Pubblicato il 16/11/2022

N. 15217/2022 REG.PROV.COLL.

N. 07435/2022 REG.RIC.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio

(Sezione Seconda Ter)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 7435 del 2022, proposto da
Acea Ambiente S.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dagli avvocati Giuseppe Lo Pinto, Fabio Cintioli e Paolo Giugliano, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio Fabio Cintioli in Roma, via Vittoria Colonna, 32;

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria ex lege in Roma, via dei Portoghesi, 12;

nei confronti

Presidenza del Consiglio dei Ministri e Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona dei rispettivi legali rappresentanti pro tempore, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria ex lege in Roma, via dei Portoghesi, 12;

e con l'intervento di

ad adiuvandum:
Aiget - Associazione Italiana di Grossisti di Energia e Trader, Anev - Associazione Nazionale Energia del Vento, Elettricità Futura, Energia Libera, Utilitalia, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentati e difesi dagli avvocati Fabio Giuseppe Angelini, Rosaria Arancio, Andrea Leonforte, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;
ad opponendum:
Codacons, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dagli avvocati

Gino Giuliano, Carlo Rienzi, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio C/O Codacons Rienzi Carlo in Roma, viale Giuseppe Mazzini n. 73;

per l'annullamento,

previa sospensione cautelare dell'efficacia anche ai sensi dell'art. 56 c.p.a.:

- del provvedimento prot. n. 221978/2022 del 17 giugno 2022 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, 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";

- nonché di ogni altro atto presupposto, conseguente o comunque connesso, ancorché non conosciuto dalla ricorrente, ivi inclusi: (i) la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E pubblicata in data 23 giugno 2022; (ii) le risposte alle faq pubblicate sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate, della Presidenza del Consiglio dei Ministri e del Ministero dell'Economia e delle Finanze;

Visti gli atti di intervento;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 8 novembre 2022 la dott.ssa Roberta Cicchese 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 27 giugno 2022 Acea Ambiente S.r.l. 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", la successiva Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 23 giugno 2022, nonché, per quanto di ragione, le risposte alle faq pubblicate sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

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, nell’illustrazione dei motivi di gravame, qualifica espressamente il contributo straordinario oggetto degli atti impugnati quale prelievo di natura tributaria, a nulla rilevando l’utilizzo della denominazione “contributo straordinario” nel testo dell’art. 37.

7. - Il ricorso è affidato ai seguenti motivi:

I. Violazione di legge. Illegittimità costituzionale per violazione degli articoli 3 e 53 Cost. Primo profilo. La mancata individuazione della manifestazione di capacità contributiva. In subordine, violazione e falsa applicazione dell’art. 37 del d.l. n. 21 del 2022.

Il provvedimento impugnato sarebbe illegittimo in quanto viziato in via derivata e diretta dalla illegittimità costituzionale dell’art. 37 del d.l. n. 21 del 2022.

La questione di legittimità costituzionale sarebbe rilevante, perché il provvedimento impugnato sarebbe il primo provvedimento attuativo dell’art. 37 cit. ed i vizi che inficiano la legge sarebbero tali da provocare anche l’illegittimità del provvedimento stesso e da provocarne l’annullamento.

Vi sarebbe poi interesse a tale annullamento, perché senza il provvedimento ex comma 5 art. 37 e senza la produzione dei suoi effetti la stessa imposizione non potrebbe avere luogo.

Quanto alla non manifesta infondatezza, la ricorrente rileva come occorra partire dalla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale, che ha colpito una disposizione avente tratti fortemente analoghi a quelli dell'art. 37.

Con la citata decisione, illustra Acea, la Consulta ha ritenuto le disposizioni concernenti la c.d. Robin Hood Tax in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. per tre diverse e cumulative ragioni:

- la disposizione non presentava alcun meccanismo che consentisse di tassare separatamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo generato dalla congiuntura speciale che aveva indotto il legislatore ad intervenire, ma colpiva in percentuale il reddito (e quindi ogni reddito) prodotto da chi operava in quei determinati mercati;

- il prelievo era stato configurato come un'addizionale ad un'imposta ordinaria sul reddito, sicché aveva carattere non transeunte;

- la disposizione non si era preoccupata di assicurare che questo prelievo tributario aggiuntivo non subisse una trasposizione sui prezzi a valle, derivandone così un'evidente incoerenza rispetto al principale obiettivo della riforma: bilanciare i sovraprofitti degli uni con le difficoltà degli altri, appartenenti alle fasce più deboli.

Il tentativo del legislatore di sfuggire alle censure di illegittimità costituzionale mediante la costruzione del "contributo" di cui all'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, commisurato all'asserito sovraprofitto, individuato "chirurgicamente" nel saldo tra le voci attive e le voci passive della contabilità IVA, tuttavia, anziché risolvere il problema della compatibilità con gli artt. 3 e 53 Cost., ne avrebbe reso ancor più visibile la violazione.

Il saldo preso in considerazione, infatti, poiché include voci che non sono sintomo di sovraprofitto, non riuscirebbe affatto ad isolare quella ricchezza aggiuntiva che il tributo in esame vorrebbe colpire, dando così luogo ad effetti irrazionali e gravemente discriminatori.

Pertanto, parte ricorrente chiede al Tribunale di riconoscere rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale così come dedotta e di rimetterla all'attenzione della Corte costituzionale. In subordine, chiede che il TAR voglia dare una interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione.

II. Violazione di legge. Illegittimità costituzionale per violazione degli articoli 3 e 53 Cost. Secondo e subordinato profilo. La mancata deducibilità dall'Ires del contributo straordinario.

L'art. 37 cit. sarebbe costituzionalmente illegittimo per violazione degli art. 3 e 53 Cost. e, segnatamente, per contraddizione con i principi generali di eguaglianza, coerenza, divieto di doppia imposizione ed effettività della capacità contributiva, nella parte in cui non ha consentito ai soggetti passivi del "contributo straordinario" di dedurre quanto versato a tale titolo dalla base imponibile dell'Ires.

III. Violazione e falsa applicazione degli artt. da 101 a 108 nonché degli artt. da 112 a 115 TFUE. Violazione e falsa applicazione degli artt. 20 e 21, nonché dell'art. 52 della Carta dei diritti fondamentali dei diritti dell'Unione 20 europea e dei principi di proporzionalità, non discriminazione, parità di trattamento, nonché violazione della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi di cui agli artt. 49 e 56 TFUE. Violazione e falsa applicazione dell'art. 107 e dell'art. 108 par. 3 TFUE.

La Commissione europea, con la Comunicazione dell'8 marzo 2022 RePowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili dell'8 marzo 2022, ha fornito alcune indicazioni di massima in merito ad interventi che i singoli Stati membri, nel rispetto delle norme e dei principi del diritto dell'Unione Europea, possono attuare al fine di fronteggiare l'attuale situazione emergenziale e il contingente aumento dei prezzi di energia e altre merci.

Nel caso di specie, la formulazione dell'art. 37 cit. ed il successivo provvedimento adottato dall'Agenzia delle Entrate imporrebbero un contributo a carico di operatori economici che non avrebbero realizzato alcun reale extraprofitto nel periodo preso a riferimento e che, tuttavia, sarebbero costretti a subire una consistente imposizione fiscale che finisce per pregiudicare pesantemente la loro attività d'impresa, se non addirittura ad azzerare l'effettivo utile d'impresa.

La misura fiscale introdotta dall'art. 37 cit., provocando in tesi una distorsione nel mercato, non sarebbe nemmeno rispettosa del principio di proporzionalità, che "fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione" (Corte di giustizia, sentenza 2 settembre 2015, causa C-309/14).

Inoltre, la disposizione finirebbe anche per introdurre un regime fiscale che si traduce in un aiuto di stato illegale, in quanto manderebbe esenti da imposta operatori che hanno realizzato extraprofitti per importi inferiori a 5 milioni di euro o in una percentuale inferiore al 10 per cento, introducendo così un regime fiscale differenziato pur a fronte di situazioni del tutto comparabili.

8. – L'Agenzia delle Entrate e le altre Amministrazioni intimate 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^ 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.

Sarebbe, infine, inammissibile, per difetto assoluto di giurisdizione, oltre che per carenza di interesse, la domanda di annullamento della Circolare, con la quale l'Agenzia delle entrate avrebbe solo tentato di fornire una risposta ai molteplici quesiti sorti tra gli operatori del settore.

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 sostanzialmente quelle svolte nel ricorso.

10. – Ha svolto intervento ad opponendum il CODACONS, che, dopo avere declinato il proprio titolo di legittimazione processuale (legato, in sintesi, alla tutela di consumatori ed utenti), ha evidenziato di avere presentato un esposto alla Procura della Repubblica di Roma relativo al comportamento delle imprese produttrici di energia in relazione al mancato pagamento del contributo straordinario in discorso, e di avere altresì formalmente richiesto al Governo di intervenire in relazione alla fissazione di un prezzo massimo per l'energia e all'avvio di trattative fra società produttrici, relative associazioni e associazioni di consumatori.

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

11.1 - In particolare, la ricorrente ha contrastato l'avversa eccezione di difetto assoluto di giurisdizione, sostenendo la sussistenza della giurisdizione amministrativa ogni volta che viene emanato il primo atto amministrativo esecutivo di una legge che si assume essere in contrasto con la Costituzione.

11.2. – 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.

12. – 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. – Le parti ricorrenti denunziano l'illegittimità degli atti gravati quale diretta derivazione della ritenuta illegittimità costituzionale –denunziata 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 le parti ricorrenti 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 rinvengono 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^ 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 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.

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 pronunziare 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), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo dichiara inammissibile.

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, Estensore

Francesca Mariani, Referendario

L'ESTENSORE
Roberta Cicchese

IL PRESIDENTE
Salvatore Mezzacapo

IL SEGRETARIO