

Fondo Salvaspport, il limite “finanziario” di dote è un limite “assoluto”

TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE LAZIO - ROMA; sez. II; sentenza 3 agosto 2023, n. 13047; Pres. Eleonora Monica; Est. Giovanna Vigliotti; E., (Avv. Fabio Elefante) c. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Avvocatura Generale dello Stato) e altri.

L'art. 217 D.L. n. 34/2020 persegue motivi imperativi di interesse generale laddove la quota percentuale della raccolta delle scommesse sportive ivi prevista è destinata ad alimentare il Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale, al fine di far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemologica da COVID-19 e per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo.

Il prelievo posto dalla norma trova il suo “limite massimo” in un ammontare pari a 40 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per l'anno 2021 che non può essere derogato, né eluso da richieste della P.A.

...Omissis...

Fatto e diritto

1. Con il ricorso introduttivo del presente giudizio, la ricorrente, società titolare di concessione nel settore delle scommesse sportive, impugna cumulativamente le determinazioni con cui l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha:

- dapprima modificato in autotutela la previgente determinazione direttoriale con cui, in attuazione del disposto di cui all'art. 217, co.2 del d.l. n. 34/2020, convertito dalla legge n. 77/2020, aveva stabilito le modalità di versamento dell'importo stabilito dalla suddetta disposizione nella misura dello 0,5% per cento alla raccolta sulle scommesse relative ad eventi sportivi di ogni genere;
- quindi, in attuazione della predetta determinazione di autotutela, richiesto agli operatori economici il pagamento della differenza tra quanto già corrisposto in esecuzione del pregresso meccanismo di calcolo individuato dall'Agenzia e quanto dovuto per effetto della succitata modifica.

2. Nella situazione di emergenza pandemica relativa al Covid-19, il legislatore ha ravvisato la necessità di sostenere finanziariamente il settore dello sport. Allo scopo, è intervenuto con l'art. 217 del suddetto decreto legge (d'ora in avanti, solo “il decreto legge”), il quale, nel testo risultante dalle modifiche apportate in sede di conversione, recita:

- al comma 1: “Al fine di far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemologica da COVID-19, è istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze il “Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale” le cui

risorse, come definite dal comma 2, sono trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per essere assegnate all'Ufficio per lo sport per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo” ;

- al comma 2: “Dalla data di entrata in vigore del presente decreto e sino al 31 dicembre 2021, una quota pari allo 0,5 per cento del totale della raccolta da scommesse relative a eventi sportivi di ogni genere, anche in formato virtuale, effettuate in qualsiasi modo e su qualsiasi mezzo, sia on-line, sia tramite canali tradizionali, come determinata con cadenza quadrimestrale dall'ente incaricato dallo Stato, al netto della quota riferita all'imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, viene versata all'entrata del bilancio dello Stato e resta acquisita all'erario. Il finanziamento del Fondo di cui al comma 1 è determinato nel limite massimo di 40 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per l'anno 2021. Qualora, negli anni 2020 e 2021, l'ammontare delle entrate corrispondenti alla percentuale di cui al presente comma sia inferiore alle somme iscritte nel Fondo ai sensi del precedente periodo, è corrispondentemente ridotta la quota di cui all'articolo 1, comma 630 della legge 30 dicembre 2018, n. 145;

- al comma 3: “Con decreto dell'Autorità delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro 10 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono individuati i criteri di gestione del Fondo di cui ai commi precedenti”.

3. In attuazione della disposizione recata dal comma 2, laddove la stessa onera l'ente preposto al governo del settore dei giochi di determinare la quota a carico de-

gli operatori assoggettati alla prestazione patrimoniale, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha adottato la determinazione direttoriale prot.n. 307276/RU dell'8 settembre 2020.

4. Per quello che rileva ai fini della trattazione della presente controversia, l'art.6 della predetta determinazione direttoriale prevede che: "Qualora prima del 31 dicembre di ciascun anno sia raggiunto il limite massimo, rispettivamente, di 40 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per l'anno 2021, il calcolo dell'importo è limitato al mese in cui detto limite è raggiunto e l'importo mensile è ricalcolato in misura proporzionale rispetto alla somma registrata in eccesso".

5. In sede di prima applicazione, l'Agenzia resistente aveva dunque ritenuto che gli importi previsti quali limite del finanziamento del Fondo, indicati al secondo periodo del co. 2 del d.l. 34/2020, valessero, implicitamente, anche come limite al prelievo, con la conseguenza che, laddove nel corso dell'anno l'entità complessiva attesa (40 milioni nel 2020 e 50 nel 2021), fosse raggiunta prima della fine dell'anno, il prelievo si sarebbe proporzionalmente arrestato fino alla concorrenza dei massimali di costituzione del Fondo, ossia al "Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale", istituito ai sensi del co.1 del decreto legge.

6. Tale impostazione è stata confermata nella successiva determinazione direttoriale prot. n. 5721/RU dell'8 gennaio 2022, adottata in esito alla sentenza del Tar Lazio n. 11496/2021, resa in ottemperanza alla precedente decisione del 6 aprile 2021, n. 4807, che aveva annullato in parte qua la determinazione n. prot. 307276/RU dell'8 settembre 2020, ai fini del successivo riesercizio del potere in tema di calcolo degli importi dovuti dagli operatori nel settore del betting exchange,

7. A seguito di successive interlocuzioni con la Ragioneria Generale dello Stato (nonché con la Sezione di Controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato della Corte dei Conti), che hanno indotto l'ente preposto ad una diversa interpretazione della disposizione recata dall'art.217 del decreto legge, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con l'impugnata determinazione direttoriale 10337/RU ha disposto l'annullamento in autotutela della precedente determinazione prot.n. 5721/RU dell'8 gennaio 2022, senza riprodurre all'art.3 la precedente disposizione (art. 6) che limitava il prelievo complessivo fino alla concorrenza dei limiti di finanziamento del Fondo istituito dal comma 1 del decreto legge.

8. Con il successivo atto applicativo, l'Agenzia ha quindi richiesto alla società ricorrente il pagamento delle differenze.

9. La ricorrente è, pertanto, insorta nei confronti dell'ultima determinazione direttoriale in argomento e

del pedissequo atto applicativo. Con le censure articolate la ricorrente si duole:

- a) della violazione dei limiti che la legge impone alla PA per l'esercizio del potere di autotutela (art. 21 nonies della legge n. 241 del 1990);
- b) della lesione del principio del legittimo affidamento (avendo ADM impiegato più di due anni per ribaltare una prassi interpretativa che si era ormai consolidata);
- c) della violazione delle garanzie procedurali di cui agli artt. 7 e segg. della legge n. 241 del 1990;
- d) del difetto di istruttoria e motivazione;
- e) dell'erronea interpretazione dell'effettivo significato normativo dell'art. 217 del d.l. n. 34 del 2020, il cui unico dichiarato scopo sarebbe, in tesi, quello di costituire e finanziare un fondo speciale salva-sport e non invece anche quello di introdurre un ulteriore prelievo erariale generale (strumentale ad imprecisate esigenze di finanza pubblica slegate da detto fondo);
- f) in subordine, dell'eventuale illegittimità costituzionale e/o euro-unitaria dell'art. 217 del d.l. n. 34 del 2020, laddove interpretato nel senso indicato dalla DD 5 gennaio 2023 attualmente impugnata, con conseguente necessità di sollevare un incidente di costituzionalità innanzi al Giudice delle Leggi e/o una questione di pregiudizialità euro-unitaria ex art. 267 TFUE innanzi alla Corte di Giustizia Europea;
- g) in ogni caso dell'erronea individuazione della base imponibile del contributo in questione (così come effettuata dalla DD 5 gennaio 2023) in quanto in contrasto con la base imponibile identificata dalla base legale dell'art. 217 del d.l. n. 34 del 2020.

10. Le Amministrazioni intimare si costituivano in giudizio, per il tramite dell'Avvocatura Generale dello Stato, per resistere al ricorso, sulla base delle argomentazioni contenute negli scritti difensivi successivamente versati in atti. In particolare, l'Avvocatura erariale eccepiva il difetto di legittimazione passiva del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in quanto estraneo all'adozione degli atti impugnati, e instava comunque per il rigetto nel merito del ricorso.

11. All'udienza del 28 giugno 2023 la causa veniva trattata in decisione.

12. In via preliminare il Collegio scruta l'eccezione relativa al difetto di legittimazione passiva del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sollevata dall'Avvocatura erariale.

13. L'eccezione non è condivisibile. In argomento, giova evidenziare che la ricorrente ha impugnato anche gli atti presupposti alle determinazioni dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, fra i quali certamente rientrano anche le note della Ragioneria Generale dello Stato, versate in atti, di esplicazione, secondo l'Organo con-

tabile, della corretta interpretazione dell'art. 217 d.l. n. 34/2020. Nella vicenda, pertanto, il Ministero non ha avuto un ruolo secondario, avendo contribuito in maniera determinante all'adozione, a cura della predetta Agenzia, del contestato revirement.

14. Il Collegio passa quindi all'esame del merito del ricorso.

15. Le doglianze della parte ricorrente si incentrano, dapprima, sull'esegesi dell'art.217 del decreto legge, assumendosi che i limiti di finanziamento del Fondo non potrebbero che valere, simmetricamente, quali limiti annuali assoluti al prelievo; quindi, sul mancato rispetto, sostanziale e formale, dei presupposti applicativi individuati dall'art.21-nonies L. n. 241/90. Nella denegata ipotesi in cui fosse ritenuta corretta l'interpretazione del testo legislativo formulata ex novo dall'Amministrazione, la parte ricorrente prospetta eccezione di illegittimità costituzionale (e/o di contrasto con i principi eurounitari), argomentandosi nel senso che, laddove si ammettesse, in forza della norma, un prelievo a carico degli operatori eccedente il finanziamento del Fondo, si arriverebbe alla conseguenza, paradossale e irrazionale, che il prelievo realizzerebbe finalità ultronee e inespresso rispetto a quelle realizzate dall'intervento legislativo in questione, in ultima analisi orientate al sostegno dello sport, nel momento più cruento della crisi pandemica da Covid-19, proprio attraverso la costituzione del Fondo Salvasport, i cui limiti di finanziamento sono stati evidenziati dal legislatore allo scopo di delimitare l'entità, in valore assoluto, del prelievo posto a carico degli operatori attivi nel settore delle scommesse sportive.

16. Il ricorso è infondato.

17. Prima di passare all'esame delle censure, in una trattazione che ben può essere unitaria, in ragione precipuamente dell'omogeneità di fondo delle questioni sottese, è opportuno soffermarsi brevemente sulla natura della determinazione direttoriale impugnata e su quella del prelievo dello 0,5%.

18. Con l'adozione di tale atto, l'Agenzia resistente ha dato attuazione al disposto della norma primaria (rif. art.217, co.2, primo periodo), secondo cui l'ente incaricato dallo Stato determina l'entità del prelievo con cadenza quadrimestrale. Trattasi sicuramente di una determinazione rientrante nella più ampia categoria degli atti amministrativi a contenuto generale, funzionale, fra l'altro, a determinare le modalità di versamento e i criteri di calcolo del prelievo, e propedeutica a quantificare poi, uti singuli (con separato atto applicativo), il contenuto dell'obbligazione di ciascun soggetto inciso.

19. Quanto alla natura di siffatto prelievo, come già questo Tribunale ha avuto modo di evidenziare in vertenze che avevano ad oggetto l'individuazione della platea dei soggetti passivi e i relativi criteri di quantificazione, trattasi di un'imposta straordinaria, di natura

indiretta (cfr., Tar Lazio, 3.12.2021, n.12497; ordinanze 7476-7477/2020), che mirava a sostenere il mondo dello sport in un contesto depressivo per l'economia nazionale (particolarmente in tale settore, a seguito della chiusura imposta agli stadi ed al blocco delle manifestazioni sportive collettive, professionistiche e non) a causa dell'insorgenza della nota pandemia.

20. Il primo aspetto che viene ad emersione è, come detto, la corretta esegesi dell'art. 217 del decreto legge, fonte di un sostanziale cambio di rotta da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

21. L'ubi consistam della questione attiene, au fond, al rapporto fra entità del prelievo, che l'art. 217, co.2 definisce solo in termini percentuali (0,5% del totale della raccolta al netto dell'imposta unica) e limiti di finanziamento del "Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale" (di seguito, solo "Fondo"), che il secondo periodo del predetto co. 2 quantifica in valore assoluto distintamente per le annualità 2020 e 2021, in cui (unicamente) il prelievo è destinato ad operare.

22. Nell'impostazione seguita in precedenza dall'Agenzia, il limite finanziario per la dote del Fondo (40 e 50 milioni, rispettivamente per il 2020 e per il 2021) costituisce al contempo un limite assoluto al prelievo. In esito al revirement, il limite di finanziamento del Fondo opera invece in modo scollegato dall'entità complessiva del prelievo.

23. Ad avviso del Collegio, l'interpretazione in ultimo sostenuta dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli persuade maggiormente, in quanto più aderente al tenore letterale della disposizione normativa, il quale, in virtù dei canoni ermeneutici fissati dall'art. 12 delle preleggi al codice civile, rappresenta, come noto, il principale criterio per l'interpretazione dei testi normativi.

24. È dirimente, al riguardo, la previsione recata dal primo periodo del secondo comma del decreto, secondo cui "una quota pari allo 0,5 per cento del totale della raccolta da scommesse... viene versata all'entrata del bilancio dello Stato e resta acquisita all'erario". L'inciso "resta acquisita all'erario", nella sua icastica formulazione, chiarisce, al di là di ogni ragionevole dubbio, che lo 0,5%, una volta determinato (dall'Agenzia) e pagato dai soggetti passivi, resta definitivamente acquisito all'erario, a prescindere cioè dal suo concreto utilizzo (anche ai fini del successivo finanziamento al Fondo di cui al co. 1- Salvasport).

25. Del resto, se la norma appare inequivoca nel far intendere che il Fondo è finanziato, entro i limiti di cui al secondo periodo, con i proventi del prelievo dello 0,5% sulla raccolta, per converso non sancisce, in alcun modo, il principio per cui i proventi di tale prelievo siano integralmente destinati al Fondo in questione.

26. Una conferma della correttezza di tale assunto si rinviene, come evidenziato dall'Avvocatura erariale, nella

previsione del terzo periodo del secondo comma, allorché è stabilito che “Qualora, negli anni 2020 e 2021, l'ammontare delle entrate corrispondenti alla percentuale di cui al presente comma sia inferiore alle somme iscritte nel Fondo ai sensi del precedente periodo, è corrispondentemente ridotta la quota di cui all'articolo 1, comma 630 della legge 30 dicembre 2018, n. 145”.

27. In altri e più chiari termini, la norma contempla, quale unica ipotesi per così dire “eccezionale”, meritevole di regolazione ad hoc, che il prelievo dello 0,5% non raggiunga i valori massimi di finanziamento del Fondo, e in tal caso interviene apportando una compensazione, ossia riducendo proporzionalmente le entrate prelevate per il finanziamento del Coni ai sensi dell'art.1, co. 630 L. n. 145/2018.

28. L'opposta ipotesi (ossia quella in cui le somme incassate dallo Stato con il prelievo dello 0,5% della raccolta delle scommesse coprono i massimali di finanziamento del Fondo) non è disciplinata, in quanto (evidentemente) ritenuta del tutto fisiologica dal legislatore, talché se ne deve necessariamente dedurre che il surplus resta acquisito all'Erario, in forza del perentorio inciso contenuto alla fine del primo periodo del comma 2, di cui si è detto sopra.

29. Viene pure contestato il mancato rispetto dei presupposti per il ricorso all'autotutela, quali fissati, sia in termini sostanziali che procedurali, dalla L. n. 241/90 (in particolare dall'art. 21-nonies, per quanto concerne l'istituto dell'annullamento d'ufficio). La doglianza non può essere accolta, ove si tenga in debito conto, per quanto già chiarito, la natura tributaria del prelievo e, quindi, il perimetro stesso di operatività della gravata determinazione in autotutela.

30. Come condivisibilmente la giurisprudenza ha messo in evidenza, in ambito tributario non sono conferenti, ai fini dell'esercizio del potere di autotutela, i presupposti richiesti per l'annullamento d'ufficio ex art. 21-nonies L. n. 241/90, applicabili sono nell'ambito dell'attività amministrativa attributiva di una posizione di vantaggio (cfr., in termini, Comm. Trib. Reg.le Trieste, 10.5.2022, n. 97). In sede tributaria, l'autotutela è infatti regolata da speciale disciplina (cfr., art. 2-quater d.l. n. 564/94, art. 2 DM n. 37/97) e l'Amministrazione considera unicamente la fondatezza o meno della pretesa sostanziale all'acquisizione del tributo, senza quindi che possano valere le condizioni poste dall'art. 21-nonies L. n. 241/90 (es. termine ragionevole non inferiore all'anno, valutazione sulla prevalenza dell'interesse pubblico all'annullamento).

31. Non rileva, allo scopo, che l'Amministrazione precedente vi abbia fatto espressamente richiamo nella determinazione del 5.1.2023, prot. n. 10337/RU, stante l'indisponibilità del quadro normativo applicabile e dei relativi principi sottesi.

32. La considerazione che precede è assorbente.

33. In ogni caso, a tutto voler concedere, si osserva (in estrema sintesi) che:

- l'interesse pubblico all'esercizio dell'autotutela, pure esplicitato nella determinazione del 5.1.2023, può reputarsi in re ipsa, trattandosi di recuperare gettito destinato all'Erario;
- la determinazione in parola è comunque intervenuta entro il termine di un anno rispetto alla determinazione ritirata (8.1.2022);
- quanto alla comunicazione di preavviso ex art. 7 L. n. 241/90, l'art. 13, co.1 della L. n. 241/90 esclude l'applicabilità delle norme sulla partecipazione, fra l'altro, per gli atti amministrativi generali e l'art. 13, co. 2, in termini generali, per i procedimenti tributari, trattandosi nella circostanza di un procedimento volto ad assicurare la corretta (doverosa) applicazione di norme tributarie e, in ultima analisi, a favorire l'acquisizione del gettito per l'Erario.

34. Neppure può convenirsi con la parte ricorrente quando censura un preteso difetto motivazionale. Le premesse della determinazione del 5.1.2023 descrivono compiutamente le ragioni della mutata esegesi dell'art. 217 d.l. n. 34/2020, unitamente alle interlocuzioni con gli organi centrali preposti al controllo dei conti pubblici (Ragioneria Generale dello Stato; Corte dei Conti- Sezione Centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato), che hanno condotto al contestato mutamento esegetico.

35. In via subordinata, come detto, parte ricorrente censura l'art. 217 del decreto legge, ritenendolo in contrasto (nell'interpretazione avallata dall'Agenzia delle dogane e dei Monopoli) con i principi costituzionali ed eurounitari, sotto vari profili (ragionevolezza, legittimo affidamento, proporzionalità, mancanza di vocazione alla spesa predeterminata, libertà di iniziativa economica e di libera circolazione, ecc.).

36. L'argomentazione di parte ricorrente si fonda sul postulato che la norma ha inteso istituire il Fondo Salvasport con i proventi del prelievo straordinario dello 0,5% della raccolta e che, ove il prelievo non fosse circoscritto, in valore assoluto, ai limiti di finanziamento del Fondo, previsti dal secondo periodo del comma 2, lo stesso risulterebbe esorbitante dalle stesse finalità della norma e della voluntas legislatoris e, in definitiva, privo di giustificazione, risultando (in tesi) un prelievo che inciderebbe (per la parte eccedente il finanziamento del Fondo) in modo ingiustificato solo sugli operatori economici attivi nel settore delle scommesse. In tale prospettiva, il tributo straordinario sarebbe incostituzionale e anticomunitario, sottolineandosi viepiù come il revirement è avvenuto ex abrupto (retroattivamente), allorché gli operatori confidavano nella prevedibilità del

prelievo tributario a tale titolo e, pertanto, non avevano apposto accantonamenti prudenziali in bilancio.

37. L'eccezione è manifestamente infondata.

38. È possibile (recte: doverosa), infatti, un'interpretazione, costituzionalmente orientata della norma, che, nel rispetto del tenore letterale della disposizione, suffraga l'orientamento avallato in ultimo dall'Amministrazione resistente.

39. In primo luogo, si rileva, ad una piana lettura dell'art. 217, che in alcun modo è sancito il principio per cui il prelievo finanzia, per l'intero (ossia per tutto il gettito acquisito), il Fondo Salvasport e che il prelievo eccedente non possa essere utilizzato aliunde dallo Stato per le finalità di sostegno e tutela dello sport.

40. Analizzando la norma dal punto strutturale, si evince piuttosto che:

- a) con il primo comma si istituisce il "Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale", le cui risorse, determinate ai sensi del comma 2, sono attribuite alla Presidenza del Consiglio "per essere assegnate all'Ufficio per lo sport per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo";
- b) con il secondo comma: al primo periodo, si introduce il prelievo, determinato nella misura dello 0,5% della raccolta, al netto dell'imposta unica, attribuendo all'ente incaricato del settore (l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) il compito di determinarne, con cadenza quadrimestrale, l'entità; al secondo periodo, si assegnano al Fondo, per ciascuna delle annualità 2020 e 2021 (in cui il tributo unicamente opera) i massimali di finanziamento; al terzo periodo, si regola la (sola) ipotesi in cui il gettito ricavato dal tributo straordinario non consenta la copertura finanziaria del Fondo;
- c) con il terzo comma, infine, si individuano le competenze per la determinazione dei criteri per la gestione delle risorse attribuite al Fondo Salvasport.

41. La norma, dunque, se indubbiamente lascia intendere che le somme assegnate al Fondo provengono, fino alla concorrenza dei relativi massimali, dal gettito acquisito con il prelievo dello 0,5%, nondimeno non limita in valore assoluto il gettito da acquisire né lo attribuisce univocamente al Fondo (non prevede, ad esempio, l'inciso "una quota pari allo 0,5% ... fino alla concorrenza degli importi indicati al secondo periodo..."). Il finanziamento del Fondo resta, in ultima analisi, esterno al prelievo ed alla sua acquisizione nelle casse erariali. Di tale circostanza mostra di essere consapevole la stessa Amministrazione procedente, allorché, nell'esplicitare (rif. penultimo "considerato") la necessità di assicurare per gli anni 2020 e 2021 la copertura finanziaria del "Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale" senza oneri o squilibri a carico della finanza Pubblica", lascia intendere chiaramente che, ove l'acquisizione del

gettito da prelievo dello 0,5% fosse limitata fino alla concorrenza dei massimali di finanziamento del Fondo, la finanza pubblica ne resterebbe pregiudicata (per il residuo).

42. In base al criterio interpretativo secondo cui "ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit", deve pertanto reputarsi che il finanziamento del Fondo (così come il suo effettivo utilizzo) non interferisca con il prelievo tributario, che resta determinato in valore percentuale (0,5% del totale della raccolta al netto dell'imposta unica) e che, come recita la disposizione, resta acquisito all'erario, senza limiti in valore assoluto (a differenza del Fondo, alimentato dal prelievo).

43. Al contrario di quanto opinato da parte ricorrente, l'impostazione che precede può essere letta in senso costituzionalmente orientato, nel senso che il legislatore ha ritenuto di assegnare al Fondo neo-istituito solo una quota del tributo (potenzialmente la totalità, a seconda dell'entità in valore assoluto del gettito acquisito dal prelievo dello 0,5%), ossia fino alla concorrenza dei massimali stabiliti dalla legge. Le somme residue restano, evidentemente, acquisite all'erario per potere essere utilizzate, in altro modo, ossia con altri canali contabili, sempre per le finalità di sostegno al mondo dello sport, che costituisce la finalità di fondo dell'intervento legislativo, non interamente assorbita dall'istituzione del Fondo Salvasport.

44. In tema, va rilevato che il legislatore, nell'esercizio della più ampia discrezionalità e nel contesto emergenziale che caratterizzava il periodo, ha istituito fondi per analoghe finalità (es. Fondo unico per il sostegno delle Associazioni Sportive Dilettantistiche e delle Società Sportive Dilettantistiche, con l'art. 3, c. 1, D.L. n. 137 del 28 ottobre 2020, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 176 del 18 dicembre 2020, ma anche il Fondo a sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'art. 218-bis d.l. n. 34/2020), le cui risorse, comprese quelle attinte dal prelievo dello 0,5%, sono confluite in specifici capitoli di spesa gestiti dagli uffici facenti capo alla Presidenza del Consiglio dei Ministri (cfr., delibera della Corte dei Conti-Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato del 28 dicembre 2022, n. 57/20227G, richiamata anche nella determinazione direttoriale del 5.1.2023, nella quale si dà conto di come le risorse attinte dal Fondo istituito dall'art. 217 siano confluite sul capitolo 854, per poi essere assegnate in forza del Dpcm del 14 aprile 2021 con attribuzione, per la quasi totalità, di contributi a fondo perduto a beneficio di società e associazioni sportive dilettantistiche).

45. In definitiva, l'acquisizione di gettito ulteriore rispetto a quello che alimentava il Fondo ex art. 217, non solo non era considerata dalla norma come ipotesi "eccezionale", ma poteva, e può, reputarsi funzionale, nel

contesto chiaramente desumibile dalla norma stessa, ad acquisire risorse ulteriori da impiegare per interventi a sostegno del settore dello sport in un momento particolarmente critico per gli operatori. Del resto, l'art. 217 del decreto legge non individua in modo univoco i beneficiari dell'intervento legislativo ("far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19"), talché le risorse eccedenti il Fondo Salvaport possono affluire nei capitoli assegnati in gestione al Dipartimento per lo sport (cfr., delibera cit. Corte dei Conti, pag. 63) per finalità del tutto omologhe rispetto a quelle espressamente richiamate nell'art. 217.

46. Ciò posto, nell'evidenziare che non è in contestazione la legittimità del prelievo dello 0,5% né l'individuazione dei presupposti applicativi (aliquota, soggetti passivi, base imponibile, ecc.), si ritiene che tale interpretazione della disposizione non si ponga in contrasto con i principi costituzionali ed eurounitari individuati dalla parte ricorrente, ove si consideri quanto segue.

47. Le ragioni che giustificano l'esigibilità del prelievo anche per importi eccedenti i massimali di finanziamento del Fondo, come detto, sono desumibili, oltre che dal tenore letterale, dal contesto e dalla ratio legis dell'art. 217, tenuto conto dell'ampia discrezionalità di cui gode il legislatore in ambito tributario, nell'istituire tributi per finalità di interesse generale entro il canone generale della ragionevolezza e dei principi costituzionali ex artt. 23 e 53 Cost (cfr., in tema di discrezionalità del legislatore in materia tributaria, ex plurimis, Corte Cost. n. 108/2023; Corte Cost., n. 240/2017; Corte Cost n. 10/2015; Corte Cost n. 142/2014; Corte Cost n. 375/2002). Nella circostanza, l'imposta ha una base legale compiutamente determinata (aliquota, soggetti passivi, base imponibile) e la raccolta di scommesse pacificamente costituisce fenomeno esplicativo di capacità contributiva.

48. Non si ravvisa, inoltre, alcuna violazione del principio di proporzionalità, atteso che l'entità del prelievo, peraltro gravante su una platea assai ampia di contribuenti e puntualmente circoscritto nella percentuale dello 0,5 sulla raccolta oltre che limitato dalla temporaneità della misura, è coerente con la finalità di assicurare sostegno al settore dello sport, particolarmente penalizzato dall'insorgenza della pandemia e dalle conseguenti chiusure prudenziali disposte dal legislatore e dal regolatore, in un'ottica che consenta l'erogazione o l'utilizzo di risorse pubbliche anche a prescindere dal ricorso al Fondo Salvaport.

49. Peraltro, anche dal punto di vista dell'entità del prelievo richiesto in recupero (complessivamente circa 30 milioni di euro per le annualità 2020-2021, a fronte dei 90 milioni già assegnati al Fondo Salvaport), la quota

da recuperare non supera, nel complesso appunto, il 30% delle somme già richieste dall'Agenzia. Anzi, proprio l'aver previsto un tributo la cui aliquota è espressa in termini percentuali sul complesso della raccolta rende ragionevole che, a fronte della maggiore raccolta, maggiore (in proporzione) sia il tributo versato all'Eraio. E, in ogni caso, una diversa volontà avrebbe dovuto essere sancita in modo espresso.

50. Giova considerare, ulteriormente, che proprio l'insorgenza della pandemia, se da un lato ha provocato la soppressione di molte iniziative e pratiche (particolarmente nel settore dello sport come in tutte quelle implicanti contatto sociale), parallelamente ha ampliato le possibilità di effettuare scommesse sportive on-line, fisiologicamente cresciute nel periodo emergenziale, senza che sia stata fornita prova dell'insostenibilità del prelievo ovvero della compromissione della tenuta dell'equilibrio concessorio, come anche dell'impossibilità di successiva traslazione della maggiore imposta versata sui clienti finali.

51. L'intervento in ultimo operato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli non viola il principio di irretroattività del tributo, dal momento che non comporta l'assoggettamento a prelievo di ulteriori o diverse manifestazioni di capacità contributiva, ma, nel fare emergere la corretta e doverosa interpretazione della norma di legge tributaria, determina il corretto assolvimento degli obblighi fiscali già stabiliti a monte dalla norma primaria (in altri termini, attraverso l'esercizio dell'autotutela l'Amministrazione non introduce retroattivamente il tributo, ma recupera ad imposizione somme soggette al tributo fin dall'origine; cfr., in tal senso, Cass., sez. Trib., 8.10.2019, n. 25055; Cass., sez. Trib., 8.10.2013, n. 22827).

52. Non viene dunque ad emersione la violazione del legittimo affidamento, dal momento che il revirement si fonda sulla corretta esegesi testuale della norma tributaria. Peraltro, l'art. 10, co. 2 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) stabilisce, in termini generali, che, in caso di revirement dell'Amministrazione, non è vietato il recupero del maggior tributo, ma unicamente l'applicazione di sanzioni e interessi moratori (nella fattispecie, non applicati).

53. Quanto alla supposta violazione dei principi afferenti alle libertà garantite dagli artt. 49 e 56 TFUE (stabilimento e libero esercizio dei servizi e delle attività economiche), la Corte di Giustizia ha confermato come il gioco rientra fra le materie non armonizzate (v., in tal senso, *quam multis*, CGUE, Sez. II, 8 settembre 2016, C-225/15), e che il legislatore conserva la più ampia discrezionalità nel disciplinare, fra l'altro, l'imposizione, restando l'intervento di cui trattasi limitato sia nel quantum (0,5% della raccolta) che nel periodo (maggio 2020- 31 dicembre 2021). Nella circostanza, peraltro,

il prelievo, di natura straordinaria, risponde non solo all'esigenza di incrementare le finanze pubbliche, ma di preservare, in un momento di crisi oggettiva, un settore (lo sport) cruciale per l'economia e la società a livello nazionale (cfr., CGUE sez. II, 22/09/2022, n. 475).

54. In via parimenti subordinata, parte ricorrente contesta la previsione dell'art. 217 del decreto legge, nella parte in cui, ai fini della individuazione della base imponibile, considera la raccolta delle scommesse, al netto della sola quota dovuta dagli operatori per l'imposta unica di cui al d.Lgs. n. 504/98, senza quindi (in tesi) scorporare le somme destinate a pagare le vincite attribuite agli scommettitori; il tutto, in modo disarmonico con l'art. 1, comma 945, della Legge n. 208/15, che ha introdotto il diverso principio della tassazione sul margine.

55. Anche sotto il profilo del rispetto dei principi costituzionali in materia, la norma non presenta criticità.

56. Con riguardo all'imposizione sulle scommesse, occorre rammentare che il criterio della tassazione sulla raccolta è, tradizionalmente, l'ordinario criterio di tassazione delle entrate tributarie da scommessa, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/98, secondo cui "La base imponibile per le scommesse è costituita dall'ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa".

57. L'art. 1, comma 945, della Legge n. 208/15 ha introdotto, progressivamente dal 2016 per le scommesse a quota fissa, il diverso criterio della tassazione sul margine; trattasi di una scelta che riflette scelte di politica tributaria del legislatore, la cui generale discrezionalità investe non solo la facoltà di istituire nuovi tributi, ma anche di conformarli, stabilendo la relativa base imponi-

bile. È evidente, ad esempio, che il criterio della raccolta determina la tassazione sulla quantità di scommesse, laddove quello del margine si basa, essenzialmente, sul prezzo finale della scommessa (a seguito del pagamento ai vincitori): gli effetti finali sul gettito dipendono, in ultima analisi, dai comportamenti delle agenzie di scommesse e dei clienti finali.

58. In ogni caso, il prelievo dello 0,5% ex art. 217 d.l. n. 34/2020 costituisce un'imposta straordinaria e temporanea, diversa dall'imposta unica gravante sugli operatori ai sensi del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, per cui non appare di per sé censurabile la scelta del legislatore che ha fatto riferimento, per la base imponibile, al criterio della tassazione sulla raccolta (cfr., Corte Cost., 26.10.2007, n. 350).

59. Per quanto precede, il ricorso va respinto, in quanto infondato.

60. Il Collegio, nel rispetto delle disposizioni sulla sinteticità degli atti processuali (artt. 3, comma 2 e 120, comma 10, c.p.a.) e dei principi della domanda (art. 39 e art. 99 c.p.c.) e della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (art. 34, comma 1, c.p.a. e art. 112 c.p.c.), ha esaminato tutte le questioni e le censure evocate nei gravami, ritenendo che eventuali profili non scrutinati in modo espresso siano comunque da respingere alla luce della motivazione complessivamente resa oppure che non siano rilevanti per la soluzione della causa (cfr., Consiglio di Stato, Adunanza Plenaria, 27 aprile 2015, n. 5).

61. La novità della questione controversa giustifica infine la compensazione delle spese di giudizio.

IL COMMENTO

di Giuseppe Cassano

Sommario: 1. La questione controversa. – 2. Il quadro normativo di riferimento. – 3. Costituzione del «Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale». – 4. La questione del superamento del “limite massimo”. – 5. L’ipotesi di entrate inferiori. – 6. Uno sguardo alla pronuncia resa dal Tar Lazio n. 12465/2021. – 7. La tesi dell’amministrazione. – 8. Ancora sulla questione del rispetto dei principi eurounitari.

Il presente contributo pone l’attenzione sulla corretta esegesi dell’art. 217 D.L. n. 34/2020 che, perseguendo motivi imperativi di interesse generale, istituisce il Fondo cd- “Salvasport”.

Si evidenziano talune criticità proprie della sentenza in commento che opera una ingiustificata scollatura tra il prelievo fiscale previsto da tale norma e l’effettiva finalità della stessa. Non è possibile prescindere dal dato normativo: lo stesso Legislatore ha posto un limite quantitativo al suddetto Fondo. Non può quindi affermarsi che la quota parte superiore rimanga comunque acquisita all’erario.

This contribution focuses on the correct exegesis of the art. 217 D.L. n. 34/2020 which, pursuing imperative reasons of general interest, establishes the Salvasport Fund.

Some critical issues specific to the ruling in question are highlighted which creates a disconnect between the tax levy provided for by this law and the actual purpose of the same.

It is not possible to ignore the regulatory data: the Legislator himself has placed a quantitative limit on the aforementioned Fund. It cannot be said that the upper portion remains acquired by the treasury.

1. La questione controversa

La recente sentenza resa dal Tar Lazio – Roma ha ad oggetto la corretta esegesi della norma di cui all’art. 217 D.L. n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio, convertito con modifiche dalla L. n.77/2020) che, in via di estrema sintesi, introduce il “Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale” determinandone l’ammontare (pari a 40 e 50 milioni di euro, rispettivamente per l’anno 2020 e per l’anno 2021) e, contestualmente, individua la fonte del suo approvvigionamento in un prelievo pari allo 0,5% da applicarsi sul totale della raccolta da scommesse relative a eventi sportivi di ogni genere, anche in formato virtuale, effettuate in qualsiasi modo e su qualsiasi mezzo.

Il punto controverso consiste nello stabilire se il Legislatore abbia inteso assegnare al “limite finanziario” del menzionato fondo (come detto, pari a 40 e 50 milioni, rispettivamente per il 2020 e per il 2021) il valore giuridico di “limite assoluto” al prelievo, ovvero se tale “limite finanziario” sia riferito soltanto a quella parte di prelievo destinata ad alimentare il richiamato fondo, rimanendo la quota parte superiore comunque acquisita all’erario.

L’adito G.A. accoglie la seconda delle cennate tesi – e lo fa, in verità, in numerosi suoi pronunciamenti gemelli della sentenza qui in esame – con un argomentare che suscita più di una riflessione critica.

2. Il quadro normativo di riferimento

Procedendo con ordine è opportuno il richiamo alla normativa di riferimento la cui lettura aiuterà nella comprensione della questione interpretativa da essa posta e

nella sua soluzione. Trattasi di una disposizione che si innesta nel sistema normativo figlio dell’emergenza connessa alla pandemia da COVID-19 e che così espressamente dispone:

- «Al fine di far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell’emergenza epidemiologica da COVID-19, è istituito nello stato di previsione del Ministero dell’economia e delle finanze il “Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale” le cui risorse, come definite dal comma 2, sono trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per essere assegnate all’Ufficio per lo sport per l’adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo» (comma 1);
- «Dalla data di entrata in vigore del presente decreto e sino al 31 dicembre 2021, una quota pari allo 0,5 per cento del totale della raccolta da scommesse relative a eventi sportivi di ogni genere, anche in formato virtuale, effettuate in qualsiasi modo e su qualsiasi mezzo, sia on-line, sia tramite canali tradizionali, come determinata con cadenza quadrimestrale dall’ente incaricato dallo Stato, al netto della quota riferita all’imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, viene versata all’entrata del bilancio dello Stato e resta acquisita all’erario. Il finanziamento del Fondo di cui al comma 1 è determinato nel limite massimo di 40 milioni di euro per l’anno 2020 e 50 milioni di euro per l’anno 2021. Qualora, negli anni 2020 e 2021, l’ammontare delle entrate corrispondenti alla percentuale di cui al presente

comma sia inferiore alle somme iscritte nel Fondo ai sensi del precedente periodo, è corrispondentemente ridotta la quota di cui all'articolo 1, comma 630 della legge 30 dicembre 2018, n. 145» (comma 2);

- «Con decreto dell'Autorità delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro 10 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono individuati i criteri di gestione del Fondo di cui ai commi precedenti» (comma 3).

Non da ultimo è poi necessario sottolineare che il citato art. 217 ha ad oggetto esclusivamente, come recita la sua rubrica, la «Costituzione del "Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale"»; ad esso sono, quindi, estranee finalità di cassa per il pubblico erario.

3. Costituzione del «Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale»

Tale fondo, come espressamente previsto dal Legislatore dell'emergenza nel primo comma dell'art. 217 in esame, è istituito «al fine di far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19» e le relative risorse «come definite dal comma 2, sono trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per essere assegnate all'Ufficio per lo sport per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo».

Il secondo comma, a sua volta, individua le risorse che sono destinate ad alimentare il suddetto Fondo (ossia versate all'entrata del bilancio dello Stato, acquisite all'erario e poi trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei Ministri e, in particolare, all'Ufficio per lo sport per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo) e, come emerge dalla lettura della norma nella sua interezza, trattasi di risorse destinate in via esclusiva al suddetto Fondo tramite la procedura normativa ivi prevista e per le finalità ivi indicate.

Risulta dirimente a tal fine che il primo comma preveda che il successivo secondo comma definisca le risorse del Fondo («le cui risorse, come definite dal comma 2») e non prelievi diretti alla fiscalità generale o ad altri fini. L'art. 217, d'altronde, è espressamente rivolto a garantire misure per il sostegno del movimento sportivo italiano tramite il Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale e non a istituire ulteriori forme di finanziamento del sistema sportivo nazionale o della fiscalità generale.

Ed allora può affermarsi che, contrariamente a quanto ritenuto nella sentenza resa dal G.A. di Roma, il prelievo di cui all'art. 217 trova il suo "limite massimo" in un

ammontare pari a 40 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per l'anno 2021.

4. La questione del superamento del "limite massimo"

Se, come visto, il secondo periodo del comma 2 prevede che «il finanziamento del Fondo di cui al comma 1 è determinato nel limite massimo di 40 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per l'anno 2021», allora il prelievo dello 0,5% del totale della raccolta da scommesse relative a eventi sportivi di ogni genere (ed effettuate in qualsiasi modo e su qualsiasi mezzo) risulta necessariamente limitato una volta raggiunto il tetto massimo di finanziamento del Fondo.

È del tutto irragionevole quanto sostenuto in sentenza dal Tar Lazio - Roma secondo cui, espressamente, sul punto: «Ad avviso del Collegio, l'interpretazione in ultimo sostenuta dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli persuade maggiormente, in quanto più aderente al tenore letterale della disposizione normativa, il quale, in virtù dei canoni ermeneutici fissati dall'art. 12 delle preleggi al codice civile, rappresenta, come noto, il principale criterio per l'interpretazione dei testi normativi.

24. È dirimente, al riguardo, la previsione recata dal primo periodo del secondo comma del decreto, secondo cui «una quota pari allo 0,5 per cento del totale della raccolta da scommesse... viene versata all'entrata del bilancio dello Stato e resta acquisita all'erario». L'inciso «resta acquisita all'erario», nella sua icastica formulazione, chiarisce, al di là di ogni ragionevole dubbio, che lo 0,5%, una volta determinato (dall'Agenzia) e pagato dai soggetti passivi, resta definitivamente acquisito all'erario, a prescindere cioè dal suo concreto utilizzo (anche ai fini del successivo finanziamento al Fondo di cui al co. 1- Salvasport).

25. Del resto, se la norma appare inequivoca nel far intendere che il Fondo è finanziato, entro i limiti di cui al secondo periodo, con i proventi del prelievo dello 0,5% sulla raccolta, per converso non sancisce, in alcun modo, il principio per cui i proventi di tale prelievo siano integralmente destinati al Fondo in questione».

L'irragionevolezza di tale argomentare emerge dal momento che tale norma (cioè l'art. 217, II) non è letta dal Giudice Amministrativo nella sua completezza e organicità (id est, unitamente a quanto si afferma nel successivo periodo e alla luce del primo comma) e cioè nel senso che tale somma deve essere poi trasferita al suddetto Fondo tramite versamento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei Ministri per essere assegnate all'Ufficio per lo sport per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo.

5. L'ipotesi di entrate inferiori

Sofferamoci ora in merito al terzo periodo del secondo comma che si limita ad prevedere che «qualora, negli anni 2020 e 2021, l'ammontare delle entrate corrispondenti alla percentuale di cui al presente comma sia inferiore alle somme iscritte nel Fondo ai sensi del precedente periodo, è corrispondentemente ridotta la quota di cui all'articolo 1, comma 630 della legge 30 dicembre 2018, n. 145» (e cioè, il finanziamento del CONI e di Sport e Salute S.p.A.).

La circostanza per la quale il Legislatore abbia dovuto specificare come si sarebbero dovute trovare le risorse per il Fondo in caso di entrate inferiori a quelle previste (come detto, 40 milioni per il 2020 e 50 per il 2021), trova la sua ratio nel fatto che, in ogni caso, dovevano essere trovate le risorse per il Fondo.

Ma ciò, contrariamente a quanto ritenuto dal Collegio giudicante nella sentenza qui in esame, non conferma che «l'opposta ipotesi (ossia quella in cui le somme incassate dallo Stato con il prelievo dello 0,5% della raccolta delle scommesse coprono i massimali di finanziamento del Fondo) non è disciplinata, in quanto (evidentemente) ritenuta del tutto fisiologica dal legislatore, talché se ne deve necessariamente dedurre che il surplus resta acquisito all'Erario, in forza del perentorio inciso contenuto alla fine del primo periodo del comma 2, di cui si è detto sopra».

Tutt'altro: conferma che il secondo comma è funzionale a definire le risorse necessarie a finanziare il Fondo (oggetto della norma) anche nel caso di non raggiungimento delle stesse tramite il prelievo, con la conseguenza che, nel caso opposto, il prelievo è necessariamente limitato (in assenza di una espressa disposizione di senso contrario) al raggiungimento delle somme normativamente previste.

In tal senso depongono anche la Relazione illustrativa e tecnica del decreto, da un lato, e la nota di lettura del Servizio del Bilancio del Senato del luglio 2020, dall'altro lato.

Ed invero la Relazione illustrativa e tecnica chiarisce che «Per far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo, la norma prevede che una quota della raccolta delle scommesse sportive viene destinata sino al 31 luglio 2022 alla costituzione del "Fondo salva sport" su apposito capitolo dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, per il successivo trasferimento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri. Le suddette risorse sono destinate a misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo. ... Il secondo comma prevede che il livello di finanziamento del Fondo non è comunque inferiore complessivamente a quaranta milioni di euro per l'anno 2020 e cinquanta milioni di euro per l'anno 2021. Tali importi sono stati determinati prudenzialmente parten-

do dall'ammontare della raccolta sportiva realizzata negli anni precedenti ed operando le necessarie correzioni al ribasso in ragione del periodo di lockdown del 2020».

Si evince, pertanto, che la quota percentuale della raccolta delle scommesse sportive è destinata esclusivamente alla costituzione del citato Fondo e che tali risorse devono essere destinate a misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo e trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei Ministri dopo esser state acquisite all'erario. Non è possibile, quindi, ritenere che tale percentuale possa essere destinata a fini diversi da quello di finanziare il citato Fondo o a un bilancio diverso da quello della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

A sua volta, la nota di lettura del Servizio del Bilancio del Senato del luglio 2020 chiarisce espressamente che la percentuale dell'0,5% della raccolta delle scommesse sportive è legata necessariamente al finanziamento del Fondo e che, comunque, trova un limite nel tetto di cui al secondo periodo del secondo comma: «per gli anni 2020 e 2021, il livello di finanziamento del Fondo di cui al comma 1 è stabilito nella misura annua dello 0,5 per cento sul totale della raccolta da scommesse relative a eventi sportivi di ogni genere, anche in formato virtuale, effettuate in qualsiasi modo e su qualsiasi mezzo, sia on-line, sia tramite canali tradizionali, come determinata periodicamente dall'ente incaricato dallo Stato, al netto della quota riferita all'imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 - che viene versata all'entrata del bilancio dello Stato ed acquisita all'erario - e, comunque, nel limite massimo 40 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per l'anno 2021».

6. Uno sguardo alla pronuncia resa dal Tar Lazio n. 12465/2021

Ai fini del nostro argomentare risulta dirimente che lo stesso Tar Lazio - in altro suo arresto (sentenza n. 12465/2021) riferito alla corretta individuazione della platea dei soggetti passivi del prelievo di cui alla norma in esame (in particolare con riferimento alla raccolta delle scommesse ippiche) - abbia ritenuto ragionevole il limite al prelievo.

In detta sentenza il Collegio giudicante ha osservato che la proporzionalità e la progressività del contributo sono garantite dal fatto che l'importo da versare è parame-trato all'ammontare della raccolta con la conseguenza che si verserà una somma maggiore nei mesi in cui la raccolta è più elevata e una somma minore nei mesi in cui la raccolta sarà più bassa.

In tale contesto, appaiono quindi ragionevoli le argomentazioni «secondo cui le modalità di conguaglio delineate da ADM, che prendono a riferimento il qua-

drimestre come periodo contabile, trovano la loro giustificazione nel fatto che il prelievo forzoso in parola viene calcolato mensilmente, all'interno del periodo contabile costituito non già dall'anno solare ma da un quadrimestre, ragion per cui il mese è il parametro di riferimento per tutte le operazioni ad esso collegate, compresa quella relativa al ricalcolo della percentuale nella ipotesi del superamento del limite annuale fissato.

Risulta così evidente come l'unica interpretazione teleologica e letterale possibile dalla lettura dell'intero art. 217 sia quella per cui il prelievo sulla percentuale dalla raccolta delle commesse sportive non può superare il limite annuo fissato dal secondo comma per il finanziamento del Fondo.

7. La tesi dell'amministrazione

Per le modalità di calcolo e di applicazione dell'importo di cui al comma due più volte la P.A. si è pronunciata sostenendo - dal 2020 e fino al 2023 - che la corretta interpretazione fosse quella di un limite al prelievo, salvo poi un netto cambio di registro con la Determinazione Direttoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli prot. n. 10337/RU del 5 gennaio 2023.

Un tale revirement si pone in evidente contrasto con il principio del legittimo affidamento che è uno dei principi generali comuni ai diritti degli Stati membri dell'U.E. (art. 340 TFUE; CGUE, 3 maggio 1978, C-112/72, Topfer).

Secondo una giurisprudenza costante la possibilità di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento è prevista per qualsiasi operatore economico in capo al quale un'autorità nazionale abbia fatto sorgere fondate aspettative.

Tale principio assicura l'interesse del privato alla certezza e prevedibilità del quadro normativo entro il quale si svolgono i rapporti in corso e, al tempo stesso, non impedisce modifiche in senso sfavorevole ma solamente che esse avvengano con modalità garantistiche.

La Corte di Giustizia, in particolare, ha ritenuto possibili le modifiche qualora un operatore economico prudente e avveduto sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento idoneo a ledere i suoi interessi (CGUE, 8 Giugno 1977, C-97/76, Merkur), ammettendo la modifica di una situazione esistente nell'ambito del potere discrezionale delle autorità nazionali (CGUE, 15 aprile 2021, C-798/18 e C-799/18).

Con la precisazione che sussiste la possibilità di contestare tali modifiche qualora un operatore economico abbia effettuato investimenti costosi per conformarsi al regime adottato in precedenza dal Legislatore, in quanto notevolmente leso nei suoi interessi da un'abrogazione anticipata di tale regime, e ciò a maggior ragione quando quest'ultima venga effettuata in modo improvviso e imprevedibile, senza lasciargli il tempo necessario per

adeguarsi alla nuova situazione normativa (CGUE, 11 giugno 2015, Berlington Hungary, C-98/14, punto 87). Da ultimo la CGUE ha anche affermato che «il principio della tutela del legittimo affidamento deve essere interpretato nel senso che esso non osta, in linea di principio, ad una normativa nazionale che riduca temporaneamente, durante la vigenza di convenzioni di concessione concluse tra delle società e l'amministrazione dello Stato membro di cui trattasi, il compenso dei concessionari pattuito nelle suddette convenzioni, salvo che risulti, tenuto conto dell'ampiezza dell'impatto di tale riduzione sulla redditività degli investimenti effettuati dai concessionari, nonché dell'eventuale carattere improvviso e imprevedibile di tale misura, che ai concessionari in parola non è stato lasciato il tempo necessario per adeguarsi a questa nuova situazione» (CGUE, Sez. II, 22 settembre 2022, da C-475/20 a C-482/20, Admiral Gaming Network Srl e a.).

Orbene nel caso qui in esame appare evidente che l'autorità nazionale aveva fatto sorgere una fondata aspettativa (*rectius*, una certezza) in capo agli operatori economici nell'ambito del settore delle scommesse in merito alla circostanza che il prelievo di cui all'art. 217 fosse limitato nel massimo alla somma di € 40 milioni per l'anno 2020 e di € 50 milioni per l'anno 2021.

Se dunque dal 2020, e fino al 2023, la norma è sempre stata interpretata ed applicata (anche dall'amministrazione) nel senso dell'esistenza di un tetto al prelievo allora le società interessate al medesimo prelievo non avrebbero potuto prevedere, con una condotta prudente e avveduta, l'adozione di un provvedimento idoneo a ledere i propri interessi.

Al contrario, l'amministrazione ha ritenuto, unilateralmente, di modificare retroattivamente una propria determinazione dopo più di due anni e ha così imposto agli operatori economici del settore il versamento di ingenti importi che non avrebbero mai potuto essere previsti da un soggetto prudente ed accorto.

8. Ancora sulla questione del rispetto dei principi eurounitari

Il Tar Lazio Roma in un passo della sentenza qui in esame sostiene espressamente che l'art. 217 - anche ove si dovesse ritenere che la norma vada interpretare nel senso che «il limite massimo di 40 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per l'anno 2021 non si riferisce alla misura massima delle somme dovute dai soggetti passivi del prelievo bensì alla parte di prelievo destinata ad alimentare il "Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale"» - sarebbe legittima in ragione di una interpretazione costituzionalmente orientata «nel senso che il legislatore ha ritenuto di assegnare al Fondo neo-istituito solo una quota del tributo (potenzialmente la totalità, a seconda dell'entità in valore

assoluto del gettito acquisito dal prelievo dello 0,5%), ossia fino alla concorrenza dei massimali stabiliti dalla legge. Le somme residue restano, evidentemente, acquisite all'erario per potere essere utilizzate, in altro modo, ossia con altri canali contabili, sempre per le finalità di sostegno al mondo dello sport, che costituisce la finalità di fondo dell'intervento legislativo, non interamente assorbita dall'istituzione del Fondo Salvasport e che «In definitiva, l'acquisizione di gettito ulteriore rispetto a quello che alimentava il Fondo ex art.217, non solo non era considerata dalla norma come ipotesi "eccezionale", ma poteva, e può, reputarsi funzionale, nel contesto chiaramente desumibile dalla norma stessa, ad acquisire risorse ulteriori da impiegare per interventi a sostegno del settore dello sport in un momento particolarmente critico per gli operatori. Del resto, l'art.217 del decreto legge non individua in modo univoco i beneficiari dell'intervento legislativo ("far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19"), talché le risorse eccedenti il Fondo Salvasport possono affluire nei capitoli assegnati in gestione al Dipartimento per lo sport (cfr., delibera cit. Corte dei Conti, pag. 63) per finalità del tutto omologhe rispetto a quelle espressamente richiamate nell'art. 217».

Tale assunto è chiaramente in contrasto con il tenore letterale della disposizione visto che, a ritenere che la norma abbia considerato risorse ulteriori rispetto a quelle del Fondo, queste ultime non potrebbero che essere destinate alla fiscalità generale.

Le finalità di tutelare il sistema sportivo nazionale in seguito alla crisi economica dei soggetti operanti in tale settore a causa delle misure relative alla gestione dell'emergenza epidemiologica è richiamata esclusivamente nel primo comma per giustificare l'istituzione del Fondo Salvasport.

È ancora solo nel primo comma che si chiarisce che il prelievo destinato a finanziare il Fondo (versato prima al bilancio dello Stato e acquisito all'erario ai sensi del comma 2) sarà poi trasferito al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per essere assegnato all'Ufficio per lo sport per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo.

Gli importi di cui allo 0,5% del totale della raccolta delle scommesse eccedenti i limiti delle risorse destinate a finanziare il Fondo, invece, sarebbero giustificati, secondo quanto afferma il Tar Lazio, dal contenuto del secondo comma.

Tale comma, tuttavia, in nessuna parte individua che tali somme saranno destinate a finalità di sostegno del movimento sportivo (se non nella parte in cui si richiama il primo comma e il citato Fondo) o che saranno destinate ad essere trasferite al bilancio della Presidenza

del Consiglio dei Ministri e, in particolare, all'Ufficio per lo sport per ulteriori misure di sostegno del movimento sportivo (diverse da quelle del Fondo).

Si afferma, al contrario, che la quota parte della raccolta delle scommesse «viene versata all'entrata del bilancio dello Stato e resta acquisita all'erario».

In sostanza, se la quota parte destinata a finanziare il Fondo sarà poi trasferita al bilancio della Presidenza del Consiglio dei ministri ai sensi del comma 1, la parte eccedente rimarrebbe acquisita al bilancio dello Stato e all'erario, ossia alla fiscalità generale.

L'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dal Tar, pertanto, è priva di alcun fondamento giuridico e in violazione dell'art. 12 delle preleggi sull'interpretazione della legge visto che non può attribuirsi alla stessa altro senso che quello fatto palese dal significato delle parole.

A ritenere, pertanto, che il citato art. 217 non imponga al prelievo il limite di 40 milioni di euro nel 2020 e di 50 milioni di euro nel 2021, tale norma sarebbe in contrasto con l'art. 49 TFUE sulla libertà di stabilimento.

È noto che costituiscono restrizioni alla libertà di stabilimento tutte quelle misure che hanno l'effetto di vietarne, ostacolarne o anche semplicemente renderne meno attraente l'esercizio, e che ciò in particolare vale per le misure che incidono sull'attività già avviata da un concessionario dell'Amministrazione, le quali gli impediscano di far fruttare il proprio investimento (CGUE, sez. I, 11 giugno 2015, C-98/14 Berlington Hungary; CGUE, sez. I, 20 dicembre 2017, C-322/16 Global Starnet).

Secondo la giurisprudenza della CGUE, la disciplina dei giochi d'azzardo rientra nei settori in cui sussistono tra gli Stati membri divergenze considerevoli di ordine morale, religioso e culturale con la conseguenza che, in assenza di un'armonizzazione in materia a livello dell'U.E., essi godono di un ampio potere discrezionale per quanto riguarda la scelta del livello di tutela dei consumatori e dell'ordine sociale (CGUE, sez. II, 8 settembre 2016, C-225/15 Politanò; CGUE, sez. I, 20 dicembre 2017, C-322/16 Global Starnet punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

Le restrizioni in materia di giochi d'azzardo lecito, nell'ambito della discrezionalità degli Stati membri, si giustificano solo se adottate sulla base di motivi imperativi di interesse generale e se proporzionate allo scopo, quali, ad esempio tutela dei consumatori e la prevenzione delle frodi e dell'incitamento dei cittadini a spese eccessive legate al gioco (CGUE, sez. III, 22 gennaio 2015, Stanley International Betting e Stanleybet Malta, C-463/13 punto 48).

Non sono invece considerati motivi imperativi di interesse generale le semplici esigenze dello Stato membro di incrementare il proprio gettito fiscale.

Sicché, se il fatto che una restrizione delle attività di gioco d'azzardo possa accessoriamente andare a beneficio del bilancio dello Stato membro interessato non impedisce che tale restrizione sia giustificata qualora essa effettivamente persegua, prima di tutto, obiettivi attinenti a motivi imperativi di interesse generale (CGUE, 21 ottobre 1999, Zenatti, C-67/98, punto 36; 6 novembre 2003, Gambelli, C-243/01, punto 62); il solo obiettivo di incrementare al massimo gli introiti del pubblico erario non può, per contro, consentire una restrizione della libera prestazione dei servizi (CGUE, 11 giugno 2015, Berlington Hungary, C-98/14, punto 60; Grande sezione, 7 settembre 2004, C-319/02 Manninen e 16 luglio 1998, C-112/77, ICI).

Di recente è stato peraltro chiarito che «l'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che, laddove sia dimostrato che una normativa nazionale, la quale impone un prelievo avente per effetto una riduzione dei compensi dei concessionari incaricati della gestione dei giochi praticati mediante apparecchi da gioco, comporta una restrizione della libertà garantita dal medesimo articolo 49 TFUE, tale disposizione del Trattato osta a che una restrizione siffatta possa essere giustificata sulla scorta di obiettivi fondati esclusivamente su considerazioni attinenti al miglioramento delle finanze pubbliche» (CGUE, sez. II, 22 settembre 2022, da C-475/20 a C-482/20, Admiral Gaming Network Srl e a.).

Orbene, ciò detto, l'art. 217 persegue motivi imperativi di interesse generale laddove la quota percentuale della raccolta delle scommesse sportive è destinata ad alimentare il Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale «al fine di far fronte alla crisi economica dei soggetti operanti nel settore sportivo determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19» e «per l'adozione di misure di sostegno e di ripresa del movimento sportivo».

Laddove, invece, si dovesse ritenere che lo stesso articolo stabilisca che la quota parte dello 0,5% della raccolta delle scommesse sportive superiore al limite massimo di € 40 milioni per l'anno 2020, e di € 50 milioni per l'anno 2021, in favore del Fondo sia comunque versata all'entrata del bilancio dello Stato e resti acquisita all'erario, allora non sussisterebbe alcun motivo imperativo di interesse generale che giustifichi tale prelievo.

In questo ultimo caso, infatti, la previsione apparirebbe esclusivamente funzionale ad una esigenza economica di aumentare gli introiti dello Stato e, quindi, di migliorare le finanze pubbliche dal momento che il secondo comma dell'art. 217 si limiterebbe ad affermare che «viene versata all'entrata del bilancio dello Stato e resta acquisita all'erario».

Una tale lettura della norma, tuttavia, risulta in contrasto con la disciplina europea (art. 49 TFUE) e la costante giurisprudenza della CGUE in materia.

Si appalesa così, anche sotto questo profilo, criticabile la sentenza del Tar Lazio-Roma nella parte in cui afferma che: «Quanto alla supposta violazione dei principi afferenti alle libertà garantite dagli artt. 49 e 56 TFUE (stabilimento e libero esercizio dei servizi e delle attività economiche), la Corte di Giustizia ha confermato come il gioco rientra fra le materie non armonizzate (v., in tal senso, *quam multis*, CGUE, Sez. II, 8 settembre 2016, C-225/15), e che il legislatore conserva la più ampia discrezionalità nel disciplinare, fra l'altro, l'imposizione, restando l'intervento di cui trattasi limitato sia nel quantum (0,5% della raccolta) che nel periodo (maggio 2020- 31 dicembre 2021). Nella circostanza, peraltro, il prelievo, di natura straordinaria, risponde non solo all'esigenza di incrementare le finanze pubbliche, ma di preservare, in un momento di crisi oggettiva, un settore (lo sport) cruciale per l'economia e la società a livello nazionale (cfr., CGUE sez. II, 22/09/2022, n. 475)».

