

Civile Ord. Sez. U Num. 15884 Anno 2024

Presidente: TRAVAGLINO GIACOMO

Relatore: DE MASI ORONZO

Data pubblicazione: 06/06/2024

Oggetto

REGOLAMENTI DI  
GIURISDIZIONE

R.G.N. 15755/2023

Cron.

Rep.

Ud. 12/03/2024

CC

## ORDINANZA

sul ricorso 15755-2023 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA SICUREZZA ENERGETICA in persona del Ministro pro tempore, AUTORITÀ DI REGOLAZIONE PER ENERGIA, RETI E AMBIENTI in persona del Presidente pro tempore, PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI in persona del Presidente del Consiglio pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- ricorrenti -

**contro**

ENERGIA PULITA S.P.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI DUE MACELLI 66, presso l'avvocato ALESSANDRO BOSO CARETTA (DLA Piper Studio Legale Tributario Associato), rappresentata e difesa dall'avvocato GERMANA LUCIA RICCARDA CASSAR;

- *controricorrente* -

***nonchè contro***

GSE - GESTORE DEL SERVIZIO ELETTRICO S.P.A.;

- *intimata* -

avverso la sentenza n. 4252/2023 del CONSIGLIO DI STATO, depositata il 28/04/2023.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 12/03/2024 dal Consigliere ORONZO DE MASI;

lette le conclusioni scritte del Sostituto Procuratore Generale GIUSEPPE LOCATELLI, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

**RITENUTO CHE**

La società ENERGIA PULITA ricorreva, avanti al Tribunale amministrativo regionale del Lazio, avverso i provvedimenti emanati dall'Agenzia delle entrate in attuazione del contributo previsto dall'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, quale prelievo straordinario, posto a carico delle imprese del settore petrolifero/energetico, «contro il caro bollette» conseguente alla guerra in Ucraina, formulando varie censure di illegittimità, anche d'ordine costituzionale e di conformità al diritto dell'Unione europea.

Si trattava, in particolare, del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 221978 del 17 giugno 2022, della circolare n. 22/E del 23 giugno 2022 e della risoluzione n. 29/E del 20 giugno 2022 dell'Agenzia medesima.

Il TAR adito dichiarava inammissibile il ricorso, affermando il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ai provvedimenti impugnati.

Il Consiglio di Stato, con la sentenza impugnata, in accoglimento del gravame della società contribuente, annullava la sentenza gravata e rinviava la causa avanti al giudice amministrativo di primo grado.

Osservava il Consiglio di Stato che la questione di giurisdizione posta a mezzo dell'appello era stata già risolta in altri giudizi di impugnazione contro i medesimi atti dell'Agenzia delle entrate «nel senso che la controversia è devoluta al giudice amministrativo (sentenze: 28 marzo 2023, nn. 3170, 3172, 3174, 3175; e 29 marzo 2023, nn. 3212, 3214, 3215, 3216, 3219 e 3220)», evidenziando, al riguardo, che le richiamate pronunce «hanno statuito che gli atti impugnati hanno natura di provvedimenti amministrativi, attuativi della norma primaria istitutiva del tributo, la cui cognizione è devoluta alla giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo, ai sensi dell'art. 7, comma 1, cod. proc. amm.»

Il giudice amministrativo di appello, quindi, «in conformità ai precedenti ... richiamati, e alle ragioni di fatto e di diritto in essi esposti, richiamati ai sensi degli artt. 88, comma 1, lett. d), e 74 cod. proc. amm.», ha ritenuto che l'appello della contribuente dovesse essere accolto, la sentenza di primo grado annullata e la causa rimessa, ai sensi del sopra citato art. 105, comma 1, cod. proc. amm., al Tribunale amministrativo regionale per il Lazio.

Avverso la decisione propongono ricorso, ai sensi degli artt. 362, cod.proc.civ. e 110 cod.proc.amm., per motivi attinenti alla giurisdizione, l'Agenzia delle entrate, l'Autorità di Regolazione per l'Energia, Reti e Ambiente – ARERA, il Ministero

dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, nonché la Presidenza del Consiglio dei Ministri, formulando due motivi. ENERGIA PULITA s.p.a. ha depositato controricorso e memoria.

### **CONSIDERATO CHE**

Con il primo motivo i ricorrenti denunciano il difetto assoluto di giurisdizione in ordine all'impugnazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'art. 37, comma 5, del d.l. n. 21 del 2022, conv. con mod. dalla l. n. 51 del 2022, per violazione dell'art. 7, comma 1, cod. proc. amm., in una con gli artt. 7, comma 5, e 19, commi 1 e 3, del d.lgs., n. 546 del 1992, in relazione agli artt. 111, VIII comma, Cost., 362 cod. proc. civ. e 110 cod. proc. amm., deducendo che la natura amministrativa dell'atto a contenuto generale è di per sé inidonea a radicare la giurisdizione del giudice amministrativo e non ingenera alcuna situazione giuridica soggettiva qualificabile come "interesse legittimo", quindi, tutelabile avanti al G.A. ex art. 7, comma 1, cod. proc. amm. ovvero avanti al G.T. secondo il diverso modulo processuale di cui all'art. 7, comma 5, d.lgs 546 del 1992; deducono, inoltre, l'assenza di un potere autoritativo in capo al Direttore dell'Agenzia delle entrate in grado di incidere, in via d'integrazione o di precisazione, sui profili soggettivi e oggettivi del contributo straordinario, donde l'insussistenza di un potere, a livello normativo secondario, di imposizione tributaria e la natura astratta del potere medesimo, da cui discende anche l'estraneità delle domande della contribuente alla giurisdizione di qualsiasi altro plesso giurisdizionale.

Con il secondo motivo denunciano il difetto assoluto di giurisdizione in relazione alla Circolare interpretativa dell'Agenzia delle entrate, ai sensi delle medesime disposizioni

richiamate nella rubrica del precedente motivo, in relazione agli artt. 111, VIII comma, Cost., 362 cod. proc. civ. e 110 cod. proc. amm., deducendo che una volta appurato il difetto assoluto di giurisdizione in ordine alla proposta impugnazione del Provvedimento del Direttore dell'Agencia delle entrate, previsto dall'art. 37, comma 5, del d.l. n. 21 del 2022, la medesima conclusione deve estendersi anche alle ulteriori impugnazioni della Circolare, che presenta un contenuto di semplice direttiva, non giuridicamente vincolante, nei confronti degli Uffici fiscali periferici, per la concreta applicazione delle disposizioni normative primarie mediante provvedimenti che assumono rilevanza ai fini della tutela giudiziaria; deducono, altresì, che l'art. 37, d.l. n. 21 del 2022, non fa alcun menzione di Circolari e non attribuisce alcuna potestà di integrare la normativa primaria, ma contempla unicamente il Provvedimento.

I suesposti motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, vanno disattesi per le ragioni di seguito esposte.

A seguito della declaratoria di difetto assoluto di giurisdizione da parte del TAR per il Lazio, il Consiglio di Stato, in sede di appello, con la sentenza che ha dato adito al presente regolamento, ha annullato con rinvio la pronuncia di primo grado, affermando la giurisdizione del giudice amministrativo.

Tale decisione appare in linea con la giurisprudenza di questa Corte che a Sezioni Unite, proprio in sede di regolamento di giurisdizione, ha superato le incertezze interpretative presenti nella giurisprudenza di merito e, in fattispecie impugnatorie del tutto sovrapponibili a quella oggetto d'esame, ha dichiarato la giurisdizione del giudice amministrativo (Cass., Sez. Un., n. 29110/2023; n. 29106/2023; 29103/2023 2909372023; n. 29083/2023; n. 29072/2023).

La Corte ha affermato, quanto alla natura del provvedimento direttoriale - ritenuto meramente attuativo della *voluntas legis* dall'agenzia delle entrate ed esente da qualsivoglia sindacato giurisdizionale - che si tratta «... di un atto amministrativo generale, come tale impugnabile avanti al G.A., in virtù della previsione di cui all'art. 7, commi 1 e 4 cod. proc. amm. ....», soggiungendo, al riguardo, che «(n)on ha rilievo la natura discrezionale ovvero vincolata (meramente attuativa di norma primaria) dell'atto in contesto non essendo un presupposto necessario a fondare la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo (in tal senso, tra le molte, Cfr. Cons. stato, 2916/2023, 8434/2022) ma essendo sufficiente che si tratti di un atto autoritativo proveniente da una P.A.»

La Corte, inoltre, ha precisato «che ben diversa, invece, è l'ontologia dei provvedimenti impositivi "individuali", quale attuazione - questa sì - vincolata delle singole leggi d'imposta, ma di competenza giurisdizionale del giudice tributario ex artt. 2-19, d.lgs. n. 546 del 1992.»

Ha rilevato, ancora, che «l'azione proposta (*dalla contribuente*) coincide con una forma di tutela preventiva avverso i regolamenti/gli atti amministrativi generali, rispetto agli atti impositivi/riscossivi "individuali", che è del tutto legittimata, come già osservato, dall'art. 7, commi 1-4, cod. proc. amm., e, per converso, dall'art. 7, comma 5, d.lgs 546/1992, il quale appunto prevede che "Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente". Trattasi invero di un'azione di annullamento esercitabile appunto "in prevenzione" ed alternativamente alla disapplicazione da parte

del giudice tributario, secondo uno schema ben chiaro in tali disposizioni legislative processuali.»

Quanto alla circolare n. 22/E del 23 giugno 2022 – ritenuta dall’Agenzia delle entrate atto meramente interpretativo – la Corte, nelle richiamate pronunce, ha osservato che «per stretta connessione contenutistica le considerazioni che precedono devono considerarsi vevoli anche per gli ulteriori provvedimenti agenziali impugnati» e, segnatamente, che la circolare *de qua* ha «... contenuto integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale allo stesso è associabile sul piano della sussistenza dell’affermata giurisdizione amministrativa.»

Appare opportuno aggiungere che con le suesposte conclusioni sono in sostanziale consonanza quelle, più recenti, dei giudici amministrativi, in punto di giurisdizione, nelle controversie aventi ad oggetto l’impugnazione degli atti adottati dall’Agenzia delle entrate in attuazione del d.l. n. 21 del 2022.

In particolare, il Consiglio di Stato, nella sentenza n. 3219/2023, ha osservato che «... in conformità all’art. 23 Cost., alla fonte normativa primaria sono stati riservati gli elementi costitutivi della prestazione impositiva, mentre a quella gerarchicamente subordinata sono stati demandati gli ulteriori aspetti di dettaglio della stessa, necessari per l’attuazione della norma impositiva. Sotto il profilo ora evidenziato quest’ultima risulta dunque riferibile ad un potere amministrativo, attribuito alla competente amministrazione finanziaria. Ne deriva quale ulteriore conseguenza che gli atti riconducibili alla fonte amministrativa istituita dalla norma di legge partecipano della relativa natura e sono quindi a loro volta qualificabili come atti amministrativi.»

Inoltre, il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, in giudizi di impugnazione di atti amministrativi generali dell’Agenzia delle entrate, con le ordinanze n. 763/2024 e n.

766/2014 di rimessione alla Corte Costituzionale della questione di legittimità del contributo di solidarietà introdotto dall'art.1, commi 115 e ss. della legge n. 197 del 2022 (ma analoga questione è stata proposta, in relazione al contributo ex art. 37, d.l. n. 21 del 2022, oggetto di causa, dalle Corti di giustizia tributaria di primo grado di Roma e Milano, rispettivamente, con le ordinanze n. 2437/2023 e nn. 3, 4 e 5 del 2024), si è motivatamente discostato dalla tesi erariale del difetto assoluto di giurisdizione.

Nell'occasione, il giudice amministrativo non ha mancato di ribadire, riportando quanto osservato dal Consiglio di Stato nella sentenza n. 9188/2023, che nella materia tributaria le circolari non sono fonti del diritto e che «il rapporto giuridico fra Ente impositore e contribuente è regolato interamente dalla legge; l'Amministrazione non può individuare *an, quantum, quomodo* e quando della prestazione tributaria gravante sul singolo contribuente, dovendo, al contrario, procedere alla mera attuazione del *dictum* normativo, previa esegesi delle disposizioni rilevanti che, tuttavia, ha un valore del tutto equi-ordinato a quella operata dal contribuente; in caso di contenzioso grava sul Giudice adito l'enucleazione del corretto significato da attribuire alle disposizioni, senza che abbia rilievo decisivo l'orientamento esegetico dell'Amministrazione, ove pure espresso in atti formali (quale appunto la circolare interpretativa).»

In conclusione, il ricorso va rigettato e, conseguentemente, dichiarata la giurisdizione del giudice amministrativo.

Spese compensate per la novità della questione trattata all'epoca in cui è stato instaurato il ricorso, definito sulla base di arresti resi nel 2023.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e dichiara la giurisdizione del giudice amministrativo; compensa le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il giorno 12