Il TAR Lazio rimette il Contributo Extraprofitti 2023 alla Corte Costituzionale

Aristide Police

Con diverse ordinanze del 16 gennaio u.s. (tra cui ordinanza n. 766/2024), il TAR del Lazio ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale delle previsioni della Legge di Bilancio per il 2023 (art. 1, commi 115-119, l. 197/2022) che istituiscono un contributo di solidarietà a carico dei soggetti che esercitano l'attività di produzione e rivendita di energia elettrica e gas, nonché dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi ai sensi del Regolamento (UE) 2022/1854.

La questione di legittimità costituzionale è stata posta dal Giudice Amministrativo alla Consulta nell'ambito di alcuni giudizi presentati da operatori del settore energetico, i quali hanno mosso contestazioni al contributo straordinario previsto dalla Legge di Bilancio ritenendolo contrario, sia alla disciplina del Regolamento (UE) 2022/1854, sia alle stesse finalità della misura, la quale grava in realtà sull'intero settore energetico ed è aggiuntiva rispetto al contributo già introdotto con il decreto Ucraina e modificato con il decreto Aiuti.

Un primo e significativo aspetto nella motivazione delle ordinanze del TAR Lazio è rappresentato dal rigetto di alcune questioni di ammissibilità della domanda che erano state opposte dall'Agenzia delle Entrate nelle difese richiamando la natura tributaria del contributo ed il conseguente difetto assoluto di giurisdizione e, comunque, il difetto di giurisdizione del Giudice Amministrativo in favore del Giudice Tributario.

Sull'ammissibilità del ricorso e sulla giurisdizione, il TAR Lazio ritiene che indipendentemente dalla natura tributaria del contributo di solidarietà la questione, che era già stata posta in relazione all'impugnazione della Circolare dell'Agenzia delle Entrate e degli altri atti assunti in attuazione del contributo di solidarietà (per l'anno 2022), deve risolversi a favore della giurisdizione del Giudice Amministrativo.

La decisione di respingere le eccezioni della difesa Erariale si fonda sul rilievo che alla fonte normativa primaria sono riservati gli elementi costitutivi del tributo, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono demandati aspetti di dettaglio necessari per l'attuazione della norma impositiva, la quale è espressione di potere attribuito alla competente amministrazione (e, nella fattispecie, all'Agenzia delle Entrate).

Tali atti, dunque, sono atti amministrativi e ai sensi dell'art. 7 del codice del processo

amministrativo soggetti alla giurisdizione generale di legittimità del Giudice Amministrativo che concerne i provvedimenti e gli atti della Pubblica Amministrazione che siano espressione di un potere anche indipendentemente dalla loro natura regolamentare o di atto amministrativo generale.

Sulla scorta di tali rilievi la decisione del TAR si rivela di particolare interesse perché muove dal superamento della originaria incertezza interpretativa sull'autonoma impugnabilità delle circolari. Ed infatti, anche di recente il Consiglio di Stato, con sent. 24 ottobre 2023, n. 9188, aveva accertato il difetto assoluto di giurisdizione sull'atto dell'Agenzia delle Entrate recante disposizioni di attuazione del regime fiscale per le locazioni brevi motivando la propria decisione sul rilievo che – da un lato – la circolare è mero atto interno dell'Amministrazione destinato a rivolgendosi esclusivamente alle articolazioni interne dell'Amministrazione; e – dall'altro – che le circolari interpretative afferiscono all'interpretazione e non sarebbero quindi strutturalmente idonee a produrre una lesione come un atti amministrativi generali.

Con le ordinanze di rimessione della questione di legittimità costituzionale del contributo di solidarietà, tuttavia, il Giudice Amministrativo ha ritenuto di superare tale impostazione anche alla luce delle conclusioni delle Sezioni Unite nella decisione del 19 ottobre 2023, n. 11482, in cui veniva in considerazione proprio l'impugnazione davanti al Giudice Amministrativo di un provvedimento direttoriale, di una circolare interpretativa e di una risoluzione per il contributo di solidarietà 2022 in molti punti analoga.

Le SS.UU. hanno infatti ritenuto ammissibile, ed ascrivibile alla giurisdizione del Giudice Amministrativo l'impugnazione come forma di tutela preventiva avverso i regolamenti e gli atti amministrativi generali rispetto agli atti impositivi e riscossivi ai sensi dell'art. 7 c.p.a. peraltro nell'evidenza che neppure avrebbe rilievo la natura discrezionale o vincolata (in quanto meramente attuativa della norma) del provvedimento e/o atto contestato, dal momento che da ciò non dipende la competenza giurisdizionale del Giudice Amministrativo.

Superata la questione sulla giurisdizione il TAR riconosce la contrarietà del contributo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dal Regolamento UE 1854/2022 e dubita altresì della legittimità costituzionale della disciplina per contrasto con il principio di uguaglianza e di capacità contributiva in quanto la misura include nella base di calcolo del contributo anche voci che non sarebbero extraprofitti derivanti dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici. Il TAR evidenzia anche che il contributo colpisce una manifestazione di capacità contributiva in parte già sottoposta a tassazione, perché riguarda redditi presi in considerazione dal precedente contributo per l'anno 2022 (art. 37 del d.lgs. 21 del 2022) con

conseguente possibile duplicazione dell'imposta stante anche l'assenza di meccanismi di deducibilità.