

CIVILE

23/10/2023

## Sono impugnabili presso il G.A. il provvedimento direttoriale, la circolare e la risoluzione relativi al contributo straordinario contro il caro bollette

Nella sentenza n. 29023/2023 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno statuito quali sono gli atti amministrativi generali e, come tali, impugnabili, presso il Giudice Amministrativo.

di Leda Rita Corrado - Avvocato e Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

CASS. CIV., SEZ. UNITE, SENT., 19 OTTOBRE 2023, N. 29023

Tra questi troviamo:

- il provvedimento n. 221978 del 17 giugno 2022 emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentita l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente, con il quale sono definiti gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del c.d. "contributo straordinario contro il caro bollette" ex art. 37, d.l. 21 marzo 2022, n. 21, sono individuati dati aggiuntivi da indicare nelle fatture di cessione e di acquisto dei prodotti e sono definite le modalità per lo scambio delle informazioni, anche in forma massiva, con la Guardia di finanza;
- la circolare del 23 giugno 2022, n. 22/E, emanata dalla Direzione Centrale Coordinamento Normativo dell'Agenzia delle Entrate per fornire risposte alle principali problematiche sollevate dagli operatori del settore;
- la risoluzione del 20 giugno 2022, n. 29/E, emanata dalla Direzione Centrale Servizi Fiscali dell'Agenzia delle Entrate, con la quale sono stati istituiti i codici tributo per il versamento del contributo de quo.

### Il provvedimento direttoriale attuativo non è sottratto al controllo giurisdizionale

Secondo le Sezioni Unite, il **provvedimento direttoriale** è un atto amministrativo generale e, come tale, impugnabile avanti al Giudice Amministrativo in virtù della previsione di cui all'art. 7, commi 1 e 4, c.p.a., senza che debba darsi rilievo alla sua **natura discrezionale** ovvero vincolata – in quanto meramente attuativa della norma primaria –, «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 invece sufficiente a tal fine che si tratti di un atto autoritativo proveniente da una PA», ovvero all'attribuzione di funzioni al Ministero dell'Economia e delle Finanze e all'Agenzia delle Entrate ex artt. 56, comma 1, lett. b), e 62, d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

Il Collegio ritiene che la sussistenza di un interesse legittimo derivi «dalla stessa ontologia dei provvedimenti impugnati» e quindi sussista *in re ipsa*: infatti, «poiché l'esercizio del potere discrezionale dell'Agenzia delle Entrate, pur attuativo della *voluntas legis* (peraltro secondo il principio costituzionale di legalità dell'azione amministrativa), costituisce il presupposto generale dell'azione impositrice concreta, la situazione soggettiva che ne deriva non può essere che qualificata come interesse legittimo, giacché altrimenti se ne creerebbe un'assenza di giustiziabilità costituzionalmente non consentita».

Viene ritenuta infondata la tesi secondo cui il giudizio *de quo* scaturirebbe dalla diretta impugnazione di disposizioni legislative per vizio di legittimità costituzionale ovvero, alternativamente, come azione di accertamento negativo dell'obbligazione contributiva. Due sono le argomentazioni a sostegno di tale soluzione. In primo luogo, il vizio d'incostituzionalità dell'art. 37, d.l. n. 21/2022 è un vizio di legittimità dell'atto amministrativo impugnato (cfr. Corte Cost. n. 4/2000, n. 138/2017, n. 16/2017, n. 103/2022) e non è l'unico eccepito in giudizio. In secondo luogo, «l'azione proposta 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 [...] dall'art. 7, commi 1-4, c.p.a.» e dall'art. 7, comma 5, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in forza del quale «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», giacché si tratta «di un'azione di annullamento esercitabile "in prevenzione" ed alternativamente alla disapplicazione da parte del giudice tributario, secondo uno schema che risulta ben chiaro in tali disposizioni legislative processuali»: diversamente operando si determinerebbe un vuoto di tutela in contrasto con artt. 24,113, Cost. (cfr. giurisprudenza costituzionale su c.d. *solve et repete*).

La Suprema Corte dà quindi seguito all'orientamento secondo cui rientra nella **giurisdizione esclusiva del Giudice Amministrativo** l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate – nel caso di specie il provvedimento del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione dell'art. 36, comma 3, d.l. n. 124/2019 – sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale di una comunicazione fiscale, giacché detto provvedimento «si configura come atto, tipicamente amministrativo, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge», che «si limita a regolare gli aspetti pratici dell'attuazione del meccanismo previsto per legge» e che non contiene «una pretesa tributaria sostanziale, rispetto al quale [...] appare evidente l'estraneità alla materia devoluta alla giurisdizione tributaria, secondo i canoni fissati dalla giurisprudenza consolidata [...] dalla quale è dato evincere che nessuna disposizione del d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546 attribuisce alle Commissioni tributarie un potere direttamente incisivo degli atti generali, in deroga alla tipica giurisdizione di legittimità costituzionalmente riservata agli organi della giustizia amministrativa» (cfr. Cass., sez. unite civ., 21 settembre 2021 (ord.), n. 25479, in CED Cass., Rv. 662252).

## ■ **La circolare e la risoluzione hanno contenuto integrativo del provvedimento direttoriale**

Le Sezioni Unite ritengono che tali considerazioni valgano anche per la circolare n. 22/2022 e la risoluzione n. 29/2022, giacché caratterizzati da un **contenuto integrativo** del provvedimento direttoriale.

Si tratta di principio di diritto coerente con l'indirizzo di legittimità secondo cui **la circolare applicativa va tenuta distinta dalla circolare interpretativa** (Cass., sez. trib., 11 dicembre 2013, n. 27670, in CED Cass., Rv. 629495), vale a dire dalla circolare con la quale l'Agenzia delle Entrate interpreta una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprime esclusivamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici, per la stessa autorità che l'ha emanata e per il giudice) e non è quindi 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 sussiste il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ad essa (cfr. Cass., sez. unite civ., 2 novembre 2007, n. 23031, in CED Cass., Rv. 599750, e Cass., sez. trib., 21 marzo 2014, n. 6699, ibidem, Rv. 629992).

## ■ **Cass. civ., sez. Unite, sent., 19 ottobre 2023, n. 29023**

*Presidente Travaglino – Relatore Manzoni*

Il testo integrale della pronuncia sarà disponibile a breve.