



Martedì 22/04/2008

IL VALORE GIURIDICO DELLE CIRCOLARI

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

SOMMARIO: 1. La nostra previsione - 2. Un precedente autorevole - 3. La pronuncia delle Sezioni Unite - 4. Il carattere non vincolante delle circolari - 5. Le difficoltà di applicazione.

1. La nostra previsione

Evidentemente eravamo stati facili profeti quando nel 2001, sollevammo fondate perplessità sulla possibilità che le Agenzie fiscali interpretassero la normativa tributaria con effetti di autenticità[1].

Scrivemmo in quella occasione che «l'attività di interpretazione di norme giuridiche, ove essa sia controversa, è prerogativa tipica ed insostituibile dell'Autorità giudiziaria, che vi provvede secondo il dettato dell'art. 12 delle Preleggi; vale a dire attribuendo alla legge il senso fatto palese dal significato delle parole secondo la connessione di esse e dall'intenzione del legislatore» e poi concludemmo che «le Agenzie (fiscali), prima influenzando le proposte legislative e poi interpretandole, rischiano di chiudere i contribuenti in una sorta di gabbia non facilmente superabile, con buona pace dei principi garantistici posti dallo Statuto del contribuente».

Nessuno, peraltro, si adeguò a tali elementari considerazioni; e le circolari, le risoluzioni, le note delle Agenzie fiscali fioriscono, da allora, sempre più numerose, forse per compensare il divieto di norme interpretative in materia tributaria (se non per casi eccezionali e con legge ordinaria) previsto dall'art. 1, secondo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Non solo: alle circolari ministeriali che, bene o male, provenivano dall'organo di vertice dell'Amministrazione finanziaria, si sono sostituite le circolari "direttoriali" di persone che sono state chiamate, spesso dall'esterno e in base a contratti privatistici, a dirigere strutture dotate di autonomia pressoché totale come sono le Agenzie fiscali.

2. Un precedente autorevole

Per la verità già una sentenza della Suprema Corte [2] aveva ritenuto che «l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta amministrazione ed il contribuente si trovano su un piano di parità, per cui la c.d. interpretazione ministeriale (proveniente di solito da uffici centrali dell'Amministrazione) sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i Giudici, né costituisce fonte di diritto; conseguentemente a detti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione (ex art. 111 Cost., 360 c.p.c.) in quanto essi non sono manifestazione di attività amministrativa, bensì atti interni della medesima pubblica Amministrazione destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario».

Decisione, questa, assolutamente conforme ai principi generali del diritto amministrativo, per una serie convergente di ragioni.

Anzitutto non vi è dubbio che le circolari, quando pure siano emanate da un Ministro, non sono fonti di diritto, che sono tassativamente solo quelle enunciate dall'art. 1 delle Preleggi: le leggi (e gli atti aventi valore di legge, come i decreti legge e i decreti legislativi), i regolamenti e gli usi (solo quando richiamati



nelle materie regolate dalle leggi e dai regolamenti).

In secondo luogo è pacifico che per atti amministrativi non si intendono manifestazioni qualsiasi della pubblica Amministrazione, ma solo le manifestazioni di volontà finalizzate a costituire, modificare o estinguere posizioni giuridiche soggettive come i diritti soggettivi e gli interessi legittimi.

Quindi, il giudice ordinario non può effettuare su di esse il controllo di legittimità, mentre il giudice amministrativo può addirittura annullarle quando non siano conformi alla legge o, comunque, presentino i vizi di incompetenza dell'emittente o di eccesso di potere.

In particolare, per quanto riguarda la materia tributaria, le circolari hanno il limitato scopo di uniformare il comportamento degli Uffici finanziari, dettando loro istruzioni sul comportamento da assumere nell'esercizio della loro funzione istituzionale; in altre parole sono espressione tipica dell'organizzazione gerarchica di tali Uffici.

3. La pronunzia delle Sezioni Unite

Il tema è stato ripreso ed approfondito dalla recente sentenza 2 novembre 2007, n. 23031, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione [3].

In tale occasione era stata impugnata una circolare della Direzione regionale delle entrate per la Sicilia, la quale, con riferimento ad una disposizione della legge regionale siciliana 26 marzo 2002, n. 2, disciplinava un beneficio d'imposta per gli atti di compravendita preordinati all'arrotondamento della proprietà contadina.

Il Tar di Catania, ritenuto ammissibile il ricorso e sussistente la giurisdizione del giudice amministrativo, aveva accolto il ricorso stesso e aveva annullato la circolare, ma l'Agenzia delle entrate aveva interposto appello al Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione siciliana, eccependo il difetto di giurisdizione di detto giudice e l'infondatezza del ricorso originario.

Contro la relativa decisione, che peraltro aveva dichiarato improcedibile l'impugnazione essendo nel frattempo intervenuta una norma interpretativa che estendeva l'agevolazione come richiesto dai ricorrenti, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione deducendo il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo.

A questo punto la Suprema Corte, ritenuto ammissibile il ricorso e intesa come sentenza di merito quella del Consiglio di giustizia amministrativa, ha puntato la sua attenzione sul valore giuridico delle circolari, affermando in primo luogo che ad esse non può essere riconosciuta alcuna "efficacia normativa esterna"; quindi non sono impugnabili davanti al giudice amministrativo come lo sono tutti gli atti amministrativi.

Effettuato un breve excursus sulle opinioni espresse al riguardo dalla dottrina e dalla giurisprudenza, la Corte di Cassazione ha soggiunto, in positivo, che esse sono atti meramente interni della pubblica Amministrazione, contenenti istruzioni, ordini di servizio e direttive, impartiti dagli organi centrali a quelli subordinati e periferici della stessa Amministrazione e, pertanto, inidonee a spiegare un qualsiasi effetto giuridico nei confronti dei soggetti estranei, e ad incidere sul rapporto tributario che è regolato soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale in capo all'Amministrazione finanziaria.



4. Il carattere non vincolante delle circolari

Come diretta conseguenza di tale impostazione, la Suprema Corte non ha esitato a sottolineare che la circolare emanata nella materia tributaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa conforme, anche in sede di autotassazione laddove la questione interpretativa delle norme applicabili è di spettanza dello stesso contribuente.

E fin qui nulla di nuovo o di sorprendente poiché in sostanza viene ribadito quanto era già stato affermato nel precedente giurisprudenziale di cui si è detto innanzi; ma la Suprema Corte ha aggiunto che la circolare non vincola neppure gli Uffici gerarchicamente subordinati, ai quali non è vietato di disattenderla senza che il loro provvedimento, adottato per risolvere il caso singolo, possa essere ritenuto illegittimo per violazione della circolare.

In altre parole, l'Ufficio subordinato che disattende una circolare emanata dai suoi organi superiori potrà essere passibile di sanzioni amministrative, ma il problema resterà interno all'Amministrazione, senza riflessi nei confronti del contribuente.

E, ancora, la circolare non vincola la stessa Autorità che l'ha emanata, secondo le Sezioni Unite, poiché tale Autorità rimane libera di modificare, correggere e anche disattendere l'interpretazione ivi adottata.

A maggior ragione la circolare non vincola il Giudice tributario e tantomeno la Corte di Cassazione, in quanto per l'annullamento di un atto impositivo ritenuto non conforme alla legge non è necessario disapplicare la circolare interpretativa; una diversa opinione che attribuisse al Giudice amministrativo la facoltà di annullarla con effetto "erga omnes" significherebbe elevare lo stesso giudice al rango di interprete autentico della norma tributaria in sostituzione della stessa Amministrazione.

In sostanza secondo l'icastica espressione della sentenza in esame, «la circolare interpretativa esprime l'opinione di una parte (anche se "forte") del rapporto tributario, che, peraltro, può essere discussa e disattesa dal giudice tributario. E qualora il giudizio di quest'ultimo corrisponda al parere espresso dall'Amministrazione caso sarà pur sempre l'interpretazione del giudice che avrà esclusivo valore ed efficacia».

Una conferma di tale orientamento la Suprema Corte la evince, sia pure indirettamente, dalla recente pronuncia della Corte Costituzionale 14 giugno 2007, n. 191[4], che riguarda le istanze di interpello all'Amministrazione finanziaria e le conseguenti risposte scritte e motivate che, com'è noto, vincolano solo il richiedente e con esclusivo riferimento alla questione oggetto di tale istanza; giacché in tale occasione la Consulta ebbe a ritenere che «coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle entrate nella procedura di interpello, l'art. 11 (della legge n. 212/2000) non prevede alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell'Amministrazione finanziaria, né statuisce l'autonoma impugnabilità di detta risposta davanti alle Commissioni tributarie».

5. Le difficoltà di applicazione

Rimane un problema fondamentale che le Sezioni Unite hanno sfiorato laddove hanno proclamato che la circolare non vincola neppure l'Autorità che l'ha emanata, la quale, come detto poc'anzi, resta libera di modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione ivi adottata.

E' ben vero, infatti, che l'Amministrazione finanziaria con le sue circolari non vincola nemmeno sé stessa,



perché non è titolare di un potere normativo che sarebbe in contrasto con l'art. 23 Cost.; tuttavia, non può essere trascurato che, al di là di ogni possibile resipiscenza, le circolari esprimono, con pressoché totale approssimazione, il comportamento che l'Amministrazione terrà nei confronti del contribuente in relazione alle singole questioni che verranno in considerazione nel corso della sua attività d'imposizione.

Ciò costringe il contribuente stesso ad affrontare di volta in volta la non facile scelta se seguire l'interpretazione data dalla circolare specifica, ancorché non vincolante, o affrontare il rischio di una controversia giudiziale con relativi costi e conseguente incertezza di risultati [5].

Per converso le circolari interpretative, in quanto espressive dell'interpretazione data dall'Amministrazione finanziaria, sono idonee ad ingenerare nel contribuente l'affidamento che ogni questione sarà trattata dall'Amministrazione nel modo anticipato dalla circolare riguardante la problematica specifica, e quindi, finiscono per incidere sul diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.

Come si concilino tali principi con l'art. 10 della legge n. 212/2000 le Sezioni Unite non lo hanno detto, come sarebbe stato invece opportuno ed auspicabile.

Ubaldo Peuccri

Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb cliccare qui.

Note:

1. Ved. PERRUCCI, Spetta alle Agenzie fiscali interpretare la normativa?, in Boll. Trib., 2001, 1688.
2. Ved. Cass., sez. trib., 10 novembre 2000, n. 14619, in Boll. Trib., 2001, 697.
3. In Boll. Trib., 288, 437.
4. In Boll. Trib. On-line.
5. Sul che cfr. DEOTTO, I rischi e i costi delle deroghe alle circolari, in Il Sole 24 Ore dell'8 novembre 2007, 35.

Bollettino Tributario