idoneo a garantire l'obiettivo prefissato, di un intervento emergenziale di dimensione tale da attenuare gli effetti dei prezzi elevati dell'energia, dato il concorrere di circostanze eccezionali — ritiene di dovere innanzitutto sollevare le richiamate questioni di costituzionalità, dando così precedenza al sindacato accentrato della Corte costituzionale.

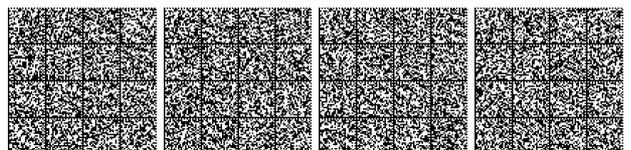
Ciò, innanzitutto, sulla scorta dell'osservazione per cui un eventuale rinvio della medesima questione alla Corte di giustizia dell'Unione europea sarebbe inutile, qualora la Corte costituzionale dovesse accogliere la questione di costituzionalità delle norme censurate.

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

Infatti, in una pronuncia (sentenza n. 269 del 14 dicembre 2017) — resa all'esito della rimessione di una questione di costituzionalità in un giudizio tributario, per il ritenuto contrasto della norma nazionale proprio in riferimento agli articoli 3 e 53, primo e secondo comma, Cost. — 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* articoli 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.».

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 C112/13 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 consegue, in definitiva, che la rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale che qui il Collegio intende sollevare non è inficiata dalla concorrente presenza di potenziali questioni di compatibilità comunitaria, in astratto da sollevare davanti alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Con la precisazione, che deriva direttamente dalla lettura della 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, al fine di consentire quel necessario «intervento *erga omnes*» a tutela delle tradizioni costituzionali nazionali che solo il sindacato accentrato della Corte costituzionale è in grado di garantire con riguardo anche a quei 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 lapalissiano 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, la società ricorrente non risulterebbe incisa dal relativo obbligo tributario, e che, in maniera correlata, l'Agenzia delle entrate non avrebbe dovuto né potuto emanare la circolare e gli altri atti oggetto della impugnazione davanti a questo TAR.

In particolare, ciò che la prospettazione di parte ricorrente ha inteso ottenere — mediante i censurati vizi di legittimità degli atti dell'Agenzia delle entrate oggetto di impugnazione ed il conseguente annullamento degli stessi — è l'espunzione dall'ordinamento italiano della stessa norma nazionale che fonda i presupposti dell'imposizione in questione.

Va al riguardo osservato che le sentenze n. 188 e 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.

11.2. — È allora indispensabile scrutinare, in questa sede di esame della rilevanza delle prospettate 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.

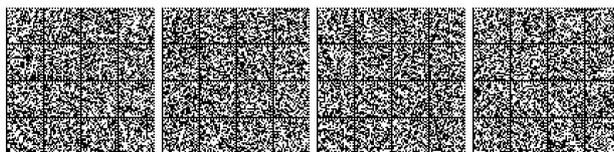
È in altri termini indispensabile prima di tutto valutare l'eventuale fondatezza della questione relativa alla giurisdizione.

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 (*cf.*, ad esempio, ordinanze n. 458 del 1992 e n. 60 del 1994) a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di costituzionalità nei casi in cui la stessa era stata sollevata da un giudice privo di giurisdizione.

11.3. — Il presente giudizio viene ascritto dalla stessa parte ricorrente alla giurisdizione generale di legittimità del Giudice amministrativo, davanti al quale è stata infatti proposta domanda di annullamento della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023 e dell'atto del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523 del 28 febbraio 2023.

11.3.1. — Anche in questa circostanza — così com'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 introdotto dall'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 piuttosto che 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, laddove a pag. 4 si precisa 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.»

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.

11.3.2. — Il Collegio ritiene, al contrario, di poter aderire alla prospettazione della parte ricorrente circa la qualità di imposta, ai fini del riparto di giurisdizione, del contributo in esame.

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 (*ex plurimis*, da ultimo, sentenze n. 269 en. 236 del 2017)» (*cf.*, sentenze n. 89 e n. 167 del 2018).

Anche la giurisprudenza della Corte di cassazione 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 (Cass. civ., sez. un., 31 ottobre 2022, n. 32121).

Inoltre, i caratteri generali identificativi 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, 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 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)».

11.3.3. — Orbene, a parere del Collegio, dalla piana lettura dei commi da 115 a 119 dell'art. 1, legge n. 197 del 2022, è possibile rilevare, per quanto di interesse, la sussistenza dei requisiti appena rassegnati, dal momento che:

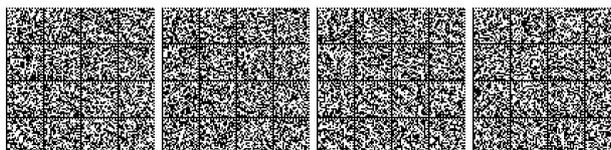
il prelievo è disposto per legge;

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

non è riscontrabile una controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo;

il contributo, perlomeno nelle intenzioni dell'impianto normativo, 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 ad un atto o ad 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, 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 indicati.

11.4.1. — Come ricordato dalla difesa di parte ricorrente, nella analoga vicenda dell'impugnazione della circolare e degli altri atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 (cd. contributo di solidarietà per l'anno 2022), questo TAR, con numerose sentenze, aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione in considerazione della natura meramente ricognitiva (della norma primaria istitutiva del tributo) della circolare impugnata in quella sede, e così anche dei successivi atti adottati dall'Agenzia delle entrate.

11.4.2. — Senonché, in sede d'appello, il Consiglio di Stato, ha annullato con rinvio le pronunzie di primo grado, affermando invece la sussistenza della giurisdizione amministrativa.

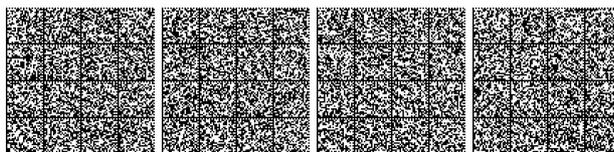
Il Consiglio di Stato ha posto a base dell'annullamento delle sentenze di questo TAR la considerazione per cui «... alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori 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 (...)» (ex plurimis, sentenza n. 3219 del 29 marzo 2023).

11.4.4. — Il Collegio ritiene di dovere superare l'incertezza interpretativa presente in giurisprudenza (cfr. Consiglio di Stato, n. 9188 del 24 ottobre 2023), prendendo atto che le sentenze rese dal Consiglio di Stato nell'analoga vicenda relativa 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 «Poiché 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, giacché 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 Sezioni Unite 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 dover dare continuità a quel principio di diritto, in altra vicenda dalla stessa 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 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 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 (trattandosi di controversia in materia di produzione di energia), mentre nel caso di specie si verte nell'ambito della 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), come anticipato, il Collegio ritiene di aderire alla tesi per cui la situazione giuridica soggettiva correlata agli atti impugnati in questa sede è tutelabile dinanzi ad un giudice, ed in particolare davanti al Giudice amministrativo.

A ciò il Collegio è indotto innanzitutto 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 sopra ricordato e quello introdotto dall'art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197/2022, di cui si fa questione di costituzionalità), nonché dalla constatazione della identica qualificazione giuridica degli atti impugnati in ambedue giudizi (un provvedimento direttoriale, ed una circolare interpretativa). In quest'ultimo senso è dirimente, in presenza di atti dichiaratamente 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 degli atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022 (e.g., Consiglio di Stato, n. 3219 del 2023, sopra citata).

12. — Da ultimo, nell'ambito della valutazione della rilevanza delle questioni di costituzionalità 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 dello Stato.

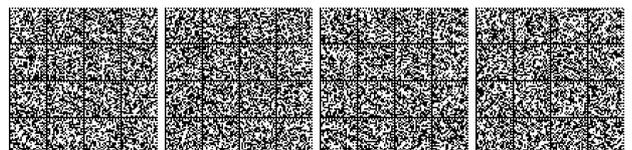
In sintesi, la parte resistente sostiene che, essendo gli atti impugnati solo ripetitivi della norma istitutiva del tributo, il loro eventuale annullamento non inciderebbe sulla sussistenza, in capo ai soggetti passivi, dell'obbligo tributario cui essi sono astretti direttamente dalla norma stessa.

La società ricorrente, al contrario, accorda rilevanza dirimente, sotto questo profilo, alla circostanza che con l'atto direttoriale sono stati istituiti i codici tributo, senza i quali l'obbligo tributario non potrebbe essere materialmente assolto.

12.1. — Su questo punto osserva il Collegio che il riferimento all'istituzione dei c.d. codici tributo certamente non può incidere sull'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo ai soggetti passivi, e tantomeno, sulla platea di questi ultimi, né 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 stabiliti (ed eventualmente modificati) 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.

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, negli scritti difensivi delle ricorrenti — in estrema sintesi — 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, considerata nel 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 del codice tributo — mediante uno degli atti impugnati nel presente giudizio, ossia la risoluzione direttoriale — 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 rende infatti possibile l'imputazione corretta del pagamento (qui da effettuarsi tramite versamento diretto a mezzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, come specificato nella impugnata circolare n. 4/2023 e ribadito nella esaminanda risoluzione) al tributo in questione, e non ad altre e diverse obbligazioni cui il soggetto passivo dovesse essere astretto nei confronti dell'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 consentire al debitore di adempiere correttamente l'obbligazione tributaria.

12.3. — In conclusione, le questioni di legittimità costituzionale che il Collegio intende sollevare sono fornite 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.

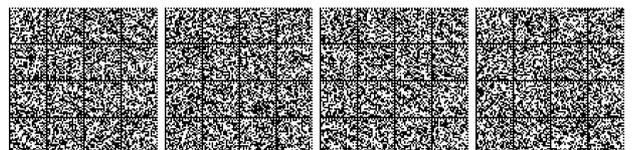
13. Quanto alla non manifesta infondatezza il Collegio rileva, in primo luogo, che il contributo di solidarietà introdotto dall'art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197/2022 sembra confliggere — *ex art. 117 Cost.* — con i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, nello specifico, dal regolamento UE 1854/2022. Deve innanzitutto 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 nei considerando 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, qui di interesse, la *ratio* dell'individuazione, a livello europeo, degli specifici destinatari del contributo eccezionale e temporaneo (imprese che svolgono, in sostanza, la parte prevalente dell'attività nei settori dell'estrazione e della raffinazione) risulta esplicitata in più passaggi nel regolamento: «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 lettura del regolamento europeo sembra emergere che la peculiarità dei destinatari (*rectius*, 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) integri la ragion d'essere, l'*ubi consistam*, della misura stessa.

La specificità della misura del contributo rivolto al settore dell'estrazione rispetto alle altre misure è chiaramente esposta 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».

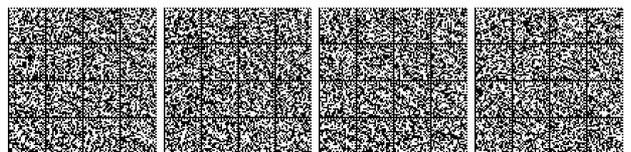
La distinzione tra le due misure è spiegata anche nella Proposta di regolamento, ove si legge (pp. 4-5): «Al fine di assicurare parità di condizioni, la Commissione propone due strumenti complementari che abbracciano l'intero settore dell'energia: a) una misura volta a ridurre temporaneamente i ricavi 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 siffatte indicazioni del regolamento europeo circa le ragioni del contributo di solidarietà e conseguentemente del suo ambito soggettivo (Capo III del regolamento, specificamente rubricato «Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione»), il legislatore italiano, con le norme qui in esame, ha inteso porre tale contributo anche a carico di soggetti diversi da quelli individuati a livello europeo a motivo delle loro specifiche dinamiche di impresa, peraltro escludendo proprio le imprese che svolgono attività di estrazione del petrolio, specificamente contemplate a livello sovranazionale.

La scelta legislativa nazionale così operata appare al Collegio contrastante con i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario appena sintetizzati. Se, da un lato, la misura sovranazionale specificamente indicata per il settore estrattivo e di raffinazione non risulta adottata dall'Italia, a fronte delle previsioni del regolamento europeo (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.»); dall'altro, risulta invece adottato — quale misura nazionale di contribuzione di solidarietà, asseritamente qualificata come misura equivalente a quella prevista dal regolamento UE 2022/1854 — un contributo straordinario ricadente in larga parte su un diverso settore (tra cui, quello della distribuzione, di interesse per la società ricorrente), peraltro già destinatario di altre misure.

Non appare in proposito rilevante la circostanza che il regolamento prevede la possibilità per gli Stati membri di adottare misure «equivalenti», poiché, nel disegno normativo europeo, il concetto di equivalenza sembra spiegare i suoi effetti esclusivamente nell'ambito del medesimo e specifico settore dell'estrazione e della raffinazione, caratterizzato dalle proprie dinamiche di impresa che giustificano la misura, dovendo l'equivalenza, semmai, riguardare gli obiettivi della misura stessa, le finalità di utilizzo dei proventi, la base imponibile e l'aliquota del contributo (*cfr.* con-



siderando 63, nonché l'art. 14, paragrafo 2, del regolamento: «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.»).

14. — La rilevata natura di tributo del contributo di solidarietà in esame importa altresì 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, confliggere 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 ricorda il contributo qui in esame), laddove ha statuito 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, e dunque «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, sotto vari profili, non congruente con la dichiarata finalità di tassare gli incrementi di utili dipendenti dall'aumento dei prezzi dell'energia.

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.

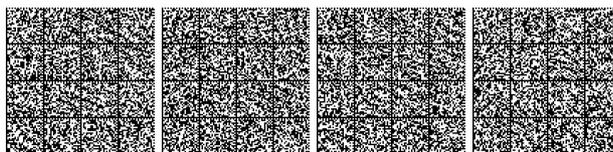
Il reddito rilevante ai fini IRES, tuttavia, include, nella base di calcolo, anche voci che nulla hanno a che vedere con gli «extraprofitti» derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

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.

14.1.1. — 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 quota 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 *ante* Covid.

Si è dato in tal modo rilievo ad 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 la analoga valutazione in ordine alla inidoneità dell'imponibile 2020 a costituire il riferimento per individuare e calcolare una presunta «*plus-ricchezza*», in ragione del fatto 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 decreto-legge n. 21/2022, Corte di giustizia tributaria di primo grado, Roma, Sez. XXVII - Ordinanza n. 147 del 27 giugno 2023).

14.2. — Altro profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi nella circostanza 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 ai redditi relativi ad 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-legge 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 (individuati, 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. 197/2022, 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 — ad 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.

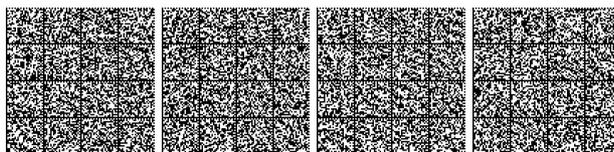
14.3. — Ulteriore e distinto profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione investe, infine, la disposizione di cui al comma 118, per la quale «Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

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.

16. — Ai sensi dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, il presente giudizio, va quindi sospeso e va disposta l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale, affinché decida della questione di legittimità costituzionale che, con la presente ordinanza, incidentalmente si pone.

Devono essere infine ordinati gli adempimenti di notificazione e di comunicazione della presente ordinanza, nei modi e nei termini indicati nel dispositivo.



P. Q. M.

*Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, sede di Roma (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, per contrasto con gli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione.*

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

*Dispone, altresì, 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 del giudizio ed al Presidente del Consiglio dei ministri. Manda altresì alla Segreteria di comunicare la presente ordinanza al Presidente della Camera dei deputati ed al Presidente del Senato della Repubblica.*

Così deciso in Roma, via Flaminia n. 189, nella Camera di consiglio del giorno 21 novembre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Salvatore Mezzacapo, Presidente;

Achille Sinatra, consigliere;

Maria Rosaria Oliva, referendario, estensore.

*Il Presidente: MEZZACAPO*

*L'estensore: OLIVA*

24C00087

N. 71

*Ordinanza del 16 gennaio 2024 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio  
sul ricorso proposto da ENERGIE 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 7108 del 2023, proposto dalla Energie S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Germana Cassar, Mattia Malinverni, Domenico Gullo, Michele Rondoni, con domicilio digitale come da Registri di giustizia;

Contro l'Agazia delle entrate, in persona del Presidente *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

Nei confronti:

dell'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (Arera), in persona del Presidente *pro tempore*, della Presidenza del Consiglio dei ministri, in persona del Presidente *pro tempore*, e del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, in persona del Ministro *pro tempore*, rappresentati e difesi *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliataria in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

del Gestore dei servizi energetici S.p.a. - Gse S.p.a., non costituito in giudizio;

Per l'annullamento:

della circolare n. 4/E dell'Agazia delle entrate - Direzione centrale coordinamento normativo Roma del 23 febbraio 2023 avente a oggetto «Art. 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 dell'Agazia delle entrate - Divisione servizi - Direzione centrale servizi istituzionali e di riscossione del 14 marzo 2023, avente a 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»;

di ogni atto presupposto, connesso e/o consequenziale, ancorché non conosciuto;

nonché per l'accertamento del diritto della ricorrente a beneficiare degli incentivi già riconosciuti di sua titolarità, alle condizioni previste dalla convenzione sottoscritta con il GSE e di conseguenza della non debenza del contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022 - Articolo 1, commi da 115 a 121 della legge 29 dicembre 2022, n. 197;

eventualmente previa rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 115-119 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito anche la «Legge di bilancio»), in relazione agli articoli 3, 23, 41, 43, 53 e 117, comma 1 e comma 2, lettera e) della Costituzione italiana;

e/o rimessione alla Corte di giustizia dell'Unione europea della questione pregiudiziale relativa alla conformità del contributo di solidarietà previsto dall'art. 1 commi 115 e ss della legge di bilancio con l'art. 122 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e con l'insieme interdipendente delle misure straordinarie approvate con il regolamento UE 2022/1854 del Consiglio, del 6 ottobre 2022, con particolare riferimento agli art. 6 e ss. e 14 e ss., nonché con l'art. 1 del Protocollo 1 alla CEDU, con l'art. 16 della carta dei diritti fondamentali dell'UE, con gli articoli 3, 101 e ss. del TFUE, con la direttiva (UE) 2019/944, nonché con il «Piano REPowerEU».

Visti il ricorso e i relativi allegati;

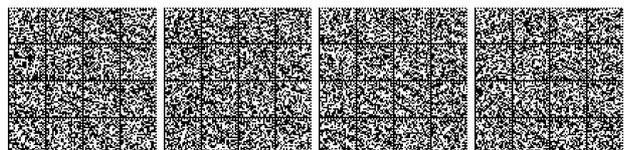
Visti gli atti di costituzione in giudizio dell'Agazia delle entrate, della Presidenza del Consiglio dei ministri, del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica e dell'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente;

Visto l'art. 79, comma 1, cod. proc. amm.;

Visto l'art. 23 della legge n. 87/1953;

Visti tutti gli atti della causa;

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



1. – Con ricorso notificato il 23 aprile 2023 e depositato il successivo 8 maggio, Energie S.p.a. - società che svolge la propria attività esclusivamente nel settore del mercato dell'energia elettrica, in quanto titolare di sei impianti idroelettrici e di un impianto fotovoltaico – ha impugnato, chiedendone l'annullamento previa sospensione cautelare, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 14 marzo 2023, nonché il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. n. 55523 del 28 febbraio 2023, meglio specificati in epigrafe, relativi al contributo di solidarietà per il 2023 previsto dall'art. 1, commi da 115 a 119, della c.d. legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197);

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 del Consiglio, del 6 ottobre 2022, ha individuato le misure da adottarsi da parte degli Stati membri nelle seguenti:

a) la riduzione del consumo di energia elettrica;

b) 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:

a) l'art. 15-*bis* del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, inserito in sede di conversione con legge 28 marzo 2022, n. 25, con il quale gli impianti rinnovabili non incentivati in esercizio dal 2010 e gli impianti fotovoltaici incentivati in Conto Energia (fra cui, quelli della ricorrente) sono stati assoggettati ad un «meccanismo a due vie», per il periodo 1° febbraio 2022 - 30 giugno 2023 (per effetto della proroga introdotta dal decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito con modificazioni dalla legge 21 settembre 2022, n. 142), in base al quale:

a.1) è stabilito *ex lege*, per ciascuna zona di mercato, un «prezzo di riferimento» vincolante per la vendita dell'energia generata dagli impianti;

a.2) è imposto ai produttori che rientrano nell'ambito di applicazione della norma un prelievo pari alla differenza tra il c.d. prezzo di riferimento ed il prezzo di mercato cui è stata ceduta l'energia, con pagamenti a «consuntivo», in favore del GSE, che poi versa le somme nel bilancio dello Stato;

b) l'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 e successive modificazioni ed integrazioni, con il quale veniva 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. – Per completezza espositiva giova peraltro ricordare che l'art. 1, comma 30, della legge n. 197/2022, lettera *b*), in attuazione del regolamento UE 2022/1854, 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 individua, in primo luogo, i soggetti passivi del contributo nei «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.»

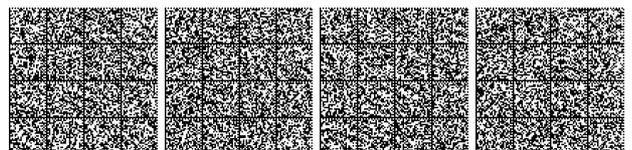
6.2. – In seguito, la circolare descrive base imponibile e ammontare del contributo, affermando che «In aderenza con le finalità poste dal regolamento UE di assoggettare al contributo in argomento gli utili eccedenti quelli ordinari, la norma prevede che il contributo di solidarietà si applichi “sull'ammontare 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. – Successivamente, la circolare illustra le modalità di «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 sopra descritte, istituisce i codici tributo per il relativo versamento da parte dei soggetti passivi e fornisce indicazioni per l'utilizzo in compensazione del maggior importo versato del contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022.

7. – Il ricorso è affidato ai seguenti motivi di doglianza.

7.1. – Con i primi tre motivi – che, per la loro interconnessione, possono essere esaminati congiuntamente – è stato prospettato il diretto contrasto della norma nazionale con il diritto unionale, oltreché diverse questioni di legittimità costituzionale della norma primaria (art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197 del 2022), di cui i provvedimenti impugnati costituiscono applicazione. In particolare, è lamentata la violazione dell'art. 117 della Costituzione, in relazione al regolamento UE 2022/1854 (artt. 2, 6 e ss. nonché 14 e ss.), nonché la violazione dell'art. 122 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). Inoltre è contestata, sotto vari profili, la violazione degli articoli 3, 41, 53 e 117, commi 1 e 2, lettera *e*), della Costituzione, la violazione degli articoli 3, 101 e ss. del TFUE, nonché la violazione



dei principi di libera iniziativa economica, di proporzionalità, ragionevolezza, non discriminazione ed equità contributiva, la violazione dell'art. 1 del protocollo n. 1 alla CEDU, dell'art. 16 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, della direttiva UE 2019/944, del cd. «Piano RePowerEU», oltre a diversi profili di eccesso di potere.

Con un quarto motivo è stata dedotta l'illegittimità autonoma degli atti impugnati, per violazione dei principi di proporzionalità, ragionevolezza, non discriminazione, per la violazione dell'art. 1, comma 115 e ss. della legge di bilancio 2023, nonché per diversi profili di eccesso di potere;

7.2. – A giudizio della società ricorrente 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 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 Energie S.p.a., operano nel settore dell'energia elettrica (ed in particolare nel campo delle rinnovabili), sebbene il regolamento europeo fosse chiaro nel prevedere l'introduzione di un contributo straordinario solo a carico degli operatori che svolgono attività nel comparto del gas naturale, del petrolio greggio, del carbone e della raffinazione, quale misura alternativa rispetto al cd. tetto ai ricavi previsto invece per il settore delle rinnovabili;

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, applicato agli impianti fotovoltaici incentivati e agli impianti rinnovabili in esercizio da prima del 2010 – anch'esso riconducibile all'ambito delle misure aventi la finalità di colpire gli «extraprofiti» generati dagli operatori del settore dell'energia elettrica – e del contributo straordinario di cui all'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022);

c) 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;

d) 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 unionale.

7.3. – Energie S.p.a. 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.

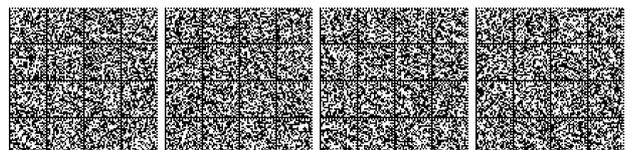
Quanto alla rilevanza della questione di legittimità costituzionale, la ricorrente evidenzia come i provvedimenti gravati siano i primi atti attuativi delle citate disposizioni e rappresenta come i vizi che inficiano la legge – cui dovrebbe darsi attuazione in questa sede – siano tali da determinare anche l'illegittimità degli atti stessi e dunque il loro annullamento.

Quanto alla non manifesta infondatezza Energie S.p.a. 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 extraprofiti 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 Energie S.p.a., infatti, le disposizioni censurate avrebbero omesso di individuare, tra i soggetti passivi, proprio gli operatori economici del settore energetico che hanno effettivamente beneficiato dell'aumento dei prezzi; mentre avrebbero incluso le imprese di produzione di energia elettrica, che 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, *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:

a) abbia ricompreso nella base imponibile del tributo voci di reddito che non dipendono dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici;

b) non abbia considerato il riporto delle perdite degli anni pregressi (in ciò contraddicendo lo stesso riferimento alla disciplina IRES);

c) non abbia tenuto conto della contrazione dei ricavi determinati dalla pandemia da Covid-19;

d) e neppure abbia tenuto conto del complessivo assetto del quadro normativo, nazionale ed europeo, teso ad incentivare gli investimenti nel settore delle rinnovabili (cfr. decreto legislativo n. 387/2003; decreto legislativo n. 28/2011; decreto legislativo n. 199/2021; cd. Piano RePowerEU; considerando n. 30 del regolamento UE 2022/1845), incidendo altresì sulla certezza del diritto e del legittimo affidamento per l'effetto ingeneratosi negli operatori del settore delle rinnovabili.

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-legge 21 del 2022, determinando – alla luce del fatto che i due contribuiti straordinari si cumulano con le imposte ordinarie, oltreché con gli effetti del meccanismo della «compensazione a due vie» di cui al citato art. 15-bis del decreto-legge n. 4/2022 (ovvero, 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 proprietà privata.

L'effetto sarebbe poi aggravato dalla mancata previsione di meccanismi di deducibilità del contributo straordinario per l'anno 2022, di cui al menzionato art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022.

7.3. – Ribadita la natura tributaria del prelievo, Energie S.p.a. rappresenta l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 115 a 119, legge n. 197 del 2022, altresì, per evidente contrasto con i principi generali di eguaglianza, coerenza, divieto di doppia imposizione ed effettività della capacità contributiva nella parte in cui, a fronte di un'imposta straordinaria che incide in modo selettivo su una sola parte dei contribuenti, riserva un trattamento ingiustamente indifferenziato tra i soggetti passivi, incidendo in misura eguale su soggetti che hanno determinato la crisi del prezzo dell'energia e soggetti che quel aumento l'hanno subito (i.e. gli operatori del mercato elettrico).

8. – L'Agenzia delle entrate, la Presidenza del Consiglio dei ministri e il Ministero dell'economia e delle 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 nonché la carenza di interesse a ricorrere di Energie S.p.a..

Nel merito hanno sostenuto l'infondatezza del gravame e ne hanno chiesto il rigetto.

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.

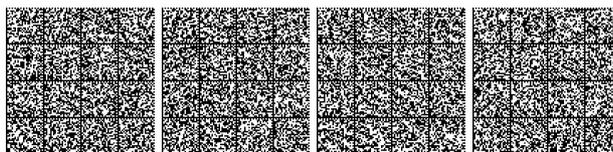
10.1. – Il Collegio è consapevole che il giudizio in esame involge sia potenziali questioni di legittimità costituzionale (che, per larga parte, costituiscono motivo di impugnazione degli atti oggetto di ricorso), sia potenziali questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate, in astratto 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 costante invocazione della violazione dell'art. 117 Cost. 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'Unione europea sarebbe inutile, qualora la Corte costituzionale dovesse accogliere la questione di costituzionalità delle norme censurate.

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



Infatti, in una pronunzia (sentenza n. 269 del 14 dicembre 2017) – resa all’esito della rimessione di una questione di costituzionalità in un giudizio tributario, per il ritenuto contrasto della norma nazionale proprio in riferimento agli articoli 3 e 53, primo e secondo comma, Cost. – 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* articoli 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.».

10.3. – Ne consegue, in definitiva, che la rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale che qui il Collegio intende sollevare non è inficiata dalla concorrente presenza di potenziali questioni di compatibilità comunitaria, in astratto da sollevare davanti alla Corte di giustizia dell’Unione europea.

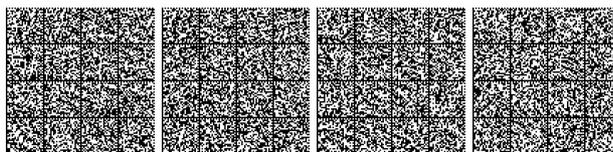
Con la precisazione, che deriva direttamente dalla lettura della richiamata sentenza n. 269/2017, per cui la preventiva questione di legittimità costituzionale non deve riguardare unicamente le norme che, al contempo, possano essere sospettate anche di incompatibilità con il diritto dell’Unione, al fine di consentire quel necessario «intervento *erga omnes*» a tutela delle tradizioni costituzionali nazionali che solo il sindacato accentrato della Corte costituzionale è in grado di garantire con riguardo anche a quei 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 lapalissiano 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, la società ricorrente non risulterebbe incisa dal relativo obbligo tributario, e che, in maniera correlata, l’Agenzia delle entrate non avrebbe dovuto né potuto emanare la circolare e gli altri atti oggetto della impugnazione davanti a questo TAR.

In particolare, ciò che la prospettazione di parte ricorrente ha inteso ottenere – mediante i censurati vizi di legittimità degli atti dell’Agenzia delle entrate oggetto di impugnazione ed il conseguente annullamento degli stessi – è l’espunzione dall’ordinamento italiano della stessa norma nazionale che fonda i presupposti dell’imposizione in questione.

Va al riguardo osservato che le sentenze n. 188 e 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.

11.2. – È allora indispensabile scrutinare, in questa sede di esame della rilevanza delle prospettate 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.

È in altri termini indispensabile prima di tutto valutare l'eventuale fondatezza della questione relativa alla giurisdizione.

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 (*cf.*, ad esempio, ordinanze n. 458 del 1992 e n. 60 del 1994) a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di costituzionalità nei casi in cui la stessa era stata sollevata da un giudice non munito di giurisdizione.

11.3. – Il presente giudizio viene ascritto dalla stessa parte ricorrente alla giurisdizione generale di legittimità del Giudice amministrativo, davanti al quale è stata infatti proposta domanda di annullamento della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 23 febbraio 2023 e dell'atto del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523 del 28 febbraio 2023.

11.3.1. – Anche in questa circostanza – così com'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 introdotto dall'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 piuttosto che 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, laddove a pag. 4 si precisa 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.»

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.

11.3.2. – Il Collegio ritiene, al contrario, di poter aderire alla prospettazione di parte ricorrente circa la qualità di imposta, ai fini del riparto di giurisdizione, del contributo in esame.

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 (*ex plurimis*, da ultimo, sentenze n. 269 e n. 236 del 2017)» (*cf.*, sentenze n. 89 e n. 167 del 2018).

Anche la giurisprudenza della Corte di cassazione 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 (Cass. civ., sez. un., 31 ottobre 2022 n. 32121).



Inoltre, i caratteri generali identificativi 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, 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 cost., 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)».

11.3.3. – Orbene, a parere del Collegio, dalla piana lettura dei commi da 115 a 119 dell'art. 1, legge n. 197 del 2022, è possibile rilevare, per quanto di interesse, la sussistenza dei requisiti appena rassegnati, dal momento che:

il prelievo è disposto per legge;

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

non è riscontrabile una controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo;

il contributo, perlomeno nelle intenzioni dell'impianto normativo, 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».

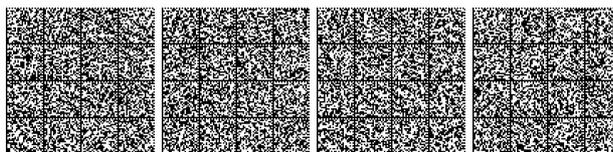
In conclusione, si deve rilevare la natura tributaria del contributo in questione, che può essere qualificato come imposta (indiretta), in quanto l'obbligazione non si correla ad un atto o ad un'attività pubblica, ma trova il proprio presupposto esclusivamente in fatti economici posti in essere dai soggetti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

11.4. – Tanto premesso sulla natura tributaria, 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 indicati.

11.4.1. – Come ricordato dalla difesa di parte ricorrente, nella analoga vicenda dell'impugnazione della circolare e degli altri atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge n. 21/2022 (cd. contributo di solidarietà per l'anno 2022), questo TAR, con numerose sentenze, aveva dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione in considerazione della natura meramente ricognitiva (della norma primaria istitutiva del tributo) della circolare impugnata in quella sede, e così anche dei successivi atti adottati dall'Agenzia delle entrate.

11.4.2. – Senonché, in sede d'appello, il Consiglio di Stato, ha annullato con rinvio le pronunzie di primo grado, affermando invece la sussistenza della giurisdizione amministrativa.

Il Consiglio di Stato ha posto a base dell'annullamento delle sentenze di questo Tribunale amministrativo regionale la 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 dun-



que 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 (...)» (*ex plurimis*, sentenza n. 3219 del 29 marzo 2023).

11.4.4. – Il Collegio ritiene di dovere superare l'incertezza interpretativa presente in giurisprudenza (*cf.* Consiglio di Stato, n. 9188 del 24 ottobre 2023), prendendo atto che le sentenze rese dal Consiglio di Stato nell'analogica vicenda relativa 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».

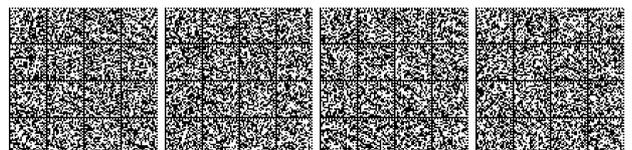
Hanno poi soggiunto le SS.UU. che «Poichè l'esercizio del potere discrezionale dell'Agenzia delle entrate, pur attuativo della *voluntas legis* (peraltro secondo il principio costituzionale di legalità dell'azione amministrativa), costituisce il presupposto generale dell'azione impositrice concreta, 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 Sezioni Unite 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 dover dare continuità a quel principio di diritto, in altra vicenda dalla stessa 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 (trattandosi di controversia in materia di produzione di energia), mentre nel caso di specie si verte nell'ambito della 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), come anticipato, il Collegio ritiene di aderire alla tesi per cui la situazione giuridica soggettiva correlata agli atti impugnati in questa sede è tutelabile dinanzi ad un giudice, ed in particolare davanti al Giudice amministrativo.

A ciò il Collegio è indotto innanzitutto 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 sopra ricordato e quello introdotto dall'art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197/2022, di cui si fa questione di costituzionalità), nonché dalla constatazione della identica qualificazione giuridica degli atti impugnati in ambedue giudizi



(un provvedimento direttoriale, ed una circolare interpretativa). In quest'ultimo senso è dirimente, in presenza di atti dichiaratamente 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 degli atti emessi in attuazione dell'art. 37 del decreto-legge n. 21 del 2022 (e.g., Consiglio di Stato, n. 3219 del 2023, sopra citata).

12. – Da ultimo, nell'ambito della valutazione della rilevanza delle questioni di costituzionalità 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 dello Stato.

In sintesi, la parte resistente sostiene che, essendo gli atti impugnati solo ripetitivi della norma istitutiva del tributo, il loro eventuale annullamento non inciderebbe sulla sussistenza, in capo ai soggetti passivi, dell'obbligo tributario cui essi sono astretti direttamente dalla norma stessa.

La società ricorrente, al contrario, accorda rilevanza dirimente, sotto questo profilo, alla circostanza che con l'atto direttoriale sono stati istituiti i codici tributo, senza i quali l'obbligo tributario non potrebbe essere materialmente assolto.

12.1. – Su questo punto osserva il Collegio che il riferimento all'istituzione dei c.d. codici tributo certamente non può incidere sull'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo ai soggetti passivi, e tantomeno, sulla platea di questi ultimi, né 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 stabiliti (ed eventualmente modificati) 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.

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, negli scritti difensivi delle ricorrenti – in estrema sintesi – 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, considerata nel 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 del codice tributo – mediante uno degli atti impugnati nel presente giudizio, ossia la risoluzione direttoriale – 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 rende infatti possibile l'imputazione corretta del pagamento (qui da effettuarsi tramite versamento diretto a mezzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, come specificato nella impugnata circolare n. 4/2023 e ribadito nella esaminanda risoluzione) al tributo in questione, e non ad altre e diverse obbligazioni cui il soggetto passivo dovesse essere astretto nei confronti dell'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 consentire al debitore di adempiere correttamente l'obbligazione tributaria.

12.3. – In conclusione, le questioni di legittimità costituzionale che il Collegio intende sollevare sono fornite 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 rileva, in primo luogo, che il contributo di solidarietà introdotto dall'art. 1, commi 115 e ss., della legge n. 197/2022 sembra confliggere – *ex art.* 117 Cost. – con i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, nello specifico, dal regolamento UE 1854/2022.

Deve innanzitutto 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» (con-



siderando 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 nel considerando 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, qui di interesse, la *ratio* dell'individuazione, a livello europeo, degli specifici destinatari del contributo eccezionale e temporaneo (imprese che svolgono, in sostanza, la parte prevalente dell'attività nei settori dell'estrazione e della raffinazione) risulta esplicitata in più passaggi nel regolamento: «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 lettura del regolamento europeo sembra emergere che la peculiarità dei destinatari (*rectius*, 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) integri la ragion d'essere, *l'ubi consistam*, della misura stessa.

La specificità della misura del contributo rivolto al settore dell'estrazione rispetto alle altre misure è chiaramente esposta 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 distinzione tra le due misure è spiegata anche nella proposta di regolamento, ove 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 siffatte indicazioni del regolamento europeo circa le ragioni del contributo di solidarietà e conseguentemente del suo ambito soggettivo (Capo III del regolamento, specificamente rubricato «Misura riguardante i settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione»), il legislatore italiano, con le norme qui in esame, ha inteso porre tale contributo anche a carico di soggetti diversi da quelli individuati a livello europeo a motivo delle loro specifiche dinamiche di impresa, peraltro escludendo proprio le imprese che svolgono attività di estrazione del petrolio, specificamente contemplate a livello sovranazionale.

La divergenza sembra emergere con maggiore evidenza, avuto riguardo a quei soggetti, tra cui la società ricorrente, già destinatari della misura prevista dall'art. 15-bis del decreto-legge 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 euro/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).

La scelta legislativa nazionale così operata appare al Collegio contrastante con i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario appena sintetizzati. Se, da un lato, la misura sovranazionale specificamente indicata per il settore estrattivo e di raffinazione non risulta adottata dall'Italia, a fronte delle previsioni del regolamento europeo (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.»); dall'altro, risulta invece adottato – quale misura nazionale di contribuzione di solidarietà, asseritamente qualificata come misura equivalente a quella prevista dal regolamento UE 2022/1854 – un contributo straordinario ricadente in larga parte su un diverso settore (già destinatario di altre misure).

Non appare in proposito rilevante la circostanza che il regolamento prevede la possibilità per gli Stati membri di adottare misure «equivalenti», poiché, nel disegno normativo europeo, il concetto di equivalenza sembra spiegare i suoi effetti esclusivamente nell'ambito del medesimo e specifico settore dell'estrazione e della raffinazione, caratterizzato dalle proprie dinamiche di impresa che giustificano la misura, dovendo 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, nonché l'art. 14, paragrafo 2, del regolamento: «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.»).

14. – La rilevata natura tributaria del contributo di solidarietà in esame importa altresì 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, confliggere 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 ricorda il contributo qui in esame), laddove ha statuito 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, e dunque «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, sotto vari profili, non congruente con la dichiarata finalità di tassare gli incrementi di utili dipendenti dall'aumento dei prezzi dell'energia.

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 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.

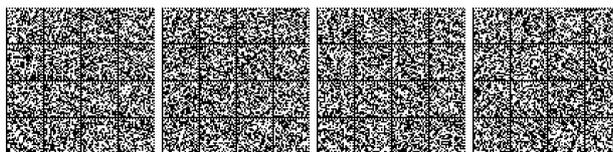
14.1.1. – Sempre con riferimento all'individuazione della base imponibile, la disciplina del contributo straordinario appare poi in contrasto con il principio di capacità contributiva laddove non considera che una parte dell'incremento dei profitti realizzati nel 2022, rispetto alla media dei precedenti 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 quota 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 *ante* Covid.

Si è dato in tal modo rilievo ad 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 la analoga valutazione in ordine alla inidoneità dell'imponibile 2020 a costituire il riferimento per individuare e calcolare una presunta «plus-ricchezza», in ragione del fatto 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 decreto-legge n. 21/2022, Corte di giustizia tributaria di primo grado, Roma, Sez. XXVII - Ordinanza n. 147 del 27 giugno 2023).

14.2. – Altro profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi nella circostanza 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 ai redditi relativi ad 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-legge 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 (individuati, 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. 197/2002, così comportando la sottoposizione degli operatori economici incisi dalle due misure – anche in ragione delle aliquote previste per entrambi i tributi – ad 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.

14.2.1. – 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 decreto-legge n. 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 c.d. prezzo di riferimento fissato per ciascuna zona di mercato, 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 inesistente.

14.3. – Va poi rilevato come ulteriori profili di contrasto della normativa in esame con gli articoli 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* decreto-legge 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.

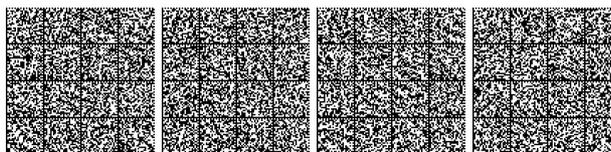
14.4. – Ulteriore e distinto profilo di contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione investe, infine, la disposizione di cui al comma 118, per la quale «Il contributo di solidarietà non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

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.

16. – Ai sensi dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, il presente giudizio, va quindi sospeso e va disposta l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale, affinché decida della questione di legittimità costituzionale che, con la presente ordinanza, incidentalmente si pone.

Devono essere infine ordinati gli adempimenti di notificazione e di comunicazione della presente ordinanza, nei modi e nei termini indicati nel dispositivo.



*P. Q. M.*

*Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, sede di Roma (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, per contrasto con gli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione.*

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

*Dispone, altresì, 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 del giudizio ed al Presidente del Consiglio dei ministri. Manda altresì alla segreteria di comunicare la presente ordinanza al Presidente della Camera dei deputati ed al Presidente 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;

Maria Rosaria Oliva, referendario, estensore.

*Il Presidente: MEZZACAPO*

*L'estensore: OLIVA*

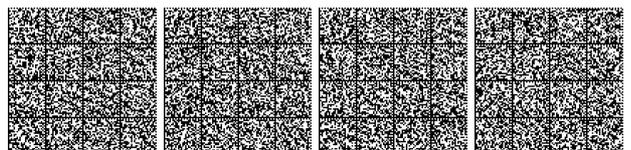
24C00088

**n. 72**

*Ordinanza del 6 marzo 2024 del G.I.P. del Tribunale per i minorenni di Trento  
nel procedimento penale a carico di W. S.*

**Processo penale – Processo minorile – Percorso di rieducazione del minore – Proposta di definizione anticipata del procedimento da parte del pubblico ministero subordinata alla condizione che il minore acceda a un percorso di reinserimento e rieducazione civica e sociale sulla base di un programma rieducativo - Previsione che il deposito del programma rieducativo, redatto in collaborazione anche con i servizi dell'amministrazione della giustizia, deve avvenire, da parte dell'indagato o del suo difensore, entro sessanta giorni dalla notifica della proposta – Previsione che il pubblico ministero trasmette il programma al giudice per le indagini preliminari che fissa l'udienza in camera di consiglio per deliberare sull'ammissione del minore al percorso di reinserimento e rieducazione - Denunciata procedura che non permette un adeguato approfondimento informativo che consenta un'effettiva presa in carico del minore e dei suoi bisogni educativi.**

- Decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1988, n. 448 (Approvazione delle disposizioni sul processo penale a carico di imputati minorenni), art. 27-bis, inserito dall'art. 8, comma 1, lettera b), del decreto-legge 15 settembre 2023, n. 123 (Misure urgenti di contrasto al disagio giovanile, alla povertà educativa e alla criminalità minorile, nonché per la sicurezza dei minori in ambito digitale), convertito, con modificazioni, nella legge 13 novembre 2023, n. 159.



## TRIBUNALE PER I MINORENNI DI TRENTO

## UFFICIO DEL GIUDICE PER LE INDAGINI PRELIMINARI

Il giudice per le indagini preliminari dott. Giovanni Gallo, visti gli atti del procedimento penale n. 2024/24 giudice per le indagini preliminari nei confronti di: S. W. nato il... a... (...) residente in via... n. ..., (...), difeso d'ufficio dall'avv. Paola Lucin del foro di Trento imputato del reato di cui agli articoli n. 612 - 339 del codice penale perché minacciava al padre ... un danno ingiusto, usando un coltello da cucina, in ...;

all'esito dell'udienza odierna ha emesso la seguente ordinanza di remissione alla Corte costituzionale di questione di legittimità costituzionale.

Il procedimento penale a carico del minore S. W. trae origine da una lite in famiglia occorsa tra padre e figlio in data ... Nello specifico, da quanto si può apprendere dall'annotazione di PG redatta dai Carabinieri della sezione mobile della compagnia di ..., il minore S. W. avrebbe minacciato il padre con un coltello preso dalla cucina, perché, a suo dire, aveva paura che il padre gli facesse del male poiché avevano avuto un'accesa discussione in precedenza.

S. W. veniva sottoposto a indagini preliminari per il reato previsto e punito dagli articoli n. 612 e 339 del codice penale perché minacciava al padre un danno ingiusto, usando un coltello da cucina.

Esperito in data 30 ottobre 2023 l'interrogatorio del minore, che confermava quanto riportato all'interno dell'annotazione della polizia giudiziaria in merito alla lite occorsa con il padre, il pubblico ministero minorile (da ora *PMM*) notificava, con provvedimento di data 27 novembre 2023, la proposta di definizione anticipata del procedimento ai sensi dell'art. 27-bis, comma I, decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1988, n. 448 (approvazione delle disposizioni sul processo penale a carico di imputati minorenni). Tale proposta veniva regolarmente notificata al minore, all'esercente la responsabilità genitoriale e al difensore per la redazione del programma rieducativo da depositarsi presso la procura minorile entro sessanta giorni dalla notifica.

In data 15 gennaio 2024 il difensore dell'indagato, segnalando la delicatezza della situazione familiare del minore e la necessità di un intervento maggiormente strutturato e in collaborazione tra servizi sociali, scuola e famiglia, chiedeva che la Procura minorile invitasse i servizi sociali a effettuare un'indagine sociale sul minore e sulla famiglia di quest'ultimo. Per queste ragioni richiedeva formalmente una proroga del termine previsto dall'art. 27-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 (da ora art. 27-bis) al fine di poter predisporre un programma rieducativo sulla base dell'esito dell'indagine sociale.

Il *PMM*, dando atto che era già stata avviata un'indagine da parte del servizio sociale del comune di ..., rigettava l'istanza di proroga del difensore, in quanto la norma di cui all'art. 27-bis non prevede la possibilità di prorogare il termine per il deposito del programma rieducativo.

In data 22 gennaio 2024 la difesa del minore — prendendo atto del rigetto della richiesta — depositava una proposta di progetto rieducativo, individuata unitamente al servizio sociale territoriale, che prevedeva lo svolgimento di un'attività di volontariato all'interno di un centro di aggregazione territoriale.

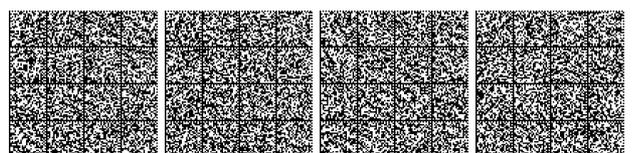
Nella medesima data il *PMM* disponeva la trasmissione del programma al giudice per le indagini preliminari per la fissazione dell'udienza in camera di consiglio ai sensi dell'art. 27-bis.

Con ordinanza 12 febbraio 2024 veniva fissata udienza camerale per la data odierna al fine di deliberare sull'ammissione del minore al percorso di reinserimento e rieducazione (art. 27-bis, comma II); all'odierna udienza erano presenti l'imputato, assistito dal difensore, gli esercenti la responsabilità genitoriale dell'imputato e il *PMM*;

Rilevato che — per deliberare sull'ammissione del minore al percorso di reinserimento e rieducazione — il giudice scrivente è chiamato dalla norma a valutare la congruità del percorso di reinserimento e rieducazione, per eventualmente emettere l'ordinanza di ammissione, stabilire la durata del percorso e sospendere il processo per il tempo corrispondente (art. 27-bis, comma III);

Rilevato che, nel caso di specie, non è possibile giudicare se le ore di volontariato previste dal programma rieducativo, in assenza di informazioni specifiche sulle caratteristiche personali del minore e in relazione ai parametri di riferimento normalmente in rilievo, quali l'ambiente familiare, la rete amicale, la condizione di salute, la frequenza scolastica o l'impegno lavorativo, siano congrue a perseguire una funzione educativa, intesa come concreta opportunità di crescita, maturazione e responsabilizzazione del giovane;

Rilevato che la stessa difesa del minore aveva richiesto al *PMM* una proroga del termine per il deposito del programma proprio per consentire di ottenere maggiori informazioni sul minore e per redigere un programma capace di rispondere alle specifiche esigenze personali e familiari del minore, proroga che, come si è detto, non è stata concessa dal *PMM* in quanto non prevista dalla legge;



Rilevato dunque che mancano gli elementi conoscitivi indispensabili per valutare se il contenuto del programma rieducativo sia congruo rispetto ai fini educativi cui costituzionalmente deve tendere il processo penale minorile;

Rilevata altresì la composizione monocratica dell'organo chiamato a pronunciarsi e quindi l'assenza della componente onoraria e del suo apporto per la valutazione in termini personalistici ed educativi del minore;

Rilevato che a tali condizioni l'unica valutazione in concreto possibile afferisce alla proporzionalità tra il contenuto del programma rieducativo proposto e i fatti per cui si procede con riferimento alla tipologia e alla gravità del reato contestato;

Rilevato che tuttavia una simile valutazione implicherebbe una logica esclusivamente retributiva, anziché educativa, nella risposta trattamentale, contraria agli assiomi basilari del processo minorile;

Rilevato altresì che l'art. 27-bis non regola l'ipotesi di un giudizio da parte del giudice per le indagini preliminari di incongruità della proposta e che delle possibili soluzioni interpretative, nel silenzio della norma, nessuna pare essere idonea a soddisfare le esigenze tipiche del processo minorile;

Considerato che le criticità in rilievo non attengono solo al caso oggi sottoposto all'attenzione dello scrivente, ma risultano essere intrinsecamente connesse con la disciplina dettata dall'istituto delineato dall'art. 27-bis, laddove introduce nel sistema penale minorile una risposta trattamentale solo nominalmente educativa, ma che nella sostanza riesuma una funzione prettamente retributiva, determinando allo stesso tempo delle possibili disparità di trattamento.

A fronte di tutto ciò lo scrivente giudice ritiene di sospendere il processo e sottoporre al giudice delle leggi il rito deflattivo di cui oggi si richiede l'applicazione, in quanto ritiene non infondato il dubbio di legittimità costituzionale in relazione alla disciplina contenuta all'art. 27-bis, dimettendo le seguenti ragioni.

Non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 27-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 con riferimento agli articoli 3 e 31, II comma, della Costituzione.

La disciplina dettata dall'art. 27-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 (da ora art. 27-bis) solleva significativi dubbi di costituzionalità nella misura in cui prevede per il minore sottoposto a procedimento penale una risposta giurisdizionale di tipo sanzionatorio piuttosto che di tipo educativo, in contrasto con quanto richiesto dall'art. 31, comma II della Costituzione, così come sistematicamente interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui qualsiasi trattamento punitivo nei confronti di un minore è ammesso solo e solo se è sorretto, animato e orientato da fini educativi.

Il procedimento alternativo introdotto all'art. 27-bis, che vorrebbe nell'intenzione del legislatore costituire «una messa alla prova «semplificata»» (*dossier* n. 155, legislatura 19°, scheda di lettura presentata al Senato della Repubblica), è primariamente proteso all'attuazione dei principi di razionalizzazione della risorsa giudiziaria e di celere definizione del procedimento penale, fornendo al minore la possibilità di addivenire a una rapida fuoriuscita dal procedimento penale, incardinato per l'accertamento di reati di lieve offensività.

Nello specifico, la procedura in esame si caratterizza e si distingue per la significativa riduzione dei tempi e delle forme processuali, in ragione del reato per cui si procede. Infatti, il primo comma prevede che «durante le indagini preliminari, il pubblico ministero, quando procede per reati per i quali la legge stabilisce una pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni di reclusione ovvero una pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena detentiva, se i fatti non rivestono particolare gravità, può notificare al minore e all'esercente la responsabilità genitoriale la proposta di definizione anticipata del procedimento».

La previsione di un duplice filtro, quello editale e quello relativo alla gravità in concreto dei fatti, circoscrive l'applicazione dell'istituto in esame solo per quei reati connotati da un lieve grado di offensività.

Proprio quest'ultimo presupposto applicativo accomuna l'istituto in esame con un altro istituto del diritto penale minorile e cioè quello della sentenza di non luogo a procedere per irrilevanza del fatto *ex art. 27* del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988. La sentenza di non luogo a procedere per irrilevanza del fatto, tuttavia, richiede che, sulla base delle informazioni assunte, il reato si presenti come un accadimento occasionale nel percorso di crescita del giovane. L'occasionalità della condotta si desume dalla concreta presenza nella vita del minore di quegli elementi protettivi socio-ambientali tali per cui è possibile ritenere che il reato non rappresenti una manifestazione indicativa di bisogni non corrisposti del minore, quanto piuttosto un episodio isolato all'interno di un regolare percorso di crescita, avulso da un tangibile rischio di devianza.

L'art. 27-bis, invece, trova applicazione per tutta quella casistica in cui l'agito deviante, per quanto di lieve entità, non può dirsi occasionale, e quindi necessita di un intervento giudiziario e osta all'immediata fuoriuscita dal processo penale, tramite la sentenza di non luogo a procedere *ex art. 27* del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988.



In una prospettiva tassonomica l'istituto *ex art. 27-bis* si colloca tra la sentenza di non luogo a procedere per irrilevanza del fatto e la messa alla prova «tradizionale», suggerendo una natura composita tra i due istituti. A fronte di reati non contraddistinti da un particolare allarme sociale ma che comunque richiedono una risposta trattamentale giudiziaria il legislatore ha delineato un rito deflattivo che prevede un coinvolgimento attivo del minore, all'interno di una procedura significativamente destrutturata nelle forme.

La semplificazione della procedura, aspetto saliente dell'istituto, può essere sintetizzata nei seguenti tratti distintivi: l'esercizio informale dell'azione penale, l'accertamento del fatto in forma sommaria, una significativa restrizione dei tempi, il mancato coinvolgimento della persona offesa, la natura negoziale del programma rieducativo, la devoluzione della procedura alla cognizione del giudice monocratico per le indagini preliminari, l'intervento ridotto dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia.

A fronte di una palmare comparazione normativa, la semplificazione della procedura risulta essere così accentuata da determinare una netta differenziazione dell'istituto in esame non solo rispetto alla messa alla prova prevista per i minorenni dall'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988, ma anche rispetto alla messa alla prova in fase di indagini introdotta per gli adulti di cui agli articoli 464-*bis* e segg. codice di procedura penale.

Il sillogismo sotteso alla scelta di prevedere una procedura estremamente semplificata pare essere il seguente: a fronte di un reato non particolarmente offensivo né però occasionale è possibile addivenire, in tempi ristretti, a una sentenza di proscioglimento per estinzione del reato all'esito del corretto svolgimento di determinate attività, individuate dallo stesso minore, a sfondo socio-lavorativo.

Ed è proprio in questo sillogismo che si radica l'irragionevolezza della norma, poiché prevede, a fronte di un reato non occasionale o ipoteticamente tale, una procedura che, per le ragioni che si diranno, non permette un adeguato approfondimento informativo e conseguentemente un'effettiva presa in carico del minore e dei suoi bisogni educativi. Ancor più, risulta essere irragionevole se comparata con l'omologo istituto previsto per gli adulti durante le indagini preliminari, per il quale il legislatore ha delineato un'articolata e puntuale disciplina volta a un'effettiva presa in carico del soggetto, posto che il minore, stante la sua personalità in via di sviluppo, necessita di un'attenzione maggiorata e non minorata rispetto a quella riservata a un soggetto adulto.

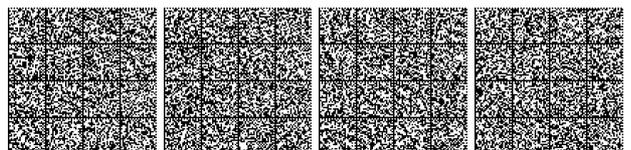
Il sillogismo sopra descritto risulta sicuramente valido in una prospettiva preventiva e retributiva ma erroneo e fallace in una prospettiva capace di porre al centro il minore e di cogliere le cause esogene ed endogene dell'atto deviante. Infatti, l'entità dell'offesa del reato non può ritenersi proporzionale né indice dei bisogni educativi del minore, la cui ponderazione necessita di un accertamento istruttorio, attraverso l'acquisizione di informazioni eterogenee rispetto a quelle ricercate dall'attività di indagine penale.

In altre parole, dietro alla commissione di un reato, non particolarmente grave né punito dalla legge severamente, possono celarsi significativi bisogni educativi, i quali esulano dall'attività di indagine penale propriamente intesa. Al minore, infatti, non vengono normalmente contestati comportamenti mossi da venali intenti di arricchimento illecito, quali ad esempio i delitti di peculato, di truffa contro lo Stato, di corruzione, o di evasione fiscale, ma condotte sintomatiche di una difficoltà socio-relazionale e di un malessere interiore, quali ad esempio i delitti di rapina, di piccolo spaccio, di furto, di rissa, di violenza contro le cose o le persone. È allora evidente che i bisogni sottesi a simili fatti di devianza richiedono un approfondimento ed esprimono una situazione di disagio rispetto alla quale è costituzionalmente pretesa, tanto dall'art. 3 quanto dall'art. 31, l'adozione di quelle scelte di politica criminale proiettate sia alla presa in carico del disagio che alla promozione del soggetto deviante, tramite misure che corrispondano ai principi di personalizzazione, differenziazione e sussidiarietà.

Il fatto reato, in questa prospettiva, diventa quindi l'occasione per intercettare il disagio giovanile e assumere quelle misure, seppur non prive anche di una componente afflittivo-retributiva, volte da un lato al contrasto della devianza e dall'altro alla cura dei bisogni educativi del minore.

Allora, il procedimento penale minorile diviene lo strumento per offrire al minore un'occasione per emanciparsi dalle cause che hanno indotto l'atto deviante e solo così risultano pienamente attuati, in tutta la loro forza semantica, i precitati costituzionali secondo cui la Repubblica protegge la gioventù ed è suo compito rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana.

Ciò posto si osserva come l'eccessiva accentuazione dei principi di celerità e razionalizzazione — con la scelta legislativa di collocare l'istituto in esame all'interno della fase delle indagini preliminari — abbia comportato la compromissione di quegli strumenti, propri di un sapere scientifico-pedagogico, necessari ad assicurare quell'approccio personalistico indispensabile per garantire al trattamento giurisdizionale minorile la sua finalità educativa.



Non è un caso se tutte le ipotesi normative rivolte a introdurre nel rito minorile forme di definizione anticipata del procedimento sono sempre rimaste su un piano teorico, non riuscendo a superare i dubbi in ordine alla loro compatibilità a Costituzione. Così è avvenuto, ad esempio, con riferimento alla possibilità di introdurre nel rito minorile l'applicazione della pena su richiesta delle parti (sentenza Corte costituzionale n. 272 del 2000) oppure con riferimento alla possibilità di estendere la messa alla prova per adulti nel corso delle indagini preliminari anche nei confronti di soggetti minorenni (sentenza della Corte costituzionale n. 139 del 2020).

L'intervento personalistico a valenza educativa, e quindi non a punizione ma a protezione del giovane, così come richiesto dall'art. 31, II comma, della Costituzione, opera mediante due fondamentali strumenti: la conoscenza del minore e il carattere multidisciplinare dell'Organo giudicante, capace di cogliere anche quegli aspetti extragiuridici propri di un sapere pedagogico-educativo.

L'assenza tanto degli elementi conoscitivi sul minore quanto della componente onoraria all'interno dell'organo giudicante, se determina l'impossibilità di assicurare la portata educativa della risposta trattamentale introdotta all'art. 27-*bis*, allo stesso tempo — larvatamente — ne riesuma la funzione retributiva.

La valenza sostanzialmente retributiva dell'istituto, al di là della terminologia impiegata dal legislatore, si evince da una lettura sistematica della norma. Infatti, se si analizza l'intera procedura scomponendola in tre distinte fasi, risulta come gli strumenti indispensabili per perseguire un fine educativo siano per ciascuna fase fortemente ridotti o del tutto assenti.

Si procederà quindi ad analizzare l'intero *iter* dell'istituto scomponendolo secondo la seguente tripartizione: la fase prodromica, cioè la redazione della proposta del programma rieducativo, la fase intermedia, cioè l'ammissione da parte del giudice al programma proposto, la fase conclusiva, cioè la valutazione all'esito del periodo di osservazione.

Con riferimento alla prima fase, la redazione del progetto, si osserva che l'assenza di un approfondimento sulla situazione del minore preclude la possibilità di redigere un programma personalizzato, rispettoso delle specifiche esigenze pedagogico-rieducative del minore.

La conoscenza del minore risulta essere un presupposto fondamentale per redigere un progetto a valenza educativa e permettere la definizione di un programma capace di tenere in considerazione sia gli aspetti di forza del minore, che devono essere valorizzati, sia quelli di fragilità, su cui improntare il programma, anche nella prospettiva di contrasto alla recidiva, posto che gli aspetti di fragilità spesso risultano intimamente avvinti al fatto per cui si procede penalmente.

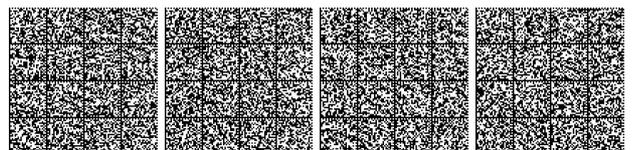
Dalla lettura della disciplina prevista dalla norma in esame invece risulta plausibile ritenere che il contenuto del progetto educativo venga in concreto stilato sulla base della tipologia e della gravità del reato contestato e non già sulla base delle specifiche esigenze di recupero del minore, posto che il reato contestato è l'unico dato certo sul minore.

Date queste premesse si deduce che il contenuto del programma educativo sarà calibrato, per durata e tipo di attività, in ragione della tipologia e della gravità del reato per cui si procede, secondo valutazioni strettamente proporzionalistiche, tipiche di una concezione retributiva della risposta ordinamentale.

Se la carenza informativa è riconducibile al fatto che per la stesura del programma rieducativo non è richiesto un preventivo accertamento sulla situazione personale del minore, si osserva inoltre che la raccolta di informazioni sarebbe peraltro di difficile esecuzione in ragione dei ristretti tempi dettati dal legislatore, posto che tra la data della notifica della proposta da parte del PMM e la presentazione del progetto a cura del minore o del suo difensore è previsto un termine di sessanta giorni, senza possibilità di proroga.

La redazione del programma, inoltre, risente delle modalità di coinvolgimento dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia previste dall'art. 27-*bis*, nella misura in cui la partecipazione dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia, al di là se essa debba intendersi obbligatoria o facoltativa, posta l'ambivalenza della norma sul punto, risulta in ogni caso essere secondaria e strumentale, volta non già a elaborare il programma, previa conoscenza del minore, ma limitata alla mera individuazione di quelle attività che dovranno essere poste a completamento del programma rieducativo quali i «lavori socialmente utili o la collaborazione a titolo gratuito con enti del terzo settore o lo svolgimento di altre attività a beneficio della comunità di appartenenza» (art. 27-*bis*, comma 1).

Né appare applicabile la procedura delineata dalla legge in ordine alla stesura del progetto di messa alla prova di cui all'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988, laddove l'attribuzione ai servizi minorili dell'amministrazione della giustizia del compito di predisporre il progetto, secondo quanto previsto dall'art. 27 decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 272 (norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1988, n. 448) e cioè previo approfondimento della situazione personale e familiare del minore, è a garanzia della funzione educativa dell'istituto. Nondimeno nella MAP in fase di indagini prevista per gli adulti è previsto che il progetto sia elaborato dall'ufficio esecuzione penale esterna (artt. 464-*bis* e *ter* 1 c.p.p.).



L'attribuzione della redazione del programma ai servizi minorili dell'amministrazione della giustizia, nondimeno, si pone come un importante baluardo in difesa del principio di eguaglianza sostanziale, posto che assicura la parità di trattamento, la non imputabilità alla difesa del mancato rispetto del termine di sessanta giorni per il deposito del programma e il diritto a ciascun giovane di accedere all'istituto. L'individuazione delle attività da inserire nel programma da presentare all'autorità giudiziaria, infatti, non appare essere un'operazione di pronta soluzione e può rilevarsi specialmente difficoltosa per i minori che vivono in contesti familiari e in situazioni sociali periferiche e marginali.

È pur vero che il legislatore prevede la possibilità per la difesa di collaborare con i servizi minorili dell'amministrazione della giustizia, ma è altrettanto vero che è la difesa a dover presentare il progetto nel termine di sessanta giorni dalla notifica e quindi eventuali ritardi saranno processualmente a essa imputabili. In caso di mancato rispetto del termine si osserva in primo luogo che la difesa non potrà avvantaggiarsi della procedura deflattiva e in secondo luogo sarà esposta all'incertezza normativa, posto che tale ipotesi non è regolata dalla disposizione. Ci si può chiedere se vi possano essere delle ripercussioni processualmente sfavorevoli per il minore, come ad esempio la possibilità per il PMM di esercitare l'azione penale nelle forme del rito immediato, ipotesi non escludibile a mente del quinto comma dell'art. 27-bis in forza del quale «nel caso in cui il minore non intenda accedere al percorso di reinserimento e rieducazione o lo interrompa senza giustificato motivo, il giudice restituisce gli atti al pubblico ministero, che può procedere con richiesta di giudizio immediato anche fuori dei casi previsti dall'art. 453 del codice di procedura penale».

L'assenza di una disciplina analoga a quella prevista per la MAP, sia ex art. 28 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 sia ex art. 464-bis c.p.p., che delinea una procedura *ad hoc* per la stesura del progetto, e la ristrettezza dei tempi, inducono a ritenere che le attività contenute nel progetto saranno individuate secondo meccaniche seriali a discapito dei reconditi bisogni educativi del minore. Né il solo fatto che il progetto venga redatto dal minore o dal suo difensore può intendersi per ciò solo una garanzia sufficiente a che le attività proposte siano congrue rispetto agli specifici bisogni educativi del minore. Invero, il contenuto del programma rieducativo sarà determinato, per durata e tipo di attività, in ragione della tipologia e della gravità del reato per cui si procede, secondo valutazioni strettamente proporzionalistiche, tipiche di una concezione retributiva della risposta ordinamentale.

Con riferimento invece alla seconda e alla terza fase, rispettivamente l'ammissione e la valutazione conclusiva del progetto, si rileva che entrambe sono demandate al giudice monocratico per le indagini preliminari e non al giudice collegiale, formato ai sensi dell'art. 50-bis, comma II, del r. d. n. 12 del 1941, che prevede all'interno del collegio la presenza, accanto al giudice togato, di un uomo e una donna esperti in ambito psicopedagogico.

Tale scelta processuale riduce significativamente la possibilità di procedere mediante un giudizio a base personalistica, laddove priva l'organo giudicante dell'apporto interdisciplinare garantito dalla presenza della componente onoraria e della dialettica che si instaura tra essa e il giudice togato. La novella legislativa, da questo punto di vista, non pare tenere in debita considerazione la giurisprudenza costituzionale e di legittimità formatasi sull'importanza della presenza della componente onoraria all'interno dell'organo giudicante nel processo penale minorile. Si osserva inoltre che, in assenza di specifiche informazioni sulla situazione del minore, la valutazione, dapprima sulla congruità del progetto - ai fini dell'ammissione di cui all'art. 27-bis, comma III — e successivamente sull'esito del progetto — ai fini della declaratoria di estinzione del reato di cui all'art. 27-bis, ult. comma — potrà avvenire solo attraverso dati strettamente oggettivi quali il reato per cui si procede, in ordine alla fase dell'ammissione, e l'espletamento degli impegni presi, in ordine alla fase della valutazione conclusiva.

In merito a ciò si rileva come entrambe le fasi risentano nuovamente della mancata previsione volta a garantire un pieno coinvolgimento dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia.

Va rammentato a tal proposito che la legge prevede espressamente che nella MAP, sia ex art. 28 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 che ex art. 464-bis e segg. c.p.p., vi sia una presa in carico del soggetto da parte dei servizi dell'amministrazione della giustizia. In particolare, è previsto che il minore, ammesso alla prova, venga «affidato» dal giudice ai servizi minorili dell'amministrazione della giustizia (art. 28, comma II decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988) e che l'adulto, ammesso alla prova, debba essere preso in carico dell'ufficio esecuzione penale esterna (art. 464-quinquies, comma II c.p.p.).

Rimanendo nell'ambito minorile, l'affidamento ai servizi minorili dell'amministrazione della giustizia, oltre a corrispondere alle dovute esigenze di supporto psicologico in favore del minore, garantisce un costante monitoraggio sull'andamento del progetto e permette: in primo luogo di mantenere sempre informato il giudice (art. 27, comma III, decreto legislativo n. 272 del 1989); in secondo luogo di assumere tutti quegli accorgimenti in corso d'opera protesi ad adattare la progettualità avviata in relazione agli specifici e cangianti bisogni educativi del minore (art. 27, comma III, decreto legislativo n. 272 del 1989); in terzo luogo di fornire una dettagliata relazione al termine del percorso in cui si dà atto dell'esito del progetto con riferimento all'evoluzione personale del minore (art. 27, comma III, decreto legislativo n. 272 del 1989).



Questo complesso sistema previsto per la messa alla prova tradizionale non pare possa essere mutuato all'interno della procedura in esame, sia per un rilievo pratico, attesi i tempi ristretti entro cui deve essere svolta la procedura, sia per un rilievo normativo, posto che non vi è un espresso richiamo all'art. 27 del decreto legislativo n. 272 del 1989 che, ai sensi del primo comma, trova applicazione quando «il giudice provvede a norma dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1988, n. 448».

In ordine, invece, alla terza e ultima fase, quella decisoria, è richiesto al giudice di valutare l'esito del percorso «tenuto conto del comportamento dell'imputato e dell'esito positivo del percorso rieducativo» (art. 27-bis, ult. comma). Anche rispetto a tale momento valutativo non è specificato sulla base di quali elementi informativi debba essere svolto il giudizio, posto che non è previsto l'intervento dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia al termine del percorso, diversamente da quanto accade al termine della MAP *ex* art. 28 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988, dove è previsto l'inoltro di una relazione conclusiva ai sensi dell'art. 27, comma V, del decreto legislativo n. 272 del 1989, e al termine della MAP per adulti in fase di indagine, dove è previsto che il giudice, al fine di valutare l'esito del progetto, «acquisisce la relazione conclusiva dell'ufficio di esecuzione penale esterna che ha preso in carico l'imputato» (art. 464-septies c.p.p.).

L'assenza di una relazione, redatta a cura da un soggetto pubblico e altamente specializzato, qual è l'ufficio dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia, impedisce di tenere in debita considerazione l'incidenza che l'espletamento del progetto ha avuto sul percorso evolutivo del minore in relazione ai profili di crescita, maturità e responsabilizzazione.

In assenza, ancora una volta, di adeguati elementi informativi, l'emissione o meno della sentenza di non luogo a procedere per estinzione del reato dipenderà dall'adempimento o meno da parte dell'imputato degli impegni presi a prescindere della valenza educativa che possono aver assunto nel suo percorso di crescita.

A fronte di queste considerazioni si procederà a verificare se è possibile un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione in esame, intesa cioè ad assicurare che il «programma rieducativo» possa essere realmente tale per il minore e che la sua valenza educativa possa essere oggetto di valutazione da parte del Giudice, tanto in fase di vaglio sull'ammissione al programma quanto in fase di verbalizzazione del suo svolgimento.

L'attività ermeneutica in rilievo deve quindi colmare le lacune informative sia sotto il profilo della situazione personale del minore sia sotto il profilo dell'andamento del progetto in relazione al percorso di crescita del minore.

Con riferimento al primo profilo, la carenza di informazioni sul minore potrebbe essere colmata mediante lo strumento previsto all'art. 9 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988, in forza del quale è riconosciuto al pubblico ministero e al giudice il potere di acquisire d'ufficio «elementi circa le condizioni e le risorse personali, familiari, sociali e ambientali del minorenne al fine di accertarne l'imputabilità e il grado di responsabilità, valutare la rilevanza sociale del fatto».

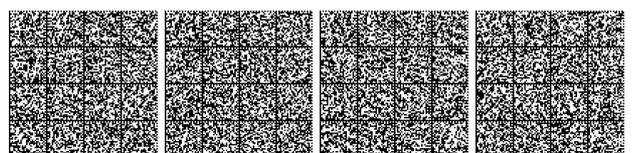
Con riferimento invece al secondo profilo, l'unico strumento utile sarebbe un maggior coinvolgimento dei servizi socio-sanitari all'interno della procedura in esame. Ciò potrebbe essere attuato ricorrendo allo strumento previsto dall'art. 6 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 in forza del quale «in ogni stato e grado del procedimento l'autorità giudiziaria si avvale, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia e dei servizi di assistenza sociali e sanitari istituiti dagli enti locali e dal Servizio sanitario nazionale». Si potrebbe ipotizzare che il giudice si possa avvalere dei servizi pubblici per attribuire loro tutti quei compiti assegnati ai servizi minorili dell'amministrazione della giustizia nell'ambito della messa alla prova *ex* art. 28 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988.

Entrambe queste ipotesi, tuttavia, non risultano giuridicamente e razionalmente percorribili, e si mostrano antitetiche rispetto alle specifiche finalità perseguite dal legislatore con le misure introdotte con il decreto-legge 15 settembre 2023, n. 123, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2023, n. 159.

Infatti, per quanto concerne l'integrazione informativa, si osserva che tale attività determinerebbe una significativa dilazione temporale che si contrapporrebbe alle esigenze di celerità e deflazione perseguite con l'istituto di cui all'art. 27-bis.

Inoltre, venuta meno la possibilità di addivenire a una definizione del procedimento in tempi rapidi, la sottrazione della componente onoraria dall'organo giudicante, ammesso che tale privazione possa ritenersi costituzionalmente plausibile, risulterebbe tanto più irragionevole, in quanto, pur in assenza di alcun beneficio in termini di durata del procedimento, sacrificerebbe quell'approccio multidisciplinare e diversificato nel genere idoneo a corrispondere in modo altamente qualificato e completo a tutte le esigenze in rilievo.

Analoghe considerazioni possono essere svolte rispetto alla possibilità di rafforzare l'intervento dei servizi, poiché tale attività implicherebbe ugualmente una dilazione temporale.



Si osserva inoltre come un maggior impiego dei servizi pubblici risulti distonico rispetto alla stessa struttura dell'istituto in esame e ai fini perseguiti dal legislatore volti a contenere i costi erariali e di alleggerire il carico di lavoro dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia.

Risulta, infatti, evidente che il pieno coinvolgimento da parte dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia priverebbe il programma rieducativo della natura negoziale che lo caratterizza e neutralizzerebbe l'intero impianto processuale volto al contenimento dei tempi.

D'altro canto, si evidenzia che l'esigenza di alleggerire l'aggravio di lavoro dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia, con conseguente tutela delle risorse pubbliche, trova espressa conferma nel fatto che lo stesso legislatore che ha introdotto la procedura in esame ha apportato una modifica propriamente alla norma che regola la dipendenza funzionale dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia rispetto al Giudice. Infatti l'inciso «senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica», al richiamato art. 6 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988, è stato apportato dall'art. 6, comma 1, lettera O a), del decreto-legge 15 settembre 2023, n. 123, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2023, n. 159. Tale inciso mette in luce l'incertezza del legislatore nel regolare l'intervento dei servizi minorili dell'amministrazione della giustizia all'interno dell'istituto in esame, nella misura in cui dapprima prevede che il progetto debba essere redatto «sentiti i servizi minorili dell'amministrazione della giustizia» e successivamente che il progetto debba essere redatto «in collaborazione anche con i servizi minorili dell'amministrazione della giustizia». La coordinazione logica tra le due diciture e la riformulazione dell'art. 6 decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 determina che l'intervento in parola non sia obbligatorio, potendo la difesa limitarsi a un'interlocuzione con i servizi minorili dell'amministrazione della giustizia prima di presentare il progetto, e in secondo luogo come già accennato che l'intervento dei servizi sia limitato al reperimento delle attività e non già a una presa in carico del minore nelle forme dell'affidamento.

In sintesi, in ragione delle considerazioni esposte, non appare possibile una interpretazione costituzionalmente orientata, volta a colmare le lacune informative sia sulla situazione personale del minore sia sull'incidenza del progetto educativo sul percorso di crescita del minore.

Rimane infine a disposizione del giudice un'ultima soluzione applicativa, cioè quella di limitarsi a ritenere il progetto educativo non congruo, in quanto non è possibile determinare se sia in grado di soddisfare le esigenze educative del minore.

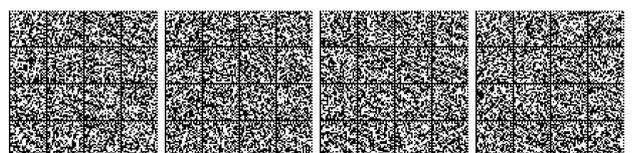
Tuttavia, si rileva che — diversamente da quanto accade nel caso in cui il progetto dovesse fallire per ragioni riconducibili all'imputato, puntualmente regolate dall'art. 27-bis ai commi IV, V e VI — il legislatore non fornisce indicazioni né prevede conseguenze processuali nel caso in cui il giudice dovesse ritenere, per una qualunque ragione, il progetto non congruo.

Ciò posto, si possono ipotizzare due possibili soluzioni, nessuna delle quali tuttavia pare essere percorribile.

Una prima soluzione è quella di disporre la restituzione degli atti al PMM, così come avviene nei casi di mancato avvio, di interruzione o di esito negativo del progetto (art. 27-bis, V e VI commi). Invero tale ipotesi non appare attuabile in quanto determina una regressione del procedimento penale in assenza di un'espressa previsione normativa o di un vizio tale da inficiare la prosecuzione del procedimento. Infatti, si osserva che l'eventuale restituzione degli atti al PMM rappresenterebbe una regressione del procedimento in senso tecnico, poiché, nel momento in cui il giudice è chiamato a esprimersi sul progetto, vi è stato l'esercizio dell'azione penale da parte del PMM, stante l'impiego delle dizioni «processo» (art. 27-bis, III comma) e «imputato» (art. 27-bis, III e V comma), univoche nel presupporre l'avvenuto esercizio dell'azione penale.

Al di là dei profili di legittimità processuale afferente all'esercizio dell'azione penale senza alcuna garanzia processuale tipicamente associata a tale atto, tra cui l'assenza degli avvisi informativi tanto all'indagato quanto alla persona offesa, si osserva che l'eventuale determinazione del giudice nel senso di una remissione degli atti al PMM, oltre ad essere priva di un'espressa previsione normativa, si contrapporrebbe alla determinazione processuale assunta dalla difesa, che con la presentazione del progetto educativo ha univocamente palesato, con parziale sacrificio della presunzione di non colpevolezza, la volontà di addivenire a una rapida definizione del procedimento. Alla luce di queste considerazioni, richiamato il principio irretrattabilità dell'azione penale, codificato all'art. 50, comma III, c.p.p., si ritiene tale ipotesi non percorribile in quanto *contra legem*.

Una seconda soluzione è rappresentata dal potere per il giudice di integrare il progetto educativo presentato dalla difesa. In tal caso riaffiorerebbero tutte le criticità sopra descritte circa la possibilità per il giudice di ricorrere agli strumenti normativi volti a colmare il quadro conoscitivo. Inoltre, l'integrazione ufficiosa del progetto risulta incompatibile con la natura negoziale della proposta educativa, posto che la determinazione del suo contenuto è rimessa alla difesa e quindi ogni attività integrativa dettata dal giudice rimarrebbe priva di titolo legittimante.



Infine, l'integrazione del progetto sarebbe comunque rimessa al giudice monocratico, privo del supporto scientifico apportato dalla componente onoraria. Quest'ultimo aspetto, ovvero la mancata attribuzione del giudizio a un organo collegiale multidisciplinare e altamente formato, appare invero non superabile e preclude in modo definitivo la possibilità di assicurare i fini propri del processo minorile, che evidentemente travalicano una logica trattamentale meramente proporzionale e a valenza retributiva.

In definitiva, a giudizio dello scrivente, l'istituto introdotto all'art. 27-bis decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988 solleva dei dubbi non manifestamente infondati in relazione all'art. 3 e all'art. 31, comma II della Costituzione, perché cela, di fronte a un reato asseritamente commesso da un minorenni, una meccanica trattamentale fortemente improntata sul paradigma punitivo, scandita dal principio di proporzionalità, anziché assicurare un approccio trattamentale fondato su dinamiche educative e riabilitative, definite dal principio personalistico e assicurate dalla multidisciplinarietà dell'organo giudicante minorile.

*P. Q. M.*

*Visto l'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87;*

*Ritenutane la rilevanza e la non manifesta infondatezza, solleva, nei termini dianzi indicati, questione di legittimità costituzionale dell'art. 27-bis, del decreto del Presidente della Repubblica n. 448 del 1988, così come inserito dall'art. 8, comma 1, lettera b) del decreto-legge 15 settembre 2023, n. 123, convertito con modificazioni dalla legge 13 novembre 2023, n. 159, per la violazione degli articoli 3 e 31 della Costituzione.*

*Sospende il giudizio in corso sino all'esito del giudizio incidentale di legittimità costituzionale; dispone che, a cura della cancelleria, gli atti siano immediatamente trasmessi alla Corte costituzionale, e che la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al pubblico ministero sede nonché al Presidente del Consiglio dei ministri, e che sia anche comunicata ai Presidenti delle due Camere del Parlamento.*

Trento, 6 marzo 2024

*Il giudice: GALLO*

24C00090

MARGHERITA CARDONA ALBINI, *redattore*

DELIA CHIARA, *vice redattore*

(WI-GU-2024-GUR-019) Roma, 2024 - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A.



## MODALITÀ PER LA VENDITA

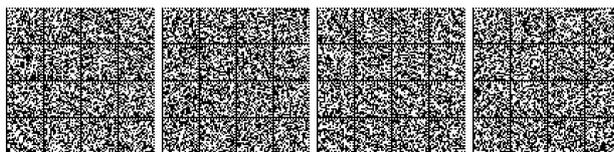
**La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni dell'Istituto sono in vendita al pubblico:**

- 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](http://www.ipzs.it) e [www.gazzettaufficiale.it](http://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](mailto: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**

<b>Tipo A</b>	<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 € <b>438,00</b> - semestrale € <b>239,00</b>
<b>Tipo B</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 € <b>68,00</b> - semestrale € <b>43,00</b>
<b>Tipo C</b>	<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 € <b>168,00</b> - semestrale € <b>91,00</b>
<b>Tipo D</b>	<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 € <b>65,00</b> - semestrale € <b>40,00</b>
<b>Tipo E</b>	<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 € <b>167,00</b> - semestrale € <b>90,00</b>
<b>Tipo F</b>	<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 € <b>819,00</b> - semestrale € <b>431,00</b>

**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 € <b>86,72</b>
(di cui spese di spedizione € 20,95)*	- semestrale € <b>55,46</b>

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](mailto:editoria@ipzs.it).

**RACCOLTA UFFICIALE DEGLI ATTI NORMATIVI**

Abbonamento annuo	€ <b>190,00</b>
Abbonamento annuo per regioni, province e comuni – SCONTO 5%	€ <b>180,50</b>
Volume separato (oltre le spese di spedizione)	€ <b>18,00</b>

I.V.A. 4% a carico dell'Editore

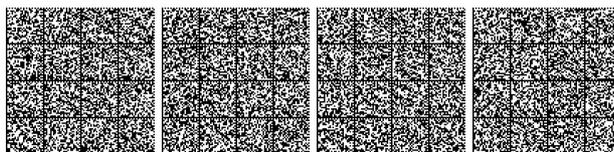
Per l'estero, i prezzi di vendita (in abbonamento ed a fascicoli separati) anche per le annate arretrate, compresi i fascicoli dei supplementi ordinari e straordinari, devono intendersi raddoppiati. Per il territorio nazionale, i prezzi di vendita dei fascicoli separati, compresi i supplementi ordinari 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.

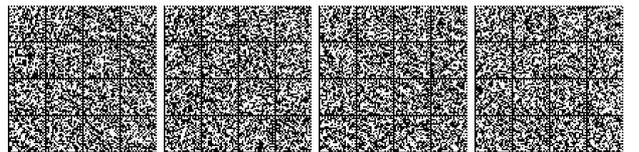
Eventuali fascicoli non recapitati potranno essere forniti gratuitamente entro 60 giorni dalla data di pubblicazione del fascicolo. Oltre tale periodo questi potranno essere forniti soltanto a pagamento.

**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



*pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca*



*pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca pagina bianca*





\* 4 5 - 4 1 0 5 0 0 2 4 0 5 0 8 \*

€ 7,00

