

# Sulla difficile coesistenza di politiche energetiche, fiscali e principi costituzionali, oltre che eurounitari

T.A.R. Lazio - Roma, Sez. II *ter* 16 gennaio 2024, n. 773 ord. - Energie S.p.A. (avv.ti Cassar, Malinverni, Gullo, Rondoni) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) ed a.

**Ambiente - Energia - Contributo di solidarietà temporaneo - Questioni di legittimità costituzionale e questioni di compatibilità comunitaria delle norme interessate.**

*(Omissis)*

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

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

La *ratio* sottesa alla previsione in esame è dunque quella di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico sulle imprese e i consumatori, 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 d.l. 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 d.l. 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 d.l. 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 e ss.mm.ii., 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'articolo 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'articolo 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'articolo 73, comma 111, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi”*, specificati, in via esemplificativa, mediante i c.d. codici ATECO, e indicati nei *“soggetti che esercitano nel territorio dello Stato una o più delle seguenti attività:*

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

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

*- produzione, distribuzione, commercio di prodotti petroliferi;*

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

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

6.2. - 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'articolo 37 del d.l. n. 21 del 2022”*.

6.4. – Da parte sua, la Risoluzione del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55523/2023 del 28 febbraio 2023 recante *“Approvazione del modello di dichiarazione “Redditi 2023–SC”*, oltre a ripercorrere la norma primaria e la circolare 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 artt. 3, 41, 53 e 117, commi 1 e 2, lett. e), della Costituzione, la violazione degli artt. 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 d.l. 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 “extraprofitti” generati dagli operatori del settore dell’energia elettrica – e del contributo straordinario di cui all’art. 37 del d.l. 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 extraprofitti realizzati che la norma intende tassare con fine perequativo, con conseguente violazione degli artt. 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 “sovraprofitti”. 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. d.lgs. n. 387/2003; d.lgs. n. 28/2011; d.lgs. 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 l. 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. 21 del 2022, determinando – alla luce del fatto che i due contributi straordinari si cumulano con le imposte ordinarie, oltretutto con gli effetti del meccanismo della “compensazione a due vie” di cui al citato art. 15 *bis* del d.l. n. 4/2022 (ovvero, con il tetto ai ricavi di mercato introdotto dall’art. 1, comma 30 ss., l. 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 d.l. 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 l. n. 197 del 2022, con riferimento agli articoli 3, 53 e 117 della Costituzione, nei sensi che si chiariranno nel prosieguo della presente motivazione.

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

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

Ciò, innanzitutto, sulla scorta dell'osservazione per cui un eventuale rinvio della medesima questione alla Corte di giustizia dell'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 artt. 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 artt. 11 e 117 Cost.), secondo l'ordine di volta in volta appropriato, anche al fine di assicurare che i diritti garantiti dalla citata Carta dei diritti siano interpretati in armonia con le tradizioni costituzionali, pure richiamate dall'art. 6 del Trattato sull'Unione europea e dall'art. 52, comma 4, della CDFUE come fonti rilevanti in tale ambito.”*.

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

E, pertanto, *“In linea con questi orientamenti, questa Corte ritiene che, laddove una legge sia oggetto di dubbi di illegittimità tanto in riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione italiana, quanto in relazione a quelli garantiti dalla*

*Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea in ambito di rilevanza comunitaria, debba essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, fatto salvo il ricorso, al rinvio pregiudiziale per le questioni di interpretazione o di invalidità del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 267 del TFUE.*”.

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 accentratore 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 l. 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 (cfr., 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'articolo 37 del d.l. 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 l. n. 197 del 2022.

Per tale ragione, il confronto dialettico tra le parti si è sviluppato (ancora una volta, così come era accaduto in relazione al contributo del 2022), oltre che in ordine all'eccepito difetto assoluto di giurisdizione, anche in relazione all'attribuzione della giurisdizione al Giudice amministrativo 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 l. 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'articolo 122 del Trattato di funzionamento dell'Unione europea (...) deve ritenersi che il contributo straordinario sia una misura temporanea e straordinaria per l'anno 2023 non annoverabile nell'alveo delle imposte sui redditi.”*.

È in calce, alla nota 6, la circolare medesima testualmente afferma: *“Si evidenzia, al riguardo, che le misure adottate dal*

*Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 122 del TFUE rientrano tra quelle di cui al Titolo VIII, Capo 1, del TFUE, riguardanti la politica economica dell'Unione europea, e non tra quelle di cui al Titolo VII, Capo 2, concernenti le disposizioni fiscali.*”.

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)*” (cfr., 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, Cass. civ., sez. un., n. 123 del 2007, che ne ha affermato la natura tributaria)*”;

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

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'articolo 37 del d.l. 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 “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 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, il quale appunto prevede che "Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.”.

Per tali ragioni la Corte ha ritenuto di dover dare continuità a quel principio di diritto, in altra vicenda dalla stessa 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 D.L. n. 124 del 2019, art. 36, comma 3, conv., con modif., dalla L. n. 157 del 2019, sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale della comunicazione mediante la quale gli operatori economici che abbiano cumulato la deduzione fiscale L. n. 388 del 2000, ex art. 6, commi 13 e ss., e gli incentivi previsti dai decreti ministeriali del 2011 possono, avvalendosi della speciale facoltà introdotta proprio dal citato art. 36, assoggettare alle imposte dirette l'importo dedotto dalle rispettive basi imponibili. Infatti, tale provvedimento si configura come atto tipicamente amministrativo, generale, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge, non contenente una pretesa tributaria sostanziale e non rientrante nell'elenco riportato nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19” (Sez. U -, Ordinanza n. 25479 del 21/09/2021, Rv. 662252 - 01).’.

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 denunziate), 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 TAR 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 raffineria”* (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 raffineria) 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 raffineria 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 d.l. 27 gennaio 2022, n. 4. Come appena osservato, il legislatore comunitario ha inteso infatti introdurre due misure distinte, per finalità e presupposti, non sovrapponibili tra loro, individuando nel tetto ai ricavi, pari a 180 €/MWh, “*la misura più appropriata per preservare il funzionamento del mercato interno dell’energia elettrica, in quanto consente di mantenere una concorrenza basata sui prezzi tra i produttori di energia elettrica che usano tecnologie diverse, in particolare per le energie rinnovabili*” (considerando 27).

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 (cfr. 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 artt. 3 e 53 della Costituzione.

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

La disciplina del contributo di solidarietà appare, inoltre, 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 d.l. n. 21/2022, abbia introdotto, a mezzo dell'articolo 1, comma 120, lettera c), della legge 29 dicembre 2022, n. 197, un comma 3 bis al citato articolo 37, a norma del quale *"Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive, di cui al comma 3, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1"*.

Nella stessa logica, del resto, pare muoversi, il pure richiamato art. 6 del d.l. n. 145/2023, convertito con modificazioni, dalla l. 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, cfr., con riferimento al contributo di cui all'art. 37 del d.l. 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 artt. 3 e 53 della Costituzione della normativa in esame deve poi ravvisarsi nella circostanza che il contributo straordinario introdotto dalla l. n. 197 del 2022 colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione.

La legge n. 197 del 2022, infatti, impone il pagamento del contributo con riferimento 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 d.l. 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 d.l. 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 d.l. 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.

14.2.1. – 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 d.l. 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 artt. 3 e 53 della Costituzione devono ravvisarsi, con specifico riguardo ai titolari di impianti rinnovabili, nella circostanza che, a fronte di costi fissi molto elevati e di un mercato concorrenziale di dimensione europea, da un lato, costoro vedono la concorrenza sul prezzo limitata dal meccanismo del tetto ai ricavi ad essi applicabile (*ex art. 15 bis* d.l. n. 4/2022, ovvero *ex art. 1*, commi 30-38, legge n. 197/2022), dall'altro, risultano altresì destinatari del tributo solidaristico nella medesima misura (calcolata sulla quota del reddito che eccede, “*per almeno il 10 per cento*”, la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022) prevista per i titolari degli impianti alimentati a carbone/gas, nonostante questi ultimi non scontino alcun tetto ai ricavi e non debbano rientrare – per caratteristiche tecnologiche – dei rilevanti costi fissi che caratterizzano le rinnovabili.

14.4. – Ulteriore e distinto profilo di contrasto con gli artt. 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 artt. 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