

Corte di Cassazione, Sez. Un., sentenza 19 ottobre 2023,  
n. 29023

Pres. Travaglino, est. Manzon

*Agenzia delle Entrate c. I.E. S.P.A.*

*Il provvedimento direttoriale 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. Si tratta, quindi, di atto amministrativo generale, non contenente una pretesa tributaria sostanziale, rispetto al quale appare evidente l'estraneità alla materia devoluta alla giurisdizione tributaria, in quanto 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. Ne deriva che trattasi 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. Le stesse considerazioni devono considerarsi vevoli anche per gli ulteriori provvedimenti agenziali impugnati e in particolare per la circolare n. 22/E del 23 giugno 2022. A tale atto si deve infatti ascrivere contenuto integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale allo stesso è associabile sul piano della sussistenza dell'affermata giurisdizione amministrativa (1).*

## **(1) Sulla tutela in tema di provvedimenti direttoriali e circolari in materia tributaria (in particolare per i tributi sugli extraprofitti)**

SOMMARIO: 1. L'oggetto del giudizio. — 2. L'impugnazione del decreto direttoriale, della circolare e della risoluzione. — 3. Giurisdizione del giudice tributario. La natura tributaria del contributo straordinario. — 4. L'elenco di cui all'art. 19. — 5. La soluzione del Tar nel senso della non impugnabilità dei decreti direttoriali dinanzi al giudice amministrativo. — 6. La diversa impostazione del Consiglio di Stato. — 7. La decisione della Cassazione. — 8. La natura giuridica dei decreti direttoriali. — 9. Sulla giurisdizione. — 10. Sulle forme di tutela: impugnabilità e disapplicazione. — 11. Sull'impugnabilità delle circolari.

### **1. L'oggetto del giudizio.**

L'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 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 <sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> Si tratta del cd. tributo sugli extraprofitti approvato al fine di ridistribuire i maggiori guadagni connessi all'aumento dei prezzi conseguente all'inizio della guerra in Ucraina. 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

La norma, al quinto comma, prevede, 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».

In virtù di questa previsione normativa, è stato emanato 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». Successivamente, come spesso avviene in occasione della approvazione di nuovi tributi, sono state emanate la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 22/E del 23 giugno 2022 e la circolare n. 25/E pubblicata in data 11 luglio 2022.

Un tributo passeggero e quasi insignificante che, però, ha dato vita ad un particolare contenzioso che consente di ripassare i canoni tradizionali sull’impugnazione degli atti generali in materia tributaria, tra giudice tributario e giudice amministrativo, con un’incursione sulla peculiarità dei decreti direttoriali sempre più diffusi.

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. 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’art. 17, d. lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

## 2. L'impugnazione del decreto direttoriale, della circolare e della risoluzione.

Il potenziale contribuente, infatti, impugna proprio il decreto direttoriale del 17 giugno 2022, la circolare del 11 luglio 2022 e la risoluzione n. 29/E del 20 giugno 2022 <sup>(2)</sup>. Per il ricorrente, l'Agenzia delle Entrate, nel dettare la disciplina attuativa dell'art. 37, avrebbe ampliato la platea dei soggetti passivi d'imposta specificando che, oltre ai soggetti che svolgono in via principale attività di produzione di energia elettrica, sono chiamati al versamento del contributo anche soggetti diversi che svolgono tale attività solo in via del tutto residuale ed incidentale (anche mediante il richiamo a determinati "codici ATECO"). Si contesta, altresì, la mancata individuazione della manifestazione di capacità contributiva. La questione di legittimità costituzionale sarebbe rilevante, perché il provvedimento impugnato sarebbe il primo attuativo della norma ed i vizi che inficiano la legge sarebbero tali da provocare anche l'illegittimità del provvedimento stesso e il conseguente annullamento. Si contesta, inoltre, che mancata deducibilità dall'Ires del contributo straordinario e si sottolinea, infine, che la misura fiscale introdotta, provocando una distorsione nel mercato, non sarebbe nemmeno rispettosa del principio di proporzionalità, che «fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione» <sup>(3)</sup>.

(2) In una breve nota alla giurisprudenza in commento si sottolinea che l'impugnativa era dichiaratamente indirizzata a strumentalizzare il ricorso di legittimità davanti al giudice amministrativo per incardinare un giudizio dinanzi alla Corte cost. (per dichiarare costituzionalmente illegittimo per violazione degli artt. 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) e dinanzi alla Corte Giust. (per violazione dei principi di proporzionalità, non discriminazione, parità di trattamento, nonché violazione della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi). Questo spiegherebbe la rigidità della soluzione del Tar, ma nulla impedisce ai contribuenti di impugnare gli atti generali al fine di proporre l'immediata devoluzione alle Corti di vertice deputate a valutarne la conformità all'ordinamento costituzionale e a quello europeo. Cfr. M. BASILAVECCHIA - L. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sugli atti generali in materia di extraprofiti delle imprese energetiche*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2024, 21 ss.

(3) Citando la decisione della Corte Giust., 2 settembre 2015, C-309/14.

Il contribuente, qualificando come tributo il contributo in questione, ricorre contro i suddetti atti dinanzi al giudice amministrativo, iniziando un percorso giudiziario che forse neanche immaginava.

### **3. Giurisdizione del giudice tributario. La natura tributaria del contributo straordinario.**

Il primo punto affrontato dalla decisione del Tar è costituito dalla natura tributaria del contributo oggetto del contendere <sup>(4)</sup>.

La decisione parte dall'esame degli artt. 2, 7 e 19, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. L'art. 2, comma 1, dispone che «Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati». L'art. 7, comma 5, dispone che le Corti di giustizia tributaria, 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. L'art. 19, infine, prevede che il ricorso dinanzi alle Corti di giustizia tributaria può essere proposto avverso una serie di atti ivi elencati, aventi natura di atti individuali.

Correttamente, quindi, il Tribunale amministrativo si domanda se si è in presenza di un tributo, e se vi è un atto rientrante nell'elenco dell'art. 19, sviluppando una serie di osservazioni che vale la pena riportare perché condensano la prevalente opinione giurisprudenziale.

Il Collegio osserva che i caratteri identificativi generali del tributo debbono essere individuati nei seguenti elementi tipizzanti, tratti dalla giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte Costituzionale: — «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 circostan-

<sup>(4)</sup> Si tratta della decisione del T.A.R. Lazio, 17 novembre 2022, n. 15224.

za 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».

Per il Tar la ricorrenza dei requisiti è 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; — non vi è alcuna controprestazione in rapporto sinallagmatico con i versamenti del contributo, che si propone di colpire un indice di capacità contributiva, individuato nell'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive riferite a un preciso e determinato lasso temporale (extraprofitto); lo scopo del prelievo è costituito dal contenimento, per le imprese ed i consumatori, dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico.

#### **4. L'elenco di cui all'art. 19.**

Verificata la natura tributaria del contributo straordinario e quindi l'astratta inclusione nell'art. 2, il Tribunale amministrativo nega la giurisdizione del Giudice Tributario sui decreti direttoriali e sulle circolari.

Il Tar non si limita correttamente a ricordare che gli atti in oggetto non sono ricompresi nel novero di quelli tassativamente elencati all'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992. Piuttosto, richiama l'orientamento della Cassazione per il quale «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. 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. È 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».

Ma, appunto, il Tar conclude in senso negativo circa l'impugnabilità innanzi al giudice tributario, perché gli atti in epigrafe non determinano, in concreto, in capo ai ricorrenti, alcuna imposizione tributaria diversa che quella specificamente e minutamente direttamente disposta dal testo legislativo: 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 <sup>(5)</sup>.

### **5. La soluzione del Tar nel senso della non impugnabilità dei decreti direttoriali dinanzi al giudice amministrativo.**

Esclusa l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario, il Tar volge lo sguardo alla giurisdizione amministrativa.

Al riguardo esclude che si tratti di provvedimento adottato nell'esercizio di un potere discrezionale in base alla previsione legislativa,

<sup>(5)</sup> Il Tar osserva anche, in modo quasi didascalico, che «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 D.P.R. n. 602/1973 e l'art. 19, comma 1, lettera g) del d.lgs. n. 546/1992)».

in quanto la delega 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. La norma non contempla — né per il Tar 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.

Per il Tar, non si può riconoscere un atto impugnabile neanche 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. Infatti, si limita a una parte definitoria degli elementi strutturali del tributo, e conferma il carattere sostanzialmente descrittivo del precedente articolato. Non è neanche impugnabile 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, perché ha, a sua volta, carattere ricognitivo del primo <sup>(6)</sup>.

Non si tratta quindi, per il giudice di prime cure, di un atto di natura regolamentare, in quanto è da escludere la mancanza della competenza in capo all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 300 del 1999, e non si rinvergono neppure i caratteri tipici dell'atto regolamentare (in quanto espressione della potestà

<sup>(6)</sup> Al Tar viene agevole, peraltro, ricordare che «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, (T.A.R. Lazio, 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 Cass., Sez. Un., 2 novembre 2007, n. 23031)».



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. Non è inquadrabile, neanche, tra gli 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; 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. Non sono, infatti, atti generali in quanto privi 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.

## **6. La diversa impostazione del Consiglio di Stato.**

Il Consiglio di Stato ricorda che, ai sensi dell'art. 7, comma 1, c.p.a. sono devolute alla giurisprudenza amministrativa «le controversie, nelle quali si faccia questione di interessi legittimi (...) concernenti l'esercizio (...) del potere amministrativo, riguardanti provvedimenti, atti (...) posti in essere da pubbliche amministrazioni»; e che nella sua essenza, il potere amministrativo cui fa riferimento la disposizione richiamata è quello dato dalla legge per l'attuazione concreta della volontà normativa in essa espressa ed è destinato a manifestarsi attraverso atti giuridici di competenza di soggetti pubblici in grado di incidere in modo unilaterale sulle posizioni giuridiche soggettive dei destinatari <sup>(7)</sup>.

Secondo il Consiglio di Stato si è in presenza di potere amministrativo in quanto, in conformità all'art. 23 Cost., alla fonte

(7) Si tratta di Cons. Stato, 29 marzo 2023, n. 3216.

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.

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.

Irrilevante, invece, è stabilire se sul piano sostanziale il provvedimento in esame abbia natura regolamentare o di atto amministrativo generale, perché, in base al sopra citato art. 7, comma 1, c.p.a. la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo concerne infatti “provvedimenti” e “atti” delle pubbliche amministrazioni comunque espressivi del potere pubblico, quali pacificamente sono sia i regolamenti che gli atti amministrativi generali.

Per il Consiglio di Stato è quindi pacifica la natura di atto amministrativo del decreto direttoriale, della circolare e della risoluzione impugnati ed è incontestabile l'assenza nella fattispecie controversa di atti di imposizione tributaria che possano valere a radicare la giurisdizione degli organi del contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 19, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Anzi, i rapporti di quest'ultima con la giurisdizione amministrativa sono definiti nel senso che ad essa è riservata, ai sensi del sopra richiamato art. 7, comma 1, c.p.a., la cognizione in via principale sugli atti regolamentari o amministrativi generali dell'amministrazione finanziaria in materia tributaria, come nel caso di specie; questi rimangono comunque conoscibili dal giudice tributario in via incidentale, ai fini della relativa disapplicazione, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del citato decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dunque del sindacato ad esso spettante sull'atto di imposizione rientrante nelle ipotesi previste dal sopra citato art. 19 del medesimo decreto legislativo.

Il Consiglio di Stato, pertanto, sottolinea come la tesi del Tar condurrebbe a un vuoto di tutela giurisdizionale in contrasto con

i principi costituzionali ricavabili dagli artt. 24 e 113 della Costituzione, e tale da porre l'operatore economico inciso dal tributo di fronte all'alternativa di violare la norma tributaria, attraverso l'inadempimento agli obblighi dichiarativi e di versamento in parte disciplinati anche dal provvedimento direttoriale, e dunque di essere esposto al potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria; o di versare lo stesso e poi impugnare l'eventuale diniego di rimborso, secondo modalità riconducibili alla regola *solve et repete*, che in materia tributaria è stata da tempo risalente giudicata in contrasto con la Costituzione (8). Il Consiglio di Stato annulla quindi la decisione rinviando la causa *ex art.* 105, comma 1, c.p.a. davanti al giudice di primo grado.

Avverso la decisione propone ricorso per Cassazione non solo l'Agenzia delle entrate ma anche, forse esagerando, il Ministero dell'economia e delle finanze, la Presidenza del Consiglio dei Ministri, e ARERA, con la società contribuente a resistere per sé, ma potremmo aggiungere, per tutti.

## **7. La decisione della Cassazione.**

Per la Cassazione, il provvedimento direttoriale è qualificabile come atto amministrativo generale, come tale impugnabile avanti al GA, in virtù della previsione di cui all'art. 7 c.p.a., commi 1 e 4, che rispettivamente prevedono che «Sono devolute alla giurisdizione amministrativa le controversie, nelle quali si faccia questione di interessi legittimi e, nelle particolari materie indicate dalla legge, di diritti soggettivi, concernenti l'esercizio o il mancato esercizio del potere amministrativo, riguardanti provvedimenti, atti, accordi o comportamenti riconducibili anche mediamente all'esercizio di tale potere, posti in essere da pubbliche amministrazioni (9). Non sono impugnabili gli atti o provvedi-

(8) Citando la sentenza della Corte cost., 31 marzo 1961, n. 21.

(9) Per un precedente cfr. Cass., Sez. Un., 18 aprile 2016, n. 7665, che riguarda la giurisdizione in materia catastale, dove si afferma che per gli atti amministrativi generali in materia catastale (quali gli atti generali di revisione) vi è la giurisdizione del giudice amministrativo, a differenza degli atti individuali (quale il classamento) che rientrano

menti emanati dal Governo nell'esercizio del potere politico» e che «Sono attribuite alla giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo le controversie relative ad atti, provvedimenti o omissioni delle pubbliche amministrazioni, comprese quelle relative al risarcimento del danno per lesione di interessi legittimi e agli altri diritti patrimoniali consequenziali, pure se introdotte in via autonoma»<sup>(10)</sup>.

Per i supremi giudici, non ha rilievo la natura discrezionale ovvero vincolata (meramente attuativa della norma primaria) dell'atto in contesto, non essendo un presupposto necessario a fondare la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo, ma essendo invece sufficiente a tal fine che si tratti di un atto autoritativo proveniente da una PA.

Peraltro, è possibile riconoscere una la natura — pur latamente — discrezionale del provvedimento de quo in forza della medesima norma primaria istitutiva della relativa potestà amministrativa, laddove prevede l'acquisizione obbligatoria del parere dell'Autorità regolatrice del settore energia (ARERA), la cui non vincolatività è un chiaro "indizio" della facoltà di scelta ponderale di interessi demandata al direttore dell'Agenzia delle Entrate. Né rileva il richiamo alle disposizioni del d. lgs. n. 300 del 1999 (art. 56, comma 1, lett. b) e art. 62), posto che l'attribuzione della gestione e della riscossione dei tributi pacificamente consente all'agenzia fiscale l'esercizio di potestà amministrative pubbliche che, come detto, sostanziando i provvedimenti agenziali, ne fondano la competenza di sindacato giurisdizionale secondo le richiamate previsioni del c.p.a.<sup>(11)</sup>.

Quindi, la Cassazione condivide «l'affermazione della giurisdizione amministrativa sancita dalla sentenza impugnata. Poiché

nella giurisdizione del giudice tributario.

<sup>(10)</sup> Si tratta a rigore di tre sentenze gemelle Cass, Sez. Un., 19 ottobre 2023, nn. 29023, 29026 e 29042.

<sup>(11)</sup> A differenza dei provvedimenti impositivi "individuali", quale attuazione — questa sì — vincolata delle singole leggi di imposta, ma di competenza giurisdizionale del giudice tributario *ex artt. 2 e 19*.

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. In altri, più semplici e stringenti termini, la sussistenza di un interesse legittimo, che costituisce la situazione giuridica soggettiva tutelanda, deriva dalla stessa ontologia dei provvedimenti impugnati e quindi sussiste in *re ipsa*».

Infine, la Cassazione ritiene che le stesse considerazioni devono considerarsi vevoli anche per gli ulteriori provvedimenti agenziali impugnati e in particolare per la circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, in quanto atto integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale allo stesso è associabile sul piano della sussistenza dell'affermata giurisdizione amministrativa.

## **8. La natura giuridica dei decreti direttoriali.**

È giunto il momento di tirare le fila di questo paradigmatico evento giurisprudenziale.

Il primo punto da affrontare è costituito dalla natura giuridica dei decreti direttoriali. Come si è visto dalla lettura delle decisioni, le alternative sono tre: atto normativo, atto amministrativo generale, mero atto interno non impugnabile <sup>(12)</sup>.

In base alla teoria generale delle fonti del diritto, gli atti naturalmente diretti all'attuazione di una legge, o di un atto avente forza di legge, sono i regolamenti governativi di esecuzione e di attuazione/integrazione, di cui all'art. 17, legge n. 400/1988 <sup>(13)</sup>.

<sup>(12)</sup> Sulla distinzione tra regolamenti e atti amministrativi generali cfr. G. DELLA CANANEA, *Gli atti amministrativi generali*, Cedam, 2000; G. SANTANIELLO, *Gli atti amministrativi generali a contenuto non normativo*, Milano, 1963.

<sup>(13)</sup> Per il quale con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il parere del Consiglio di Stato che deve pronunziarsi entro novanta giorni dalla richiesta, possono essere emanati regolamenti per disciplinare:

Si assiste, però, ormai da parecchio tempo, alla tendenza a ricorrere a decreti direttoriali (e non solo), talvolta definiti espressamente «di natura non regolamentare» dalla fonte primaria contenente il rinvio (non sempre presente), per l'adozione dei quali il procedimento è informale e più flessibile rispetto a quanto previsto dall'art. 17 medesimo. Si tratta della cd. fuga dal regolamento, che caratterizza non solo il diritto tributario, ma tutta la materia di diritto pubblico <sup>(14)</sup>. Con la complicazione che, come ci possono essere atti amministrativi generali aventi natura normativa, possono esserci regolamenti non aventi natura normativa.

Il primo dubbio che è sorto in dottrina è se siano conformi alla Costituzione e, per quanto qui interessa, all'art. 23 della Costituzione, che prevede che nessuna prestazione (personale o patrimoniale) può essere imposta se non in base alla legge. Si tratta di una riserva di legge relativa, che non impedisce l'integrazione da altre fonti. Sotto questo profilo, l'art. 23 non è violato neanche se non avessero natura normativa <sup>(15)</sup>. È vero che non rientrereb-

a) l'esecuzione delle leggi e dei decreti legislativi nonché dei regolamenti comunitari; b) l'attuazione e l'integrazione delle leggi e dei decreti legislativi recanti norme di principio, esclusi quelli relativi a materie riservate alla competenza regionale; c) le materie in cui manchi la disciplina da parte di leggi o di atti aventi forza di legge, sempre che non si tratti di materie comunque riservate alla legge; d) l'organizzazione ed il funzionamento delle amministrazioni pubbliche secondo le disposizioni dettate dalla legge.

<sup>(14)</sup> Cfr. C. MASCIOTTA, *Il mancato esercizio della potestà regolamentare del Governo e l'impatto sulle rispettive fonti di previsione*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 2/2019, disponibile in [www.osservatoriosullefonti.it](http://www.osservatoriosullefonti.it). Vicenda stigmatizzata dai costituzionalisti come una «truffa delle etichette»: v. F. MODUGNO - A. CELOTTO, *Un «non regolamento» statale nelle competenze concorrenti*, in *Quad. cost.*, 2003, 356. Vedi anche M. MAZZAMUTO, *L'atipicità delle fonti nel diritto amministrativo*, in *Dir. amm.*, 2015, 683, dove si ricorda che «È del resto un fenomeno tralaticio nel diritto amministrativo, sia in dottrina, sia in giurisprudenza, tutto un creativo fiorire di svariate locuzioni all'insegna dell'ambiguità: pararegolamentare, subnormativo, pseudonormativo, anomalo, atipico e così via, cui oggi può anche aggiungersi una nuova figura inventata dal legislatore italiano, e cioè il «decreto non avente natura regolamentare». Da ultimo D. IACOVELLI, *Regolamenti e illegittimità*, Padova, 2007, 56 ss, per la quale la prassi della fuga è andata progressivamente riducendosi in assenza di previsione legislativa, ma è andato ampliandosi nelle previsioni del legislatore che autorizza l'esercizio del potere regolamentare in deroga alla disciplina dell'art. 17.

<sup>(15)</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2020, 152, ove ampie citazioni cui si rinvia, e dove si ricorda che la disciplina legislativa po-

bero nell'alveo della l. n. 400 del 1988, ma sono comunque previsti dalla legge e, quindi, non vi sono margini per contestarne la validità<sup>(16)</sup>. Se avessero natura normativa, costituirebbero un'evasione favorita dalla minore complessità procedimentale per la loro adozione, ma non sembra esservi nel nostro ordinamento una riserva di regolamento. L'art. 3 preleggi non li contempla fra le fonti del diritto ma l'esplicito rinvio da parte della singola legge è sufficiente a colmare ogni vuoto. La questione rientra, in fondo, tra le tematiche relative alle fonti del diritto, e pur non trovando soluzione univoche, non v'è dubbio che appare arduo riscontrare limiti invalicabili per le fonti secondarie<sup>(17)</sup>.

In verità, però, questo dubbio rileva solo se si riconosce natura normativa ai decreti in questione. Se, come vedremo preferibile, la loro natura è amministrativa, difficilmente si pone un problema con l'art. 23 della Costituzione o con l'art. 3 delle preleggi<sup>(18)</sup>.

trebbe essere integrata addirittura da provvedimenti amministrativi individuali nei limiti in cui ciò non determini una violazione di altri precetti costituzionali.

<sup>(16)</sup> Cfr. P. RUSSO - G. FRANSONI - L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 43.

<sup>(17)</sup> Cfr. L. CARLASSARE, *Fonti del diritto (diritto costituzionale)* in *Enc. Dir.*, Annali II, t. 2, 2008. Pur non affrontando specificamente il tema, sembra riconoscere l'assenza di limiti F. MODUGNO, *Fonti del diritto*, in *Dig. disc. pubbl.*, 2010.

<sup>(18)</sup> Per V. NUCERA, *I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ed i confini della normatività*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 961 si tratta di atti a contenuto normativo, "vestiti" di forma amministrativa, emanati in assenza di una previa investitura legislativa. Se ne dovrebbe derivare allora l'illegittimità per violazione di legge o incompetenza o, addirittura, la nullità sotto il profilo della carenza di potere, opzione che meglio coglie il deficit radicale di legittimazione. In ogni caso, la conseguenza sarebbe quella di negare efficacia precettiva ai medesimi e, dunque, di escludere che essi impongano un dovere di conformità al contribuente e alla stessa Agenzia che li emana. Ma essendo troppo diffusi per riconoscerli illegittimi si afferma si potrebbe pensare che tale "fonte" tragga la propria legittimazione non già da una norma di investitura generale, quale l'art. 3 delle Preleggi, ma dalla singola disposizione che ad essa rinvia, in tal modo "abilitandola" ad attuare e, all'occorrenza, completare la disciplina "rinviata". Se anche non v'è, infatti, una norma primaria che affidi la potestà normativa all'Agenzia, né che riconosca al provvedimento del Direttore valore di regolamento, si potrebbe, tuttavia, ipotizzare che, laddove quest'atto sia "investito" del compito di dare seguito e completare la previsione di legge, venga, per tale via, "autorizzato" ad emettere precetti normativi.

Per G. FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni "provvedimenti" attuativi emanati dalla Agenzia delle Entrate* in *Rassegna Tributaria*, 2001, 365, sarebbero atti amministrativi anche perché diversamente sarebbero illegittimi e cita G.U. RESCIGNO, *L'atto norma-*

Un secondo profilo riguarda i poteri del soggetto che li ha emanati. L'Agenzia delle entrate è un ente pubblico al quale espressamente la legge non conferisce potere normativo, che sarebbe rimasto in capo al Ministero, e solo quello amministrativo riconosciuto alle Agenzie (come affermato dallo stesso Tar) <sup>(19)</sup>. Ma anche sotto questo profilo, nulla impedisce alla singola legge di attribuir potere normativo all'Agenzia. Anche questo dubbio non ha, però, ragion d'essere se si nega la natura normativa agli atti in questione.

Il terzo profilo è, appunto, quello contenutistico. Normalmente si distingue tra atti normativi che innovano l'ordinamento giuridico, che sarebbero i regolamenti normativi, e atti ammini-

*tivo*, cit., 28 ss., dove si ribadisce che, premessa l'esistenza di atti normativi "secondo il trattamento" (in quanto la loro esistenza presuppone l'applicazione di specifiche regole: ricorso per Cassazione, principio *iura novit curia*, principio *ignorantia legis non excusat*) e di atti normativi "secondo il concetto" (ovvero di atti generali ed astratti), afferma la preminenza del criterio discriminante del "concetto" rispetto a quello del "trattamento" proprio perché esso è, fra l'altro, quello idoneo a risolvere il problema principale, attinente alle condizioni di legittimità dell'atto.

Il problema nella dottrina tributaria sembra essere stato affrontato per la prima volta, anche se con riferimento al Ministero dell'Economia e delle finanze e non delle Agenzie, da F. BATTISTONI FERRERA, *Le deleghe per l'emanazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in L. PERRONE - C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 553 ss. (e anche *Una nuova fonte di produzione normativa: i decreti ministeriali non aventi natura regolamentare*, in *Le fonti del diritto, oggi*, (Atti delle Giornate di studio in onore di A. Pizzorusso, Pisa, 3-4 marzo 2005), 191 ss., Pisa, 2006. L'Autore, in particolare, ne contesta la conformità alla Costituzione argomentando attraverso l'idea che la Costituzione si è inserita in un sistema previgente e pertanto le regole dettate dall'art. 3 preleggi si debbano considerare recepite nel testo della legge fondamentale e comportano una configurazione delle fonti del diritto come sistema chiuso. L'Autore ricorda anche L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1966, per sottolineare che la fuga dell'Esecutivo dal regolamento costituisce fenomeno non nuovo, in quanto nel testo citato si rilevavano i regolamenti con contenuto normativo gabellati per provvedimenti, come pure disposizioni formalmente regolamentari ma senza sostanza normativa, tutti da considerare illegittimi.

<sup>(19)</sup> G. FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni "provvedimenti" attuativi emanati dalla Agenzia delle Entrate* in *Rassegna Tributaria*, 2001, 365; S. DONATELLI, *La natura giuridica dei decreti direttoriali di ripartizione territoriale delle Agenzie delle Entrate all'interno di uno stesso*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, 1661 ss.; V. NUCERA, *Agenzie fiscali*, in *Diritto online*, 2014. Contra M. BERTOLISSI, *Agenzie fiscali*, in *Dig. sez. comm.*, Torino, 2007, che ammette attività di normazione secondaria in capo alle Agenzie, assumendo che si tratta di testi prevalente.



strativi generali che regolano il modo di essere e di agire dell'amministrazione (20). Per la Cassazione in esame, si tratta di «atto meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge», che «si limita a regolare gli aspetti pratici dell'attuazione del meccanismo previsto per legge».

Si potrebbe, però, obiettare che nella nostra ipotesi non regolano il modo di essere e di agire dell'amministrazione ma, almeno nel caso in esame, gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo. Ma nulla impedisce che gli atti amministrativi generali non normativi abbiano effetti prescrittivi (21). Specificano quindi gli obblighi e le modalità di adempimento a carico dei contribuenti, già previsti nelle linee generali dalla legge.

Non si tratta quindi di prevedere obblighi ma di indicare come gli obblighi vanno adempiuti. Siamo quindi dinanzi ad atti amministrativi che, non riguardando singolo individui, possono definirsi generali (22).

Si tratta pertanto di atti amministrativi generali, in quanto espressione di potere amministrativo che non innova l'ordinamento giuridico (23) e che non riguardano individui specifici, con

(20) Il criterio sostanziale per distinguere gli atti normativi da quelli regolamentari è prevalente in dottrina, sia amministrativa che tributaria, al punto che anche un regolamento che rispetti i requisiti della l. n. 400 sarebbe un atto amministrativo generale in caso di contenuto provvedimentale. Cfr S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*; M.A. Grippa Salvatti, *Regolamenti delegati e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1905 ss.; A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, tomo II, Padova, 1994, 636. Per la dottrina pubblicistica cfr. G.U. RESCIGNO, *Il nome proprio degli atti normativi e la legge n. 400 del 1988*, in *Giur. cost.*, 1988, 1494.

(21) Cfr. G. DELLA CANANEA, *Gli atti amministrativi generali*, Padova, Cedam, 2000, 142 ss. L'Autore però fa l'esempio dell'art. 23 Cost. e dei regolamenti comunali che rispettano la relativa riserva di legge. Esempio forse poco felice perché nei tributi locali i comuni approvano regolamenti normativi, non atti amministrativi generali. Ulteriore riprova della difficoltà anche nelle ricostruzioni teoriche di distinguere i due istituti.

(22) In fondo la natura provvedimentale degli atti che approvano i modelli di dichiarazione è piuttosto pacifica, e talvolta indicata dalla legge. E anche un bando di concorso è solitamente visto come atto amministrativo e non normativo.

(23) Per S. DONATELLI, cit. i decreti in esame appartengono alle cosiddette norme interne che costituiscono un *tertium genus* rispetto ai regolamenti ed agli atti amministrativi

i quali non si dispone ma si provvede. Peraltro, anche se si segue il criterio formale, la mancata previsione di regolamenti indica una natura di atto amministrativo <sup>(24)</sup>.

Sia che segua il criterio formale, sia che si segua quello sostanziale si può affermare e concludere con la Cassazione in esame che «Si tratta, quindi, di atto amministrativo generale, non contenente una pretesa tributaria sostanziale, rispetto al quale appare evidente l'estraneità alla materia devoluta alla giurisdizione tributaria, secondo i canoni fissati dalla giurisprudenza consolidata di queste Sezioni Unite» <sup>(25)</sup>.

generali. Le norme interne, sono state definite da una autorevole dottrina, come norme che non vengono assunte nell'ordinamento generale e non operano all'esterno dell'ordinamento cui appartengono (e cioè non hanno rilevanza nei confronti dei soggetti della collettività statale in quanto tali) in quanto sono destinate a operare soltanto all'interno dell'ordinamento particolare e nei confronti dei soggetti della relativa minore entità organizzativa senza diventare fonti dell'ordinamento generale. Si tratta di norme la cui emanazione risale alla potestà di autorganizzazione che è propria e naturale di ciascuna istituzione tanto pubblica quanto privata.

Se norme interne, non sarebbero impugnabili, in fondo nella logica della decisione del Tar.

<sup>(24)</sup> Sostenuto da G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, 2023, 68; A. CERRI, *Regolamenti*, in *Enc giur*, vol. XXVII; Roma, 1988.

Non rientrano, inoltre, tra i decreti previsti dal d.p.r. 23 luglio 1986, n. 611 - Approvazione dell'elenco dei decreti e degli altri atti da inserire nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana, ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 4, l. 11 dicembre 1984, n. 839.

<sup>(25)</sup> In generale, con riferimento ad un provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate avente ad oggetto il nuovo bollettino di conto corrente postale per il contributo unificato per le spese giudiziali, la Corte cost., 11 febbraio 2005, n. 73 ha sottolineato che «Gli atti emanati dall'Agenzia delle Entrate, a differenza di analoghi provvedimenti di altre agenzie non fiscali, rientrano tra quelli tipici dell'ordinamento statale in quanto all'Agenzia è stato affidato, per legge, l'esercizio di una tipica funzione statale: la gestione delle entrate tributarie erariali. Ne deriva, tra l'altro, la ammissibilità di un conflitto di attribuzione sollevato da una Regione (la Sicilia in particolare) e lo Stato». Conflitto nella specie negato perché si tratta di atti che non incidono sulla sfera di competenza costituzionale dell'ente confliggente ma si limitano a regolare le modalità di versamento di un tributo e quindi un aspetto esecutivo del procedimento di riscossione, con effetto solo nei confronti dei contribuenti e dei soggetti abilitati a ricevere il pagamento.

## 9. L'oggetto del giudizio.

Verificata la natura giuridica di atti amministrativi generali, si pone il problema del giudice competente a vagliarne la legittimità. Correttamente le sentenze in esame, ed in particolare il Tar, procedono *step by step* verificando la natura tributaria del provvedimento, e le norme processuali in gioco.

Quanto alla natura tributaria, non vi è molto da aggiungere rispetto a quanto rilevato dal Tar. I quattro elementi ivi indicati discendono direttamente dalle due norme costituzionali che più di ogni altra concernono la materia tributaria: l'art. 23, per il quale «nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta in base alla legge» e l'art 53, per il quale «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»<sup>(26)</sup>.

Seguendo un criterio formale il legislatore lo definisce contributo. E nella teoria generale normalmente si insegna che nei tributi vi rientrano le imposte, le tasse e i contributi, pur con difficoltà nel disegnarne i relativi confini. In questo caso il termine contributo sarebbe legato al fatto che le imprese partecipano in modo particolare alle spese pubbliche in ragione degli extraprofiti che hanno guadagnato.

Sul piano pratico, rileva in modo decisivo il comma 6 di detto articolo per il quale ai fini della riscossione del contributo, dell'accertamento e delle relative sanzioni, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto in quanto compatibili. Il richiamo di norme

<sup>(26)</sup> La dottrina rileva come questi criteri individuati dalla giurisprudenza non sono esaustivi con riferimento a prestazioni dalla natura incerta dovuta anche ad assetti legislativi ambigui. In particolare, vi sono una serie di prestazioni che hanno natura *latu sensu* corrispettiva, anche se non sono assistite da assetto sinallagmatico. E il collegamento con le spese pubbliche, da un lato riguarda tutte le entrate dello Stato, dall'altro, richiama appunto l'art. 53 Cost., che per l'opinione prevalente riguarderebbe solo le imposte e non tutti i tributi. Cfr., per tutti e da ultimo, per una breve sintesi L. COSTANZA, in A. CONTRINO et al., *La giustizia tributaria*, Milano, 2024, 40. In realtà, nessuna definizione è mai esaustiva in diritto; e quanto al richiamo dell'art. 53 Cost., questo va inteso nei limiti del riferimento generico alle spese pubbliche, non al limite garantista della capacità contributiva.

certamente tributarie non può non condurre a riconoscere natura tributaria.

La natura tributaria farebbe pensare alle Corti di giustizia tributaria, già Commissioni tributarie, in forza dell'art. 2 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per il quale appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati. Ma la norma va collegata con l'art. 19 del medesimo decreto che contiene l'elenco degli atti impugnabili, tra i quali non rientrano né il nostro decreto direttoriale né la relativa circolare.

Va riconosciuto che, proprio argomentando dal generico richiamo ai tributi fatto dall'art. 2 (come modificato nel 2002 e nel 2005), ed in particolare dalla generalizzazione della giurisdizione tributaria, parte della dottrina ha negato la natura tassativa dell'elenco di cui all'art. 19. Il tentativo dottrinale non pare, però, abbia trovato generalizzato consenso<sup>(27)</sup>. Peraltro, l'atto non rientra nell'elenco dell'art. 19 neanche valorizzando la giurisprudenza che in qualche misura ne amplia il contenuto dando rilevanza alla sostanza dell'atto e creando la figura degli atti impugnabili in via facoltativa<sup>(28)</sup>. Si tratta infatti sempre di atti individuali e mai di

<sup>(27)</sup> Per una recentissima sintesi cfr. C. GLENDI, *Sub. art. 19* e F. RANDAZZO, *Sub art. 2*, in CONSOLO - GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2023.

<sup>(28)</sup> Da ultimo, in tema di impugnabilità del diniego di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, assimilato alla domanda di definizione agevolata di rapporti tributari, espressamente contemplata dall'art. 19, cfr. Cass, 12 gennaio 2024, n. 1335, dove si ricorda che «Anche recentemente questa Corte ha ribadito il principio per cui in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria, che è stato operato con la l. 28 dicembre 2001, n. 448 (cfr. Cass., n. 12150/2019; n. 1230/2020; n. 15318/2021). Per altro verso, è stata in particolare riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di at-

atti generali <sup>(29)</sup>, come ben precisato con riguardo agli atti in materia catastale. Escluso il giudice ordinario <sup>(30)</sup>, non può che riconoscersi la giurisdizione del giudice amministrativo <sup>(31)</sup>, presso la

tendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) (Così Cass., n. 17010/2012). Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nell'art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento; ciò comporta che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 (in termini: Cass., n. 21045/2007; Sez. Un. n. 10672/2009; Cass., n. 14373/2010; n. 8033/2011; n. 10987/2011; n. 16100/2011)». Sugli atti impugnabili necessariamente e facoltativamente cfr., tra gli altri, F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021, 17 ss.

<sup>(29)</sup> E l'art. 7, comma 5, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dispone che le corti di giustizia tributaria, se ritengono illegittimo un regolamento o u atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto nel giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. L'art. 7, comma 4, l. 27 luglio 2000, n. 212, precisa che la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

<sup>(30)</sup> Trattandosi di atto amministrativo. L'art. 9 c.p.c. tuttora prevede che il tribunale è esclusivamente competente per tutte le cause in materia di imposte e tasse, ma la norma è ormai da intendersi, a seguito della cennata riformulazione dell'art. 2, d. lgs. n. 546/1992, limitata alle controversie tra privati e in materia di esecuzione forzata: cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 24 ss.

<sup>(31)</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione in materia amministrativa del giudice tributario*, in questa *Rivista*, il quale ricorda alla nota 15 che «Non condivisibile appare l'affermazione della giurisdizione tributaria sancita dal Cons. Stato, 29 febbraio 2016, n. 853, in un caso nel quale l'atto generale tariffario è stato considerato come direttamente incidente sui singoli rapporti tributari: Spetta alla giurisdizione del giudice tributario la controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un decreto del presidente di una Autorità portuale con cui è stata aumentata la tassa portuale per alcune voci merceologiche (quali il carbone, oli minerali alla rinfusa, esclusi i laterizi). In questa ipotesi, infatti: a) si è al cospetto di atti che determinano in via immediata un elemento essenziale della obbligazione tributaria (fissano la misura dell'aliquota dovuta, ed indicano e "perimetrano" le merci sulle quali è dovuta); b) trattasi di atti autoesecutivi, immediatamente lesivi, e non necessitanti di alcun ulteriore atto specificativo (l'importo dell'imposta dovuta discende unicamente dal dato quantitativo riposante nelle merci movimentate)». Infatti, se si adottasse questo metro, molti degli atti generali definitivi di una

quale si può impugnare direttamente l'atto, entro sessanta giorni dalla sua pubblicazione, per un eventuale annullamento con effetti *erga omnes* <sup>(32)</sup>.

### 10. Sulle forme di tutela: impugnabilità e disapplicazione.

Va però verificata l'immediata lesività dell'atto generale <sup>(33)</sup>. Si potrebbe dubitare della impugnabilità immediata del decreto direttoriale, sostenendosi che si tratta di un atto generale non idoneo, prima dell'emanazione di un atto applicativo, a pregiudicare in modo immediato e attuale interessi legittimi <sup>(34)</sup>. Ma il contenuto stesso del decreto comporta un'incidenza negli interessi legittimi del contribuente, in quanto contribuisce a delineare la platea dei soggetti passivi d'imposta.

Dinanzi la giudice tributario è possibile la disapplicazione, per la quale occorre però attendere l'atto individuale <sup>(35)</sup>. L'art.7, comma 5, del d. lgs. n. 546/1992 dispone che le corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto amministrativo generale, rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede

precisa obbligazione tributaria dovrebbero essere considerati alla stregua di atti individuali, come fossero latori di una pretesa specifica verso il singolo contribuente.

<sup>(32)</sup> E precisamente dinanzi al T.A.R. Lazio, competente per territorio. Cfr. D. IACOVELLI, *Regolamenti e illegittimità*, Padova, 2007, 101 ss.

<sup>(33)</sup> Cfr. D. IACOVELLI, *Regolamenti e illegittimità*, cit., 63.

<sup>(34)</sup> Cfr. MAFEZZONI, *Atti impugnabili e funzione del processo avanti le commissioni tributarie*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1397 ss., prima dell'innovazione legislativa che ha introdotto l'istituto della disapplicazione nel processo tributario. È infatti opinione comune che se non esiste una lesione attuale dell'interesse legittimo, manca l'interesse ad agire e non è perciò possibile ricorrere avverso l'atto generale: cfr. pure G. DELLA CANANEA, *Gli atti amministrativi generali*, cit., 347, il quale sembra escludere la compatibilità tra immediata impugnabilità e natura giuridica di atto generale.

<sup>(35)</sup> Sulla disapplicazione come istituto generale cfr. fra gli altri, F. CINTOLI, *Disapplicazione (Diritto amministrativo)*, in *Enc. dir. Annali*, III, 2010, che però curiosamente trascura l'istituto nell'ambito tributario, così come D. IACOVELLI, *Regolamenti e illegittimità*, cit., 59 ss; P. GOTTI, *Spunti di riflessione in tema di disapplicazione d'ufficio dei regolamenti illegittimi da parte del giudice amministrativo*, in *Foro amm.*, 2015, pag. 85.

competente <sup>(36)</sup>. La disapplicazione può essere chiesta solo, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, e quindi in occasione dell'impugnazione di uno degli atti indicati nell'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992 <sup>(37)</sup>. In tale ipotesi, il giudice tributario non annulla l'atto generale o regolamentare con effetti *erga omnes*, ma piuttosto, pur mantenendolo in vita, non lo applica al caso concreto oggetto del proprio giudizio <sup>(38)</sup>. La pronuncia di illegittimità, es-

<sup>(36)</sup> L'istituto della disapplicazione è previsto per i giudici ordinari dall'art. 5, l. n. 2248/1865, All. E. Va ricordato che alcuni autori sostengono che il potere di disapplicazione del giudice tributario è diverso dal potere di disapplicazione del giudice ordinario, interpretandolo come una forma di annullamento piuttosto che come un potere di cognizione incidentale: cfr., per una ricostruzione delle varie opinioni, G. FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in TESAURO (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 122 e ss.

Si annota, inoltre, in dottrina che la norma non pone una pregiudizialità amministrativa: piuttosto pone, o meglio presuppone, un riparto di giurisdizione. Le linee di tutela sono concorrenti e non occorre sospendere il giudizio tributario in attesa della definizione del giudice amministrativo: cfr. F. BATTISTONI FERRARA - B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Milano, 2020, 109 ss. Qualora il giudice amministrativo abbia annullato l'atto generale ovvero il regolamento, con sentenza passata in giudicato, il giudice tributario deve conformarsi a tale giudicato, laddove l'atto è stato eliminato con effetti *erga omnes*. Ma l'effetto vincolante non vi è solo nel caso di annullamento, ma anche nel caso di affermazione da parte del giudice amministrativo della legittimità dell'atto generale, non potendo non produrre un effetto vincolante. Cfr. A. COMELLI, *Sub art. 7*, in C. CONSOLO - C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2023, 176 ss.

Cfr. anche A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del "giusto processo" e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, 161 ss., il quale evidenzia la rilevanza del potere di disapplicazione quale potere autonomo avente carattere generale, diretto a rafforzare l'effettività della tutela giurisdizionale dinanzi al giudice tributario.

<sup>(37)</sup> L'art. 7, comma 5, sarebbe stato implicitamente abrogato a seguito della nuova formulazione dell'art. 2, comma 3, d. lgs. n. 546/1992, come modificato dall'art. 12, l. n. 488/2001, in quanto assorbito dalla previsione che il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione: così P. RUSSO, *Questioni preliminari ed incidentali di competenza delle commissioni tributarie*, in *Riv. Dir. trib.*, 2002, 1198. Ma la tesi sembra isolata.

<sup>(38)</sup> La disapplicazione potrà comportare alternativamente o la definitiva caducazione dell'atto individuale, o la rideterminazione in base al precedente atto generale ove esistente e applicabile (per es. in materia catastale disapplicando la nuova tariffa e applicando la precedente). In senso contrario A. DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in TESAURO (a cura di), *Il processo tributario*, cit., 609, secondo cui il giudice, che non può sostituire con una propria determinazione l'atto generale disapplicato, dovrebbe limitarsi ad annullare l'atto applicativo dell'atto generale illegittimo

sendo *incidenter tantum*, non passa in giudicato <sup>(39)</sup>, in quanto questo è limitato all'oggetto dedotto in giudizio, e pertanto non impedisce ulteriori pregiudizi allo stesso ricorrente <sup>(40)</sup>. Ne segue che il giudice tributario non può vincolare l'amministrazione finanziaria per il futuro, e pertanto il contribuente ha l'onere (se vuole avere tutela) di chiedere la disapplicazione del decreto direttoriale ogni qualvolta l'amministrazione emani atti applicativi della stessa <sup>(41)</sup>.

perché viziato da illegittimità derivata. Tale soluzione, che condurrebbe ad affermare una diversità degli effetti finali tra annullamento e disapplicazione, non appare soddisfacente perché trascura la possibilità di applicare l'eventuale atto generale previgente (che manca nell'ipotesi oggetto della decisione in commento).

Particolare è la posizione di C. BAFILE, *Il nuovo processo*, Padova, 1994., 108 ss. L'autore, muovendo dal presupposto che i regolamenti e gli atti generali hanno solitamente natura normativa perché non violano diritti soggettivi, non riconosce al giudice tributario il potere di disapplicare regolamento o atto generale normativo, perché, chiamato a decidere il merito (e non solo ad annullare l'atto), si troverebbe di fronte ad un vuoto normativo che in nessun modo potrebbe colmare. In altre parole, per l'autore non sarebbe ammissibile il ricorso alla disciplina della disapplicazione (salvo rari casi di atti generali non normativi che incidano veramente sul rapporto d'imposta), e la sola forma di tutela sarebbe l'annullamento ad opera del giudice amministrativo. Come si è visto, però, non sono così infrequenti gli atti generali non normativi e la tesi sembra isolata.

Cfr. anche P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2013, 48 ss., per il quale se la disapplicazione ha ad oggetto un atto regolamentare (e normativo) venendo a mancare la norma secondaria che la Corte dovrebbe applicare, il giudizio non potrebbe avere altro esito che la reiezione della pretesa tributaria; se la disapplicazione ha ad oggetto un atto amministrativo generale (non normativo), il giudice può scendere nel merito perché non è privato della norma da applicare. A ben vedere, nell'ipotesi oggetto della controversia in esame, la disapplicazione del decreto comporterebbe l'applicazione della norma di legge, in base alla quale si identificerebbe il soggetto passivo.

<sup>(39)</sup> Cfr. D. IACOEVELLI, *Regolamenti e illegittimità*, cit., 102.

<sup>(40)</sup> Che la pronuncia di illegittimità non sia suscettibile di passare in giudicato è opinione pacifica in dottrina (cfr. L. Verrienti, *Giurisdizione ordinaria e pubblica amministrazione*, in *Dig. disc. Pubbl.*, Torino, 1991, 453, *ivi* 474) e in giurisprudenza (cfr. T.A.R. Veneto, 9 giugno 1984, n. 224, cit.). Non è condivisibile la tesi, sostenuta da MAFFEZZONI, *Limiti del sindacato giurisdizionale sugli atti generali d'imposizione*, in *Boll. Trib.*, 1987, 1357 ss., per il quale l'atto generale, disapplicato con decisione passata in giudicato, non può più essere applicato al ricorrente, in forza degli effetti del giudicato, nemmeno in successivi atti applicativi o periodi d'imposta.

<sup>(41)</sup> In sede di disapplicazione rilevano, per l'opinione dominante, la violazione di legge, l'incompetenza e l'eccesso di potere (anche se, trattandosi di atto non discrezionale, può forse dubitarsi della configurabilità dell'eccesso di potere): cfr. G. FRANSONI, *La*



Quando il decreto è divenuto inoppugnabile dinanzi al giudice amministrativo, la disapplicazione diventa l'esclusiva forma di tutela spettante al contribuente; ma essa trova spazio anche se si impugna tempestivamente l'atto generale (42). Si assume, infatti, che gli atti applicativi, emessi nelle more del giudizio di annullamento e divenuti inoppugnabili per il decorso del termine, restano efficaci anche se l'atto generale sia successivamente annullato (43). Ancora, si ritiene che il potere di disapplicazione sembrerebbe risultare precluso in caso di giudicato di rigetto del ricorso giurisdizionale amministrativo proposto avverso l'atto generale (44).

*disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in F. TESAURO (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 149-150.

(42) La disapplicazione può essere disposta non solo se l'atto generale è ancora suscettibile di impugnazione dinanzi al giudice amministrativo, ma anche se è divenuto inoppugnabile: cfr., A. FINOCCHIARO - M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 127; S. MENCHINI, in T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, 91. Prospetta, invece, l'ipotesi che non sia suscettibile di disapplicazione l'atto definitivo M. POLANO, in C. GLENDI (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, 1990, 291, argomentando dall'espressione «salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente». Ma si obietta (A. FINOCCHIARO - M. FINOCCHIARO, *Commentario*, cit.) che tale espressione è «meramente enunciativa del principio di carattere generale secondo cui l'atto amministrativo di carattere generale o il regolamento, malgrado siano stati disapplicati, per l'accertamento, in via incidentale, nel processo tributario, della loro illegittimità, sono pur sempre suscettibili d'impugnazione in via principale innanzi al giudice amministrativo ordinario, ove sussistano ancora i termini per tale impugnazione».

Nel caso in cui siano contemporaneamente pendenti sia il giudizio dinanzi al giudice amministrativo, sia il giudizio dinanzi alla commissione tributaria, quest'ultima può proseguire il giudizio senza doverlo sospendere, perché la sospensione (per la pregiudiziale amministrativa) non è prevista dalla legge e non sembra ammissibile neppure per il nuovo processo civile: v. S. MENCHINI, in *Il nuovo processo*, cit., 91.

(43) Cfr. S. MUSCARÀ, *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 1209; M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione fra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, 812, nota 35. Per l'opinione contraria, nel caso in cui gli atti generali si pongano quali presupposti di provvedimenti puramente attuativi, cfr. G. CORSO, *Atto amministrativo presupposto e ricorso giurisdizionale*, Padova, 1990, 118 ss.

(44) Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione fra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, cit. il quale ricorda alla nota 21 la giurisprudenza (Cass., 24 gennaio 2019, n. 1952; Cass., 1 aprile 2016, n. 6358) per la quale «Il potere di disapplicazione riconosciuto alle commissioni tributarie dall'art. 7, d. lgs. n. 546/1992

## 11. Sull'impugnabilità delle circolari.

Due ultimi cenni all'impugnabilità della circolare <sup>(45)</sup>. Forse la concentrazione sul decreto direttoriale ha condotto la Cassazione ad accogliere una tesi sicuramente minoritaria circa l'impugnabilità della circolare <sup>(46)</sup>. E forse, come ha annotato la dottrina che si è già cimentata sulle decisioni in esame, «le Sezioni Unite sembrano aver ravvisato nella circolare impugnata davanti al Tar un contenuto e una funzione ulteriori e più incisive di quelle puramente ascrivibili a quella di indirizzo interpretativo» <sup>(47)</sup>. Ma in diritto tributario è pacifica la non impugnabilità delle circolari in quanto non sono fonti di obblighi <sup>(48)</sup>; anzi, non essendovi in

degli atti amministrativi illegittimi ed, in particolare, delle delibere comunali di approvazione delle tariffe della TARSU, presupposte agli atti impositivi, non è precluso dalla circostanza che spetta al giudice amministrativo la cognizione, in sede di legittimità, delle delibere tariffarie. Esso sussiste anche qualora l'atto amministrativo disapplicato sia divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini di impugnazione davanti al giudice amministrativo e risulta precluso solo quando la legittimità di un atto amministrativo sia stata affermata dal giudice amministrativo nel contraddittorio delle parti e con autorità di giudicato».

<sup>(45)</sup> E della risoluzione, che ha determinato i codici tributo.

<sup>(46)</sup> Da ultimo nega sia l'impugnabilità delle circolari sia degli atti individuali per violazione delle circolari la citata Cass., n. 1334/2024 che ricorda che va riaffermato il principio per cui la violazione di circolari ministeriali non può costituire motivo di ricorso per cassazione sotto il profilo della violazione di legge; posto che esse non contengono norme di diritto, bensì disposizioni di indirizzo uniforme interno all'Amministrazione da cui pro-manano. Caratteristiche, queste, che ne evidenziano la natura di meri atti amministrativi non provvedimentali, e che escludono che esse possano fondare posizioni di diritto soggettivo in capo a soggetti esterni all'Amministrazione stessa. A questa regola non si sottraggono le circolari dell'Amministrazione Finanziaria (del resto priva di poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute, regolata per legge), le quali non vincolano né i contribuenti né i giudici; così da risultare, appunto, anch'esse esenti dal controllo.

Nello stesso senso si può leggere l'art. 10-*septies* dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 20 luglio 2000, n. 212), introdotto recentemente, che disciplina il contenuto delle circolari, ricomprese tra gli atti dell'amministrazione che forniscono supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie.

<sup>(47)</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA - L. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sugli atti generali in materia di extraprofitti delle imprese energetiche*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2024, 21 ss.

<sup>(48)</sup> Cfr. da ultimo Cass., 12 gennaio 2024, n. 1335, per la quale le circolari non contengono norme di diritto ma disposizioni di indirizzo uniforme all'Amministrazione, e pertanto sono meri atti amministrativi non provvedimentali che non vincolano né i contribuenti né i giudici, risultando anch'essi esenti dal controllo di legittimità.

materia tributaria una vera e propria discrezionalità, non possono essere neanche sintomo di eccesso di potere in sede di impugnazione del singolo atto impositivo <sup>(49)</sup>.

GUIDO SALANITRO

ABSTRACT: Il contributo analizza le diverse forme di tutela avverso i provvedimenti direttoriali e le circolari in materia tributaria, interrogandosi anche su profili di carattere sostanziale quali: la natura giuridica degli atti direttoriali; i poteri del soggetto che li emana; i profili contenutistici.

ABSTRACT: *The different forms of protection against directorial measures and circulars in tax matters are analysed, also examining substantive aspects such as: the legal nature of directorial acts; the powers of the subject who emanates them; the content profiles.*

Va, però, riconosciuta una certa lesività in capo alle circolari, e agli altri cd. atti di indirizzo dell'amministrazione, che contribuiscono a creare quel diritto burocratico fiscale che sembra quasi creare un ordinamento giuridico parallelo al quale il contribuente "deve" ubbidire: cfr. A. GENTILI - G. BARALIS - D. MURITANO - A. PISCHETOLA, *Diritto burocratico fiscale*, Milano, 2019.

<sup>(49)</sup> Cfr. per tutti S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino 2020, 276 ss.