

ENERGIA: Disposizioni dell’Agenzia delle entrate attuative del prelievo sugli “extraprofiti” energetici previsto dal DL 21/2022 - Introduzione di una misura impositiva straordinaria definita “contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario” - Impugnazione - Qualificazione tributaria della misura - Caratteri identificativi - Giurisdizione amministrativa - Non sussiste - Giurisdizione tributaria - Non sussiste - Ragioni - Inammissibilità del ricorso - Eventuale avviso di accertamento per omesso o parziale versamento - Giurisdizione tributaria

Tar Lazio - Roma, Sez. II ter, 16 novembre 2022, n. 15144

1. “[...] i caratteri identificativi generali del tributo debbono essere individuati nei seguenti elementi tipizzanti [...]:

– “la matrice legislativa della prestazione imposta, in quanto il tributo nasce direttamente in forza della legge, risultando irrilevante l’autonomia contrattuale [...];

– “la doverosità della prestazione [...] che comporta un’ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico [...];”

– “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 [...];”

– “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 [...].”

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

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

- non è dubitabile la definitività della prestazione patrimoniale, della quale non è prevista alcuna forma di restituzione o di ripetibilità, neppure parziale, in favore dei soggetti passivi: ai sensi del comma 5 dell’art. 37, il contributo è liquidato e versato entro il per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, con le modalità di cui all’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e la possibilità del rimborso contemplata dalla norma riguarda, come d’ordinario, solo le eventuali eccedenze autoliquidate e versate dai soggetti passivi;

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

- quest’ultimo –almeno nelle intenzioni dell’impianto normativo, e senza che ciò costituisca giudizio sulle svariate censure proposte dalle imprese ricorrenti sul punto- si propone di colpire un indice di capacità contributiva, individuato dall’art. 37 comma 2 nell’incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive riferite a un preciso e determinato lasso temporale.

- lo scopo del prelievo è compiutamente espresso nell'incipit del primo comma dell'art. 37, ed è costituito dal contenimento, per le imprese ed i consumatori, dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico [...]"

2. “[...] Tanto acclarato sulla natura tributaria del contributo straordinario [...], occorre valutare se gli atti in esame, che derivano dalla norma di rango legislativo che lo istituisce, siano assoggettabili alla giurisdizione amministrativa [...], oppure a quella tributaria, oppure, ancora, se essi costituiscano atti non impugnabili davanti ad alcun plesso giurisdizionale [...].

Nel caso in esame [...] sia l'atto direttoriale che la circolare n. 22/E ripropongono, nella sostanza, il contenuto della norma di rango legislativo, così da non possedere né –da un lato- il carattere innovativo dei regolamenti, né –d'altro lato- elementi di novità in punto di organizzazione e di regolazione minuta delle attività dell'Amministrazione finanziaria e dei contribuenti (come dovrebbe essere proprio di un atto amministrativo generale): tutte già disciplinate, direttamente, o tramite rinvio ad altre norme di pari rango, dalla norma primaria di riferimento [...].

[...] quanto alla circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, nonché alla successiva circolare emessa sulla scorta dell'art. 37 citato dall'Agenzia delle entrate, recante il numero 25/E/2022 dell'11 luglio 2022 (“Crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica in favore di imprese “energivore” e “non energivore” in relazione al primo e al secondo trimestre 2022 - Contributo straordinario contro il caro bollette - Risposte a quesiti”), che [...] la circolare non è impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione; né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva, e quindi sussiste il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ad essa [...]

[...] Ritiene [...] il Tribunale [...] che sugli atti in epigrafe non sussista neppure la giurisdizione del Giudice Tributario.

Ciò, innanzitutto, perché tali atti non sono ricompresi nel novero di quelli tassativamente elencati all'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992 [...].

Nel caso di specie [...] gli atti in epigrafe non determinano, in concreto, in capo alle aziende ricorrenti, alcuna imposizione tributaria diversa che quella specificamente e minutamente direttamente disposta dall'art. 37 citato: nel senso che essi non comportano una diretta incidenza sul patrimonio di coloro che sono individuati dalla norma come soggetti d'imposta, essendo puramente ripetitivi (e solo in parte esplicativi) della norma primaria di riferimento.

Per tale ragione essi non risultano impugnabili neppure davanti al Giudice Tributario [...]"

3. “[...] La giurisdizione tributaria sussisterà, invece –alla luce dell'art. 19 citato e dei principi su richiamati- così come anche l'indispensabile interesse processuale dei soggetti passivi dell'imposta,

nei confronti dell'eventuale avviso di accertamento per omesso o parziale versamento; oppure dell'eventuale diniego del rimborso di quanto versato (quest'ultima ipotesi, ai sensi del combinato disposto fra l'art. 38 del DPR n. 602\1973 e l'art. 19 comma 1 lettera g) del d.lgs. n. 546\1992) [...]

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio di Agenzia delle Entrate e di Presidenza del Consiglio dei Ministri e di Arera - Autorita' di Regolazione per Energia Reti e Ambiente;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 8 novembre 2022 il consigliere Achille Sinatra e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

1. – Con ricorso notificato e depositato il 24 giugno 2022 la società in epigrafe ha impugnato, chiedendone anche la sospensione cautelare, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 221978 del 17 giugno 2022, recante “Definizione degli adempimenti, anche dichiarativi, e delle modalità di versamento del contributo straordinario, ai sensi dell'articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21. Definizione delle modalità per lo scambio delle informazioni con la Guardia di finanza” e la successiva Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 23 giugno 2022; nonché, per quanto di ragione, il parere reso dall'Autorità di Regolazione per l'Energia, Reti e Ambiente, conosciuto solo in quanto citato nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 221978 del 17 giugno 2022.

2. – Gli atti impugnati in questa sede sono stati emessi in conseguenza dell'entrata in vigore dell'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (“Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina”), convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51.

La norma ha introdotto una misura impositiva straordinaria (perché dovuta solo nell'anno 2022), ivi definita “contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario” i cui soggetti passivi sono le imprese che esercitano l'attività di produzione di energia elettrica, di gas metano o di estrazione di gas naturale, i soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale o che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi; nonché i soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.

La base imponibile del contributo solidaristico straordinario è individuata dal comma 2 dell'art. 37 citato nell'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; e in caso di saldo negativo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021, ai fini del calcolo della base imponibile per tale periodo è assunto un valore di riferimento pari a zero.

Il contributo si applica nella misura del 25 per cento nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000.

Il contributo non è dovuto se l'incremento è inferiore al 10 per cento.

Il criterio di calcolo è contemplato nel comma 3 dell'art. 37: ai fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, presentate, ai sensi dell'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, per i periodi indicati al comma 2.

Infine –per quanto qui interessa- per il comma 5, il contributo è liquidato e versato per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

4. – Il quinto comma prevede, infine, che, “Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, sentita l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente, sono definiti gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo. Con il medesimo provvedimento possono essere individuati dati aggiuntivi da indicare nelle fatture di cessione e di acquisto dei prodotti di cui al comma 1 e sono definite le modalità per lo scambio delle informazioni, anche in forma massiva, con la Guardia di finanza”.

5. - Tale è, pertanto, la base normativa di rango legislativo degli atti impugnati nel presente giudizio.

5.1. - Il primo di tali atti, datato 17 giugno 2022, è intitolato “Definizione degli adempimenti, anche dichiarativi, e delle modalità di versamento del contributo straordinario, ai sensi dell'articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21. Definizione delle modalità per lo scambio delle informazioni con la Guardia di finanza”.

Esso consta di cinque articoli e della motivazione.

L'art. 1 pone le seguenti definizioni:

“a) per "decreto" s'intende il decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51;

b) per "contributo" s'intende il contributo straordinario contro il caro bollette di cui all'articolo 37 del decreto;

c) per "base imponibile" s'intende, come previsto dall'articolo 37, comma 2, del decreto, l'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. Il contributo si applica nella misura del 25 per cento nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000. Il contributo non è dovuto se l'incremento è inferiore al 10 per cento;

d) per "soggetto passivo" s'intende un soggetto che eserciti, nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica o di gas metano, di estrazione di gas naturale, di rivendita di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale o di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi; s'intende, altresì, un soggetto che, per la successiva rivendita, importa a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introduce nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea;

e) per "dichiarazione IVA" s'intende la dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;

f) per "gruppo IVA" s'intende il gruppo IVA costituito ai sensi dell'articolo 70-quater del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

g) per "rappresentante" s'intende il rappresentante del gruppo IVA di cui all'articolo 70-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

h) per "dichiarazione IVA di gruppo" s'intende la dichiarazione IVA da presentare da parte del rappresentante”;

-l'art. 2 prende in esame gli adempimenti dichiarativi dei soggetti passivi, e dispone che:

“2.1. I soggetti passivi del contributo assolvono gli adempimenti dichiarativi previsti dall'articolo 37, comma 5, secondo periodo, del decreto con la dichiarazione IVA da presentare nell'anno 2023. A tal fine, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione IVA da presentare nell'anno 2023 sono definiti i dati e gli elementi da indicare nel citato modello.

2.2. Per i soggetti passivi del contributo che partecipano a un gruppo IVA, gli adempimenti dichiarativi di cui al punto 2.1 sono assolti dal rappresentante con la dichiarazione IVA di gruppo da presentare nell'anno 2023.

2.3. Per consentire al rappresentante di assolvere gli adempimenti di cui al punto 2.2, ciascun soggetto passivo del contributo trasmette al rappresentante i dati da inserire nella dichiarazione di cui al

medesimo punto 2.2 e le informazioni utilizzate per il calcolo del contributo entro il termine di dichiarazione.

2.4. Il rappresentante è tenuto a elencare nella dichiarazione di cui al punto 2.2 i dati identificativi dei singoli soggetti passivi del contributo”;

- l’art. 3 riguarda le modalità di versamento, e, per quanto più rileva, prevede che “3.1. Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 37, comma 5, del decreto, il contributo, determinato in misura pari al 25 per cento della base imponibile, è versato, con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per un importo pari al 40 per cento a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022, e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, utilizzando il modello di versamento F24”;

-l’art. 4 prende in considerazione le modalità di rimborso delle eccedenze versate, indicando che essi “sono richiesti tramite la dichiarazione di cui al punto 2.1.”, ossia tramite la dichiarazione IVA del 2023;

- l’art. 5, circa la “Modalità per lo scambio delle informazioni, anche in forma massiva, con la Guardia di finanza”, dispone che siano, per i dati dichiarativi e relativi alla riscossione, “utilizzate le modalità in essere per lo scambio di informazioni tra Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza ai fini del contrasto e della prevenzione dell'evasione fiscale”;

- la motivazione dell’atto, vergata –secondo una tecnica redazionale tipica degli atti dell’Agenzia delle Entrate- alla fine dell’articolato, ha carattere sostanzialmente descrittivo di quest’ultimo; a tale descrizione si limita ad aggiungere, al terzo capoverso, che “Con riferimento al presente provvedimento è stata sentita l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente, in attuazione del citato comma 5 dell'articolo 37.”

5.2. – La Circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, emessa dall’Agenzia delle entrate a seguito della pubblicazione del provvedimento su descritto del 17 giugno 2022 ha, a sua volta, carattere ricognitivo del primo.

Essa, in aggiunta, fornisce risposta ad alcuni quesiti in materia di applicazione della norma primaria, specificando, altresì, i codici ATECO cui possono essere ricondotte (“in linea di massima”) le attività interessate dall’applicazione del prelievo, comunque elencate nominativamente anche con testuale riferimento alla lettera della norma di riferimento.

6. – La ricorrente qualifica espressamente il contributo straordinario oggetto degli atti impugnati quale prelievo di natura tributaria, in quanto ne sussisterebbero tutti gli indicatori in tal senso correntemente indicati dalla dottrina e dalla giurisprudenza, individuati nella prospettazione di cui al ricorso nella definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; nell’assenza di un rapporto sinallagmatico; nella destinazione delle conseguenti risorse a sovvenire pubbliche spese.

7. - Il ricorso è affidato ai seguenti motivi.

1) Travisamento dei presupposti di fatto – manifesta irragionevolezza e contraddittorietà – eccesso di potere – violazione e falsa applicazione dell’art. 53 della Costituzione.

Ai sensi dell’art. 37 del decreto legge n. 21/2022, come convertito in legge, il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate ivi menzionato e i successivi atti avrebbero dovuto avere il fine di precisare gli aspetti relativi alla concreta esecuzione dell’adempimento prescritto in capo ai soggetti passivi.

La prospettazione contenuta in ricorso fa rientrare fra di essi la determinazione della base imponibile, ai fini della specifica definizione delle operazioni da cui deriverebbero gli extra-profitti, ossia i proventi dell’attività di vendita dei prodotti energetici da parte di produttori, importatori e rivenditori da assoggettare al tributo.

Le ricorrenti desumono la immediata lesività dell’atto direttoriale impugnato dalla mancata circoscrizione del perimetro della base imponibile alle sole operazioni da cui deriverebbero gli extraprofitti: ossia ai proventi derivanti dalla sola vendita di prodotti energetici, e non alle altre operazioni attive appostate in bilancio.

Il tenore degli atti impugnati comporterebbe, infatti, che tutte le operazioni IVA, incluse quelle che non afferiscono alla vendita dell’energia elettrica e che siano state perfezionate dalla Società o da sue controllate nel periodo 1 ottobre 2021-30 aprile 2022 (avendo a riferimento il saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021), contribuiscano alla determinazione della base imponibile.

Inoltre, gli atti gravati avrebbero mancato di depurare la base imponibile da poste di carattere passivo, ossia, ad esempio, dalla presenza nel bilancio delle società di voci negative, come gli ammortamenti. Peraltro, le ricorrenti, per il caso in cui tale contenuto degli atti impugnati dovesse essere ritenuto conforme alla norma primaria di riferimento, chiedono che questo TAR voglia sollevare questione di legittimità costituzionale dell’art. 37 citato alla luce dei *“principi sanciti dalla Corte Costituzionale in tema di applicazione del principio di uguaglianza di cui all’art. 3 Cost. e del principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost., nonché, ancora, con i principi comunitari di tutela della concorrenza e di massima diffusione delle fonti rinnovabili, quest’ultimo, invero, direttamente connesso con la tutela dell’ambiente perseguita dallo Stato ai sensi dell’art. 9 Cost.”*

2) Illegittimità costituzionale dell’articolo 37 del d.l. n. 21/2022 – nel testo convertito con l. n. 51/2022 e successivamente modificato dall’art. 55 del d.l. n. 50/2022, in corso di conversione per violazione e falsa applicazione dell’articolo 53 Cost. – Violazione e falsa applicazione dell’articolo 3 Cost. - Violazione e falsa applicazione dell’articolo 41 Cost. – Violazione e falsa applicazione dell’articolo 117, comma 2, lett. e) Cost.

Dopo avere ripercorso nuovamente il contenuto dell'art. 37 del decreto legge n. 21\2022 -qualificato come norma tributaria- quanto a ivi individuati presupposti d'imposta, soggetti passivi e base imponibile, le ricorrenti specificano direttamente la questione di legittimità costituzionale di tale norma in relazione al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

A tale specifico fine esse affermano che, affinché un'imposta sia legittima, occorre che essa "colpisca fatti indici di capacità contributiva e che la sua struttura risponda a parametri di ragionevolezza, congruità, coerenza e proporzionalità".

Il principio di uguaglianza tributaria sotteso all'art. 53 Cost, infatti, "impone che ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione", in ossequio al principio di discriminazione qualitativa dell'imposizione, essendo il legislatore sottoposto al vincolo della non arbitrarità con riguardo alla misura della imposizione, che deve risultare proporzionata al presupposto stesso.

Nel caso in esame l'art. 37 citato avrebbe travalicato tali limiti.

Infatti, se il presupposto economico che il Legislatore intendeva colpire è costituito dalla –ritenuta-eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza avrebbe dovuto necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione, il che non sarebbe avvenuto.

Ciò in quanto le liquidazioni periodiche IVA (o LIPE), ed i dati da esse emergenti, non integrerebbero prova dell'avvenuto conseguimento di extra-profitti da parte degli operatori economici, atteso che in esse confluiscono tutte le operazioni attive, per questo assoggettate ad IVA, poste in essere dagli operatori economici e non solo quelle afferenti all'attività di cessione di prodotti energetici.

Pertanto, sarebbero stati disattesi anche gli indirizzi forniti dalla Commissione UE con la Comunicazione "RePowerEU" del 8 marzo 2022 in merito alla eventuale applicazione di "misure temporanee di carattere fiscale sui proventi straordinari" da parte degli Stati membri, che a questo fine avrebbero dovuto prevedere l'utilizzo di "criteri ed eventi oggettivi e verificabili per l'individuazione di profitti fortuiti" nonché la "non retroattività e recupero unicamente di una quota di utili effettivamente realizzati".

La ricorrente richiama, inoltre, la decisione della Corte Costituzionale n. 10\2015 relativa all'art. 81, comma 16 del D.L. 122/2008 (la c.d. "Robin Hood tax") in materia di maggiorazione d'aliquota IRES, la quale colpiva "l'intero reddito dell'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito

suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura".

3) Sotto altro ed autonomo profilo: illegittimità costituzionale dell'articolo 37 del d.l. n. 21/2022 nel testo convertito con l. n. 51/2022 e successivamente modificato dall'art. 55 del d.l. n. 50/2022, in corso di conversione per: violazione e falsa applicazione dell'articolo 53 Cost. – Violazione e falsa applicazione dell'articolo 3 Cost. - violazione e falsa applicazione dell'articolo 41 Cost. – Violazione e falsa applicazione dell'articolo 117, comma 2, lett. E) Cost.

La diretta violazione dell'art. 53 Cost. da parte dell'art. 37 del decreto legge n. 21/2022 è poi denunciata anche in ragione del periodo d'imposta preso in considerazione dalla norma per l'imposizione del prelievo straordinario, ossia l'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.

Sotto tale profilo, il vizio di costituzionalità si rinverrebbe nel raffronto, quale indicatore di extraprofitti, fra un periodo quale quello caratterizzato dalla crisi ucraina (che ha determinato un generale aumento del costo dell'energia) e le operazioni attive e passive relativo al periodo ottobre 2020-aprile 2021, investito dagli effetti di un altro evento eccezionale e congiunturale, ossia la pandemia da COVID-19, caratterizzata da forti limitazioni agli spostamenti di cose e persone e alle attività economiche, nonché dalla conseguente contrazione dei consumi energetici.

Pertanto, sarebbe irragionevole il parametro posto dal legislatore per il calcolo del differenziale tra tassi attivi e passivi, due periodi che sarebbero "connotati da situazioni economiche e di contesto sociale non omologhe, ed anzi, entrambi, nettamente distinti da fattispecie congiunturali del tutto opposte".

L'oggetto della tassazione, nella circostanza, non sarebbe costituito da extraprofitti, bensì, sotto il profilo economico, da introiti che in tesi costituirebbero, almeno in parte, il riequilibrio economico di una situazione derivante da un momento congiunturale di grave depressione dei consumi compensata da una ripresa degli stessi dovuta alla fine della crisi pandemica.

4) Illegittimità costituzionale dell'articolo 37 del d.l. n. 21/2022 nel testo convertito con l. n. 51/2022 e successivamente modificato dall'art. 55 del d.l. n. 50/2022, in corso di conversione per: violazione e falsa applicazione dell'articolo 53 Cost. – Violazione e falsa applicazione dell'articolo 3 Cost. – Violazione e falsa applicazione dell'articolo 117 cost. in relazione agli artt. 107, comma 1 e 108 del TFUE.

Inoltre, il tributo straordinario di cui al citato art. 37, per la platea dei soggetti che ne sono incisi (ossia –in tesi- solo alcune, e non tutte, le imprese che operano nel settore energetico, desumibili dal comma 1), sarebbe incoerente con il sistema tributario nel suo insieme.

Esso determinerebbe effetti anticoncorrenziali sub specie di aiuto di Stato, influenzando sugli scambi tra gli Stati membri, data la natura del settore (tipicamente transnazionale) e delle imprese interessate.

Il che comporterebbe violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., per cui la potestà legislativa è esercitata non soltanto nel rispetto della Costituzione, ma anche dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Ed infatti, secondo tale prospettazione -premessi che i principi dettati dal TFUE integrerebbero parametro di costituzionalità delle norme dell'ordinamento nazionale- risulterebbe per quanto sopra violato l'art. 107, comma 1, TFUE, ostativo agli aiuti di Stato che favoriscono selettivamente talune imprese (malgrado la loro omogeneità) con effetti distorsivi sulla concorrenza intra-europea, trattandosi qui, in particolare, di un aiuto selettivo, ossia volto ad aiutare alcune imprese rispetto ad altre nell'ambito di un settore imprenditoriale omogeneo.

8. – L'Agenzia delle Entrate e le altre Amministrazioni intimati si sono costituite in giudizio chiedendo, con le proprie memorie difensive, la declaratoria di inammissibilità ed il rigetto del ricorso.

8.1. - In particolare, le resistenti hanno eccepito, in via del tutto preliminare, l'inammissibilità del ricorso per difetto assoluto di giurisdizione, e la conseguente irrilevanza, nonché la carenza del carattere incidentale, delle prospettate questioni di legittimità costituzionale, alla luce della quale questo TAR sarebbe privo della *potestas decidendi*.

Tale eccezione si propone, innanzitutto, di tracciare “una linea di demarcazione tra gli aspetti della disciplina del nuovo contributo straordinario”, e, a questo fine, è sintetizzata dalle stesse resistenti nel senso che “né l'originario decreto-legge né la successiva legge di conversione si sono avvalsi della possibilità di attribuire alla normazione secondaria la precisazione di elementi di dettaglio della complessiva disciplina tributaria. Il Provvedimento del Direttore centrale dell'Agenzia delle entrate è stato concepito come fonte esclusivamente di norme strumentali, attinenti, come si è visto, alla regolazione del procedimento propedeutico alla dichiarazione e all'accertamento della base imponibile e del contributo calcolato e dovuto sulla base della stessa”.

8.2. - L'eccezione si specifica, poi, nella affermazione del difetto assoluto di giurisdizione, in quanto la domanda di parte ricorrente avrebbe natura di azione di mero accertamento negativo “dell'esistenza e della consistenza del rapporto tributario”, in quanto, secondo tale tesi, “il contribuente che dubiti della legittimità, e conseguente applicabilità nei suoi confronti, di una determinata disciplina fiscale

ovvero del preciso significato e dell'esatta portata degli effetti da questa prodotti non ha che due strade dinanzi a sé, *tertium non datur*: i) o si astiene dall'effettuare, in tutto o in parte, il pagamento normativamente dovuto, provvedendo successivamente a impugnare l'atto di accertamento o di recupero del tributo rimasto inevaso emesso nei suoi riguardi, nonché a sollevare, eventualmente, questione di legittimità costituzionale e/o questione pregiudiziale interpretativa dinanzi alla Corte di giustizia Ue; ii) oppure provvede al predetto pagamento, presentando successivamente un'istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 oppure dell'art. 21, comma 2, del D.lgs. n. 546 del 1992, impugnando dinanzi alle Commissioni tributarie l'eventuale "rifiuto" su di essa formatosi, espresso o tacito, a norma dell'art. 19, comma 1, lett. g), del D.lgs. n. 546 del 1992".

La controversia, in definitiva, non rientrerebbe né nella giurisdizione tributaria (in quanto non avrebbe ad oggetto un atto impositivo tra quelli di cui alla tassativa elencazione dell'art. 19 d.lgs. n. 546\1992), e, tanto meno, potrebbe essere iscritta alla giurisdizione amministrativa, atteso che "ciò che appare precluso al Giudice tributario, vale a dire al "giudice naturale" delle controversie in materia fiscale, non potrebbe di certo farsi rientrare nella giurisdizione del plesso giudiziario amministrativo", che "dispone di giurisdizione nei confronti dell'Amministrazione fiscale soltanto ove si impugni un atto generale di questa, volto a definire, per tutti i rapporti d'imposta interessati, principi e criteri comuni, senza recare alcuna specifica pretesa impositiva".

In questo caso, invece, ci si troverebbe al cospetto della –solo- formale impugnazione del Provvedimento del Direttore centrale dell'Agenzia delle entrate, alla quale non corrisponderebbe, in realtà, una effettiva contestazione dei vizi suoi propri e degli aspetti da questo specificamente regolati, bensì della "mera occasione" per censurare la disciplina fiscale "a monte" che viene in rilievo".

8.3. - La controversia, pertanto, sarebbe ascrivibile ad un caso di scuola di *lis ficta*, ossia di giudizio incardinato al solo fine di provocare la questione di legittimità costituzionale della norma di legge che vi rileva; la quale, tuttavia, nel caso in esame non sarebbe ammissibile, in quanto non portata alla cognizione del Giudice dotato di giurisdizione, e, quindi, in assenza del necessario requisito dell'incidentalità della questione di costituzionalità.

Tanto sarebbe stato ammissibile, invece, in caso di impugnazione davanti al Giudice tributario di un atto impositivo, ossia volto a fare valere la pretesa fiscale verso il soggetto d'imposta.

Peraltro, il "contributo straordinario" sarebbe da ascrivere al novero delle "imposte reali", che, in tesi, "al contrario delle "imposte dirette", non colpiscono il reddito, bensì altri valori patrimoniali ascrivibili al soggetto passivo ed espressivi di una forza economica, e quindi di una capacità contributiva, alla stregua dell'art. 53, 1^o comma, Cost., atta a distinguerli dalla generalità degli altri contribuenti, giustificando così l'applicazione del tributo"; ciò in quanto esso "non viene calcolato né

sulla base del reddito, né sulla scorta degli utili di esercizio, a differenza della suddetta “Robin Hood Tax”, bensì su una “grandezza contabile marginale”, calcolata come nell’art. 37.

8.4. - Inoltre, quanto alla specifica posizione delle aziende produttrici di energia rinnovabile, non sussisterebbe la doppia imposizione denunciata in ricorso, atteso che l’art. 15-bis del decreto legge n. 4/2022 ha introdotto, a partire dal 1° febbraio 2022 e sino al 31 dicembre 2022, una misura di carattere non tributario, consistente nel c.d. meccanismo di compensazione a due vie, di cui sono soggetti passivi (non tutte, ma) due categorie di imprese del settore, ossia quelle che gestiscono impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficiano di premi fissi derivanti dal meccanismo del Conto Energia, non dipendenti dai prezzi di mercato; e quelle che gestiscono impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio in data antecedente al 1° gennaio 2010. Si tratterebbe, pertanto, di una imposizione non certa ma solo eventuale, così come solo eventuale sarebbe la tassazione di cui all’art. 37 citato.

9. – Hanno svolto intervento *ad adiuvandum* AIGET - Associazione italiana di grossisti di energia e trader, ANEV - Associazione nazionale energia del vento, Elettricità Futura, Energia Libera, Utilitalia, che affermano di essere, tutte, dotate di legittimazione all’intervento in quanto enti esponenziali di interessi collettivi nel settore dell’energia elettrica e del gas aventi come scopo istituzionale la promozione e lo sviluppo della produzione di energia elettrica e del gas, in particolare da quella derivante da fonti rinnovabili, e così di disporre dei requisiti di partecipazione al giudizio costituiti dal perseguimento non occasionale di obiettivi di tutela dell’interesse collettivo, dall’adeguato grado di rappresentatività e stabilità e dalla vicinitas.

Nel merito, le censure svolte dalle intervenienti Associazioni ricalcano pedissequamente quelle svolte nel ricorso.

10. – Le parti hanno scambiato le memorie ai sensi dell’art. 73 c.p.a.

10.1 - In particolare, nella memoria di replica, le parti ricorrenti hanno contrastato l’avversa eccezione di difetto assoluto di giurisdizione, sostenendo la sussistenza della giurisdizione amministrativa, in quanto nella circostanza l’ADE, lungi dall’aver un ruolo circoscritto alla mera definizione di aspetti tecnici, sarebbe stata in realtà destinataria di una ampia delega sfociate “in un vero e proprio onere regolatorio finalizzato a definire tutti gli adempimenti gravanti in capo ai contribuenti allo scopo di adempiere all’obbligo impositivo straordinario introdotto dall’art. 37 del D.L. 21/2022”; gli atti in epigrafe, pertanto, avrebbero contenuto immediatamente lesivo della posizione delle aziende produttrici.

Inoltre, quanto alla compatibilità del contributo straordinario in discorso con la misura di cui all'art. 15-bis del decreto legge n. 4/2022, quest'ultimo prevede il c.d. meccanismo a doppia via secondo il quale, ove la differenza tra il prezzo di riferimento e il prezzo di mercato sia positiva, il GSE eroga il relativo importo al produttore; viceversa, nel caso in cui la predetta differenza risulti negativa, il GSE conguaglia o provvede a richiedere al produttore l'importo corrispondente, il che, nella attuale contingenza, comporterebbe un vero e proprio extraprofitto per i produttori, con la conseguente duplicazione d'imposta.

10.2. – Le resistenti, nelle proprie repliche, hanno, di converso, insistito nell'eccezione di difetto assoluto di giurisdizione, richiamando l'orientamento della Corte di cassazione a SS.UU. per cui, ai fini di risolvere le questioni di riparto della giurisdizione, occorre fare riferimento al c.d. *petitum* sostanziale che va identificato, in forza degli artt. 5 e 386 c.p.c., non solo e non tanto in funzione della concreta statuizione che si chiede al giudice ma anche e soprattutto in funzione della *causa petendi*, ossia della intrinseca natura della posizione soggettiva dedotta in giudizio ed individuata dal giudice con riguardo ai fatti allegati e al rapporto giuridico del quale detti fatti sono manifestazione.

Inoltre, negli atti gravati non potrebbe rinvenirsi la natura regolamentare, atteso che essi non ne hanno né la forma (regolata dal DPR n. 400/1988), né il contenuto.

Inoltre, le resistenti hanno ribadito la asserita natura di imposta reale del contributo, evidenziandone la relazione con una grandezza economica obiettivamente misurabile, della suddetta variazione in aumento dei profitti quale ritenuta conseguenza “dell'abnorme incremento del prezzo del gas e dell'energia elettrica, legato agli shock recentemente vissuti dai rispettivi mercati, non compensato da un eguale o comunque proporzionale aumento dei costi di approvvigionamento”, dato empirico rilevabile anche dal Reg. 2022/1854/UE, Considerando 1.

11. – Il ricorso, chiamato nella stessa data anche alla camera di consiglio fissata per la trattazione della domanda cautelare, è stato posto in decisione alla pubblica udienza dell'8 novembre 2022.

DIRITTO

1. – Il ricorso in esame reca l'impugnazione dell'atto del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 221978 del 17 giugno 2022, recante “Definizione degli adempimenti, anche dichiarativi, e delle modalità di versamento del contributo straordinario, ai sensi dell'articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21. Definizione delle modalità per lo scambio delle informazioni con la Guardia di finanza” e della successiva Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 23 giugno 2022.

2. – La ricorrente deduce l'illegittimità degli atti gravati quale diretta derivazione della ritenuta illegittimità costituzionale –denunciata sotto vari profili alla luce dei parametri costituiti dagli articoli

53, 3, 117 della Costituzione) della norma primaria di riferimento, costituita dall'art. 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 ("Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina"), convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, che ha introdotto una misura impositiva straordinaria (perché dovuta solo nell'anno 2022), ivi definita "contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario" i cui soggetti passivi sono le imprese che esercitano l'attività di produzione di energia elettrica, di gas metano o di estrazione di gas naturale, i soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale o che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi; nonché i soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.

3. – Il ricorso, come di seguito deciso definitivamente (con conseguente assorbimento dell'istanza cautelare chiamata nella stessa data di trattazione) è inammissibile.

3.1. - Il Collegio osserva, innanzitutto, che entrambe le parti non esitano a qualificare il "contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario" quale imposta, e dunque come prelievo di natura tributaria, punto sul quale sono concordi; le Amministrazioni resistenti, peraltro, insistono, nelle loro difese, a qualificare specificamente la misura come "imposta reale".

Tale qualificazione giuridica del contributo, tuttavia, non ha scoraggiato la parte ricorrente dall'instaurare la lite davanti al Giudice Amministrativo, e non davanti a quello Tributario, nella convinzione che l'atto direttoriale impugnato e le successive circolari abbiano –in definitiva- natura di atto regolamentare, o –a tutto concedere- di atto amministrativo generale.

Le resistenti sostengono, invece, che gli atti impugnati non sarebbero riconducibili né alla giurisdizione amministrativa (non avendo la natura, e neppure la forma, degli atti regolamentari o di quelli amministrativi generali); e neppure a quella tributaria, non essendo riconducibili (né per *nomen iuris*, né per contenuto intrinseco) all'elencazione degli atti impugnabili di fronte alle Corti di Giustizia Tributaria ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546\1992.

3.2. - Al fine di verificare, in via preliminare, la sussistenza della giurisdizione amministrativa sulla controversia, il Collegio, pur preso atto della concordia delle parti sulla qualificazione tributaria della misura in esame, ritiene necessario verificare se tale qualificazione sia corretta, oppure se, al contrario, il contributo rientri soltanto nel *genus* delle prestazioni patrimoniali imposte per legge ai sensi dell'art. 23 Cost., senza però avere le caratteristiche del tributo.

Come noto, secondo la giurisprudenza costituzionale, "una fattispecie deve ritenersi "di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una

definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese” (ad esempio, fra tante, sentenze n. 269 e n. 236 del 2017, sentenza n. 89 del 2018, sentenza n. 167 del 2018).

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

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

- “la matrice legislativa della prestazione imposta, in quanto il tributo nasce direttamente in forza della legge, risultando irrilevante l’autonomia contrattuale (Corte cost., n. 58 del 2015)”;
- “la doverosità della prestazione (Corte cost., n. 141 del 2009, n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005), che comporta un’ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995 e n. 26 del 1982)”;
- “la circostanza che i soggetti tenuti al pagamento del contributo non possono sottrarsi a tale obbligo e la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti (Corte cost., n. 238 del 2009, punto 7.2.3.2, nonché, in relazione al contributo al SSN, Cass. civ., sez. un., n. 123 del 2007, che ne ha affermato la natura tributaria)”;
- “il nesso con la spesa pubblica, nel senso che la prestazione è destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell’ente impositore (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995, n. 26 del 1982, nonché, tra le altre, Cass. civ., sez. un., n. 21950 del 2015 e n. 13431 del 2014)”.

3.4. - Nel caso in esame –come correttamente dedotto dalle parti- la ricorrenza dei requisiti appena rassegnati è, a parere del Collegio, evidente, in quanto:

- il prelievo è disposto da una norma avente forza di legge;
- non è dubitabile la definitività della prestazione patrimoniale, della quale non è prevista alcuna forma di restituzione o di ripetibilità, neppure parziale, in favore dei soggetti passivi: ai sensi del comma 5 dell’art. 37, il contributo è liquidato e versato entro il per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, con le modalità di cui all’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e la possibilità del

rimborso contemplata dalla norma riguarda, come d'ordinario, solo le eventuali eccedenze autoliquidate e versate dai soggetti passivi;

- non vi è alcuna controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo;
- quest'ultimo –almeno nelle intenzioni dell'impianto normativo, e senza che ciò costituisca giudizio sulle svariate censure proposte dalle imprese ricorrenti sul punto- si propone di colpire un indice di capacità contributiva, individuato dall'art. 37 comma 2 nell'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive riferite a un preciso e determinato lasso temporale.
- lo scopo del prelievo è compiutamente espresso nell'incipit del primo comma dell'art. 37, ed è costituito dal contenimento, per le imprese ed i consumatori, dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico.

4. – Tanto acclarato sulla natura tributaria del contributo straordinario in parola, occorre valutare se gli atti in esame, che derivano dalla norma di rango legislativo che lo istituisce, siano assoggettabili alla giurisdizione amministrativa (come ritengono le parti ricorrenti), oppure a quella tributaria, oppure, ancora, se essi costituiscano atti non impugnabili davanti ad alcun plesso giurisdizionale (come sostengono le Amministrazioni resistenti).

4.1. – Al riguardo, come detto, le parti ricorrenti assumono che gli atti impugnati avrebbero natura regolamentare o comunque di atti a contenuto generale, e dunque rientrerebbero nella giurisdizione amministrativa.

E, sulla base di tale assunto, le aziende interessate richiamano la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite (ad esempio, sentenza 24/01/2022, n.1995) per cui una identica posizione giuridica può essere oggetto di più forme di tutela, azionabili sia davanti al giudice amministrativo, qualora venga in contestazione un atto amministrativo a monte, adottato nell'esercizio di un potere discrezionale, ovvero davanti al giudice ordinario o tributario, qualora si discuta dell'atto conclusivo a valle, ad esempio, una sanzione o una richiesta di pagamento quantificata sulla base dei criteri anteriormente fissati nell'atto amministrativo.

4.2. – Tale impostazione non può essere condivisa.

Non può esserlo, innanzitutto, sulla base della delega che la seconda parte del quinto comma dell'art. 37 del decreto legge n. 21 del 2022, come convertito in legge, affida al Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Tale delega, infatti, è volta unicamente a “definire gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del tributo”, oltre che, eventualmente, i dati aggiuntivi da indicare in sede di fatturazione e le modalità di scambio di informazioni con la Guardia di finanza.

Ma tale delega non contempla –né avrebbe potuto contemplarlo- in alcun modo il potere astratto di incidere sugli elementi strutturali dell'imposta, ossia sull'individuazione dei soggetti passivi, sulla determinazione della base imponibile (mediante l'introduzione –ad esempio- di ipotesi di detrazione o deduzione d'imposta), sulla delimitazione del presupposto d'imposta, sulla definitività della decurtazione, o ancora sulla destinazione del gettito.

4.3. – L'impostazione delle parti ricorrenti non può essere avallata neppure sulla scorta del contenuto concreto che il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha impresso all'atto delegato dalla norma primaria con il suo atto del 17 giugno 2022.

Esso, in sintesi, come si evince dalla disamina che se ne è fatta nella parte narrativa della presente sentenza, si limita a una parte definitoria degli elementi strutturali del tributo, riproducendo le definizioni già contenute nell'art. 37 o in altre norme di rango legislativo; si limita altresì a riproporre quanto disposto nel medesimo art. 37 circa gli adempimenti dichiarativi dei soggetti passivi, le modalità di versamento del contributo, le modalità di rimborso in caso di versamento in eccedenza, le modalità per lo scambio delle informazioni con la Guardia di finanza; ed infine, nella parte motiva, conferma il carattere sostanzialmente descrittivo del precedente articolato, aggiungendovi soltanto, al terzo capoverso, che “Con riferimento al presente provvedimento è stata sentita l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente, in attuazione del citato comma 5 dell'articolo 37.”

La circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, emessa dall'Agenzia delle entrate a seguito della pubblicazione del provvedimento su descritto del 17 giugno 2022, ha, a sua volta, carattere ricognitivo del primo.

Pertanto, fermo restando che la natura regolamentare di tali atti è da escludere già per la mancanza della competenza in capo all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 300 del 1999, è dirimente osservare, in questo senso, che nel relativo contenuto non si rinvencono neppure i caratteri tipici dell'atto regolamentare (in quanto espressione della potestà normativa attribuita all'amministrazione di incidere, integrandola ed arricchendola, su una precedente disciplina legislativa), ossia la natura innovativa, che caratterizza i regolamenti, insieme alla generalità e all'astrattezza.

E, d'altra parte, la conferma di tale mancanza di innovatività è costituita proprio dalla constatazione del fatto che le ricorrenti non muovono, in realtà, censure agli atti che affermano di impugnare, bensì –come ripetuto- direttamente alla norma di rango legislativo che istituisce e disciplina minutamente l'imposta.

4.4. - Neppure può essere riconosciuta agli atti in questione la natura di atti amministrativi generali, che sono espressione di potestà amministrativa di natura gestionale e sono rivolti alla cura concreta

d'interessi pubblici, seppure a destinatari indeterminati ma individuabili in un momento successivo (Cons. Stato n. 1807/2022); e che, come tali, producono effetti nei confronti di una quantità di soggetti in ragione della loro titolarità di specifici rapporti, ma senza essere caratterizzati dalla astrattezza, cosicché la produzione dell'effetto giuridico in questione non richiede l'esercizio di altri poteri pubblici innovativi dell'ordinamento (Cons. Stato, n. 3196/2022).

Nel caso in esame, come si è ripetuto, sia l'atto direttoriale che la circolare n. 22/E ripropongono, nella sostanza, il contenuto della norma di rango legislativo, così da non possedere né –da un lato- il carattere innovativo dei regolamenti, né –d'altro lato- elementi di novità in punto di organizzazione e di regolazione minuta delle attività dell'Amministrazione finanziaria e dei contribuenti (come dovrebbe essere proprio di un atto amministrativo generale): tutte già disciplinate, direttamente, o tramite rinvio ad altre norme di pari rango, dalla norma primaria di riferimento.

La situazione, pertanto, è ben diversa da quanto accade, ad esempio, per gli atti delle Autorità di regolazione volti a disciplinare i presupposti (anche in termini di base imponibile) e la stessa misura del contributo ad esse dovuto dai soggetti regolati, in quanto tale contenuto, evidentemente innovativo, vale ad attribuire a questi ultimi natura regolamentare (“e comunque generale”, secondo la giurisprudenza che se ne è occupata: T.A.R. Lazio, sez. III, 3/12/2021, n.12519).

4.5. – A ciò si deve aggiungere, quanto alla circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, nonché alla successiva circolare emessa sulla scorta dell'art. 37 citato dall'Agenzia delle entrate, recante il numero 25/E/2022 dell'11 luglio 2022 (“Crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica in favore di imprese “energivore” e “non energivore” in relazione al primo e al secondo trimestre 2022 - Contributo straordinario contro il caro bollette - Risposte a quesiti”), che, come già affermato da questa Sezione, (TAR Lazio, sez. 2^a ter, sentenza 18 febbraio 2019 n. 2207), la circolare non è impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione; né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva, e quindi sussiste il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ad essa (si veda anche Cassazione civile, SS.UU., 2/11/2007, n. 23031).

5. – Quanto appena esposto induce il Collegio ad una ulteriore precisazione, pure incidente sull'ammissibilità del ricorso.

Risulta infatti evidente che la mera ripetizione del dettagliato contenuto normativo dell'art. 37 del decreto legge n. 21 del 2022 da parte degli atti oggetto di impugnazione in questa sede comporta il difetto di interesse al ricorso in capo ai soggetti passivi del contributo: questione che, ordinariamente, a fronte del dichiarato difetto di giurisdizione amministrativa, non rileverebbe; ma che, invece, rileva nel peculiare caso di specie, sebbene nei termini di cui si dirà appresso.

Va premesso che, come noto, “il diritto al ricorso nel processo amministrativo sorge in conseguenza della lesione attuale di un interesse sostanziale e tende a un provvedimento del giudice idoneo, se favorevole, a rimuovere quella lesione. (...) L'interesse al ricorso consiste nel vantaggio pratico e concreto che il ricorrente può ottenere dall'accoglimento dell'impugnativa, dovendosi postulare che l'atto censurato abbia prodotto in via diretta una lesione attuale della posizione giuridica sostanziale dedotta in giudizio (...) l'azione di annullamento davanti al giudice amministrativo è soggetta - sulla falsariga del processo civile - a tre condizioni fondamentali: il c.d. titolo o possibilità giuridica dell'azione (...); l'interesse ad agire (ex art. 100 c.p.c.); e la legitimatio ad causam (...); b) tali condizioni devono sussistere al momento della proposizione della domanda e permanere fino al momento della decisione” (Cons. Stato, ad. plen., 7 aprile 2011, n. 4; sez. V, 29 marzo 2011, n. 1928; sez. VI, 21 dicembre 2010, n. 9323; sez. V, 7 settembre 2009, n. 5244; sez. IV, 22 dicembre 2007, n. 6613; sez. V, 7 novembre 2005, n. 6200; più recenti, sez. IV n. 917 del 2013; sez. V, n. 3084 del 2011; Consiglio di Stato sez. IV, 21/1/2019, n.508).

Alla luce di tale incontrastata impostazione, è agevole rilevare che, secondo la prova di resistenza, non è dubitabile che la eventuale eliminazione dal mondo giuridico degli atti gravati lascerebbe intatto l'obbligo tributario, con i medesimi presupposti di imposta, i medesimi soggetti passivi, la medesima base imponibile e i medesimi importi e termini di versamento già tutti prescritti dall'art. 37 del decreto legge n. 21 del 2022 come convertito in legge.

Rimarrebbe inoltre impregiudicata l'ulteriore possibile attività impositiva dell'Agenzia delle entrate in termini di controllo delle dichiarazioni e di accertamento, di recupero dell'eventuale imposta non versata (anche attraverso la riscossione coattiva ad opera di Agenzia delle Entrate Riscossione) o, al contrario, di rimborso delle eventuali eccedenze.

6. – A questo punto il Collegio deve procedere a valutare l'ammissibilità dell'azione, ancora sotto il profilo dell'interesse ad agire, ma in relazione al peculiare contenuto dei motivi di ricorso, i quali rappresentano (nella maggior parte dei casi, dichiaratamente) solo il tramite proprio affinché questo TAR sollevi le numerose questioni di legittimità costituzionale ivi formulate, sotto diversi profili e alla luce di più parametri costituzionali, a carico dell'art. 37 del decreto legge n. 21 del 2022.

In altri termini, è adesso necessario valutare se l'interesse ad agire residui, quanto meno, se non negli ordinari termini di cui sopra si è detto (e alla luce dei quali tale interesse è stato escluso anche a prescindere dai profili di giurisdizione), in relazione allo specifico fine dichiarato dalle aziende ricorrenti, ossia a quello della rimessione alla Corte costituzionale delle numerose questioni di costituzionalità svolte –nella maggior parte dei casi in forma di censura diretta della norma- nei motivi di gravame.

6.1. – In via generale va brevemente osservato che la “*lis ficta*”, ossia instaurata in quanto volta a proporre in via principale (e dunque non in via incidentale) una questione di legittimità costituzionale della disposizione censurata (in mancanza dei presupposti in presenza dei quali ciò è eccezionalmente possibile), è ammessa dalla giurisprudenza costituzionale.

In particolare, la Corte costituzionale afferma sul punto 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 (sentenze n. 224 e n. 188 del 2020, sentenza n. 46 del 2021).

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).

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

Ed invero, l’art. 23 comma II della legge n. 87 del 1953 recita, appunto, che “L’autorità giurisdizionale, qualora il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale o non ritenga che la questione sollevata sia manifestamente infondata, emette ordinanza con la quale, riferiti i termini ed i motivi della istanza con cui fu sollevata la questione, dispone l’immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale e sospende il giudizio in corso.”

6.3. – La valutazione del Collegio adesso in atto, pertanto, si intreccia strettamente con quella della rilevanza della questione di costituzionalità, in ordine alla quale la Corte afferma (sentenza n. 250 del 2021) presupporre, essa, proprio un “rapporto di strumentalità necessaria tra la risoluzione della questione e la decisione del giudizio principale”.

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

6.4. – Alla luce di tali principi ritiene il Collegio che, anche sotto il residuale profilo in esame, il ricorso sia inammissibile.

E’, infatti, a questo punto evidente che il su rilevato difetto della giurisdizione amministrativa sugli atti oggetto del ricorso priva del tutto la questione del requisito della rilevanza.

Questo TAR, infatti, non essendo dotato di giurisdizione sugli atti in questione, non potrebbe – neppure dopo una eventuale dichiarazione di incostituzionalità dell’art. 37 del decreto legge n. 21 del 2022 da parte del Giudice delle leggi- regolare la controversia annullando gli atti medesimi.

Occorre sottolineare che 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 (ordinanze n. 458 del 1992 e n. 60 del 1994) a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di costituzionalità in casi in cui essa era stata sollevata dal giudice sfornito di giurisdizione.

Il caso di specie, invero, è ben differente da quelli oggetto dei precedenti costituzionali su citati (nei quali la rilevanza è stata invece riscontrata positivamente), in alcuni dei quali sussisteva addirittura la giurisdizione amministrativa esclusiva, come ad esempio nel caso della sentenza n. 16\2017 (in materia di normativa sugli incentivi per le energie rinnovabili).

Non sussiste qui, in definitiva, il rapporto di strumentalità necessaria tra la risoluzione della questione e la decisione del giudizio principale postulato dalla Corte costituzionale per l’ammissibilità della questione, perché su quest’ultimo (il giudizio principale) il TAR adito non ha la *potestas iudicandi*.

7. – Occorre, in ogni caso, esaminare l’altro aspetto dell’eccezione di carenza assoluta di giurisdizione sollevata dalle resistenti, ossia la concorrente carenza di giurisdizione tributaria sugli atti in epigrafe.

7.1. - Tale esame è necessario non soltanto perché il Giudice deve pronunciare su tutte le domande e le eccezioni formulate dalle parti, ma anche perché una eventuale omissione di tale esame (sul tema se difetti anche la giurisdizione tributaria, oltre a quella amministrativa) refluirebbe direttamente sul dispositivo della presente sentenza in termini di possibile (o non, in caso di riscontrato difetto assoluto di giurisdizione) *translatio iudicii* ai sensi dell’art. 11 comma 1 c.p.a.

7.2. – Ritiene dunque il Tribunale –ai fini suddetti- che sugli atti in epigrafe non sussista neppure la giurisdizione del Giudice Tributario.

Ciò, innanzitutto, perché tali atti non sono ricompresi nel novero di quelli tassativamente elencati all'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Tale constatazione, tuttavia, non può esaurire l'esame della questione.

Infatti, per la S.C., la tassatività di cui al predetto art. 19 deve intendersi riferita non già ai singoli provvedimenti nominativamente indicati, bensì alle “categorie” a cui questi ultimi sono astrattamente riconducibili, nelle quali vanno ricompresi gli atti atipici, o con nomen iuris diverso da quelli indicati, che però producono gli stessi effetti giuridici (Cass. civile sez. trib. 8.9.2022 n. 26523).

In altri termini, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha sì natura tassativa; ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa (Cassazione civile sez. VI, 05/06/2017, n.13963).

E' dunque consolidato l'orientamento nel senso di ritenere sussistente in capo al contribuente l'interesse a ricorrere nel caso in cui egli venga a conoscenza, seppure non nelle forme tipiche previste dalla legge, di un atto incidente sul patrimonio, relativo ad un rapporto tra lui e l'Amministrazione finanziaria rientrante nella cognizione delle Commissioni tributarie (Cassazione civile sez. trib., 15/06/2021, n.16813; 30/10/2018, n.27582).

7.3. - Nel caso di specie, tuttavia, per quanto detto in precedenza, gli atti in epigrafe non determinano, in concreto, in capo alle aziende ricorrenti, alcuna imposizione tributaria diversa da quella specificamente e minutamente direttamente disposta dall'art. 37 citato: nel senso che essi non comportano una diretta incidenza sul patrimonio di coloro che sono individuati dalla norma come soggetti d'imposta, essendo puramente ripetitivi (e solo in parte esplicativi) della norma primaria di riferimento.

Per tale ragione essi non risultano impugnabili neppure davanti al Giudice Tributario.

La giurisdizione tributaria sussisterà, invece –alla luce dell'art. 19 citato e dei principi su richiamati– così come anche l'indispensabile interesse processuale dei soggetti passivi dell'imposta, nei confronti dell'eventuale avviso di accertamento per omesso o parziale versamento; oppure dell'eventuale diniego del rimborso di quanto versato (quest'ultima ipotesi, ai sensi del combinato disposto fra l'art. 38 del DPR n. 602\1973 e l'art. 19 comma 1 lettera g) del d.lgs. n. 546\1992).

8. – In definitiva, per quanto su esposto, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile, senza che il Collegio debba pronunciare ai sensi dell'art. 11 comma 1 c.p.a.

Per la novità della questione le spese possono essere interamente compensate fra tutte le parti.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Seconda Ter), dichiara inammissibile il ricorso in epigrafe.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 8 novembre 2022 con l'intervento dei magistrati:

Salvatore Mezzacapo, Presidente

Roberta Cicchese, Consigliere

Achille Sinatra, Consigliere, Estensore

L'ESTENSORE

Achille Sinatra

IL PRESIDENTE

Salvatore Mezzacapo

IL SEGRETARIO