



Circolari dell'Agencia delle Entrate: non sono vincolanti

Autore : Maria Monteleone

Data: 21/08/2017

Circolari e risoluzioni dell'Amministrazione Finanziaria: che valore hanno? Sono vincolanti per il contribuente e il giudice? Cosa succede se vengono violate?

Le **circolari e le risoluzioni dell'Agencia delle Entrate** o del Ministero dell'Economia e delle Finanze **non sono vincolanti** per né per il contribuente né per il giudice e non costituiscono fonte del diritto. Tale principio è stato più volte ribadito dalla **Cassazione**, pronunciata sull'efficacia giuridica e sull'impugnabilità di tali atti **[1]**.

Secondo la Suprema Corte, 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**, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce **fonte di diritto** **[2]**.

Gli atti ministeriali possono dettare agli uffici subordinati **criteri di comportamento** nella concreta applicazione di norme di legge, ma **non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento** non previsto dalla legge né, soprattutto, attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni di detti atti un effetto non previsto da una norma di legge **[3]**.



Le istruzioni impartite dall'amministrazione operano nei confronti dei verificatori **in fase accertativa**, ma non possono influenzare il **giudizio di legittimità** dell'azione accertatrice, allorché sia sfociata in un atto formale di contestazione, rendendosi di fronte ad essa applicabili le **sole norme di legge [4]**.

Impugnabilità della circolare interpretativa

Secondo le **Sezioni Unite della Cassazione [5]**, la circolare con la quale l'Agenzia delle Entrate **interpreti una norma tributaria**, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati perché vi si uniformino, esprime esclusivamente un **parere dell'amministrazione non vincolante** per il contribuente, e **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.

La circolare non può quindi essere annoverata fra gli atti generali di imposizione, impugnabili innanzi al giudice amministrativo, in via di azione, o disapplicabili dal giudice tributario od ordinario, in via incidentale. Ciò in quanto le circolari non possono **né contenere disposizioni derogative** di norme di legge, né essere considerate alla stregua di **norme regolamentari vere e proprie**, che, come tali vincolano tutti i soggetti dell'ordinamento, essendo dotate di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'amministrazione all'interno della quale sono emesse. L'ordinamento tributario è infatti soggetto alla **riserva di legge**.

Effetti della circolare dell'Agenzia delle Entrate

Dal momento che la circolare o risoluzione dell'Agenzia delle Entrate rappresenta un **atto interno** volto a dettare istruzioni applicative e criteri di interpretazione, essa non vincola il contribuente, né gli uffici né il giudice né la stessa Amministrazione **[6]**.

Effetti nei confronti del contribuente

La circolare non vincola il contribuente, che resta pienamente **libero** di non adottare un comportamento ad essa uniforme, in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'autotassazione. E' ovviamente essenziale il rispetto delle norme di legge.

Effetti nei confronti degli uffici

La circolare non vincola, a ben vedere, gli **uffici gerarchicamente sottordinati**, ai



quali non è vietato di disattenderla (evenienza, questa, che, peraltro, è raro che si verifichi nella pratica), senza che per questo il provvedimento concreto adottato dall'ufficio (atto impositivo, diniego di rimborso, ecc.) possa essere ritenuto illegittimo **"per violazione della circolare"**: infatti,

- se l'interpretazione contenuta nella circolare è **errata**, l'atto emanato sarà legittimo perché conforme alla legge;
- se, invece, l'interpretazione contenuta nella circolare è **corretta**, l'atto emanato sarà illegittimo per violazione di legge.

Effetti nei confronti dell'Agenzia delle Entrate

La circolare non vincola addirittura la stessa autorità che l'ha emanata, la quale resta libera di **modificare, correggere** e anche completamente **disattendere l'interpretazione adottata**.

Ciò è tanto vero che si è posto il problema della eventuale **tutela del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo** (interpretativo) adottato dall'amministrazione e si è escluso che tale tutela sia possibile anche sotto il profilo dell'affidamento, stante la evidente collisione che si determinerebbe con il principio di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta. In questa ipotesi potrebbe ammettersi che il mutamento da parte dell'amministrazione di un precedente indirizzo (interpretativo) sul quale il contribuente possa aver fatto affidamento, eventualmente rilevi (o possa esser valutato) ai fini della applicazione delle sanzioni.

Effetti nei confronti del giudice tributario

La circolare non vincola il giudice tributario (e, a maggior ragione, la Corte di Cassazione) dato che per l'annullamento di un atto impositivo emesso sulla base di una interpretazione data dall'amministrazione e ritenuta non conforme alla legge, non dovrà essere disapplicata la circolare, in quanto l'ordinamento affida **esclusivamente al giudice il compito di interpretare la norma** (del resto, al giudice tributario è attribuita, nella materia tributaria, la giurisdizione esclusiva).

Ammettere l'impugnabilità della circolare interpretativa innanzi al giudice amministrativo - con la possibilità per quest'ultimo di annullarla - significherebbe precludere a tutti gli uffici dell'amministrazione finanziaria di accogliere quella interpretazione, con il risultato - contrario ai principi costituzionali - di elevare il giudice amministrativo al rango di **interprete autentico della norma tributaria**.



Note:

[1] Da ultimo, Cass. n. 6185/2017.

[2] Cass. sent. n. 21872/2016.

[3] Cass. n. 21154/2008.

[4] Cass. sent. n. 10915/2015.

[5] Cass. Sez. Unite, sent. n. 23031/2007.

[6] Cass. Sez. Unite, sent. n. 23031/2007.