

IL RAPPORTO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE: IL CASO DELLE CIRCOLARI INTERPRETATIVE ALLA LUCE DEI RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

«L'incertezza ingenerata dai citati atti ministeriali è giusto motivo per dichiarare compensate tra le parti le spese del giudizio di Cassazione».

Questo è un passo delle conclusioni relative alla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I, Civ. n. 11931 del 17 novembre 1995.

Con tale decisione la Cassazione ritorna a pronunciarsi sulla questione, divenuta attuale e allo stesso tempo rilevante, del frequente contenuto di norme regolamentari degli atti amministrativi in materia tributaria (1).

L'Amministrazione disciplina, infatti, la propria attività diramando ai suoi uffici periferici le istruzioni per l'applicazione di leggi e regolamenti mediante circolari, risoluzioni o note.

Le circolari amministrative - contenendo istruzioni, ordini di servizio direttive impartite dalle autorità amministrative centrali o gerarchicamente superiori agli enti o organi periferici o subordinati, con la funzione di indirizzare in modo uniforme l'attività di tali enti o organi inferiori - sono atti meramente interni della pubblica Amministrazione (2).

Essi, pertanto, esauriscono la loro portata ed efficacia giuridica nei rapporti tra i suddetti organismi ed i loro funzionari e non possono, quindi, produrre alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'Amministrazione, né acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, neppure come mezzo di interpretazione di norme giuridiche, non costituendo pertanto fonte di diritti a favore di terzi né di obblighi a carico dell'Amministrazione.

Le circolari tributarie dunque, vanno equiparate né più né meno a quelle amministrative inidonee, cioè, a produrre atti aventi forza di legge.

Esse, allora, appartengono, *sic stantibus*, alla categoria di atti interpretativi privi per definizione di carattere innovativo e «quindi - se tali - intrinsecamente incapaci di inserirsi nel circuito costituito dalle disposizioni legali fonti di diritto oggettivo» (3).

La conferma esplicita di ciò che è stato detto si desume da un principio chiaro, su cui poggia il nostro ordinamento tributario: l'irrinunciabilità del diritto al tributo - nel senso che la legge fiscale non ammette la rinuncia al diritto di imposta - ovvero dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria (4).

È il caso di aggiungere che, le interpretazioni delle circolari non creano vincoli per i contribuenti, i quali restano liberi di non uniformarsi e che fra l'altro non li creano per la stessa autorità che ha emanato l'atto, la quale può sempre ricredersi e modificare o correggere o sconsigliare l'interpretazione in precedenza avanzata (5).

La Cassazione nella sua sentenza, citata all'inizio, osserva - ribadendo quanto affermato - che «l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, la detta Amministrazione e il contribuente si trovano su un piano di parità (6).

Nulla, perciò, deve temere il contribuente quando decide di disattendere la circolare.

Va notato, inoltre, che il problema dell'altissima frequenza con cui l'Amministrazione emana circolari, risoluzioni e quant'altro tale da determinare

gravi ripercussioni sulle situazioni giuridiche soggettive facenti capo al contribuente, è già stato preso in considerazione in sede normativa (7).

Merita di essere segnalato, a questo proposito, il testo dell'art. 22 del DPR 1° febbraio 1986 n. 13, il quale ha previsto la costituzione di un «osservatorio delle pronunce giurisdizionali» allo scopo preciso di rilevare gli «andamenti della giurisprudenza» in vista della formulazione di norme interpretative e della sollecita emanazione degli opportuni provvedimenti normativi e/o amministrativi.

Sul punto, in seguito, è intervenuta una circolare (8) per rammentare, ai vari apparati destinatari dell'atto, l'esigenza di adeguare i comportamenti dell'Amministrazione a quelli del giudice e di concorrere a definire, quindi, l'unicità di indirizzo interpretativo di un dato disposto nei confronti dei soggetti da esso coinvolti.

È un esempio che andrebbe imitato. Si assiste, invece, ad un aumento del contenzioso in casi di interpretazione della circolare diversa rispetto all'applicazione della norma.

Tale problema andrebbe risolto se si considera che le condotte assunte dai contribuenti sulla base delle informazioni dell'Amministrazione, determinano un'aspettativa che trova «la sua tutela nel principio di buona fede con la vincolatività di quelle informazioni rispetto ai comportamenti già posti in essere» (9).

Principio di buona fede, principio generale di diritto oltre che di civiltà.

La normativa tributaria, più di ogni altro ramo del diritto, è afflitto da una si-

tuazione di cronica, diffusa ed endemica incertezza.

Circostanza, questa, che avrebbe favorito e giustificato la enorme produzione di circolari ma che, allo stesso tempo, ha reso indispensabile il richiamo al principio di buona fede (10) cui l'art. 55 del DPR 600/73 e l'art. 39 bis del DPR 636/72 si ispirano.

Ai fini tributari, rilevano due fattispecie di buona fede: l'erronea convinzione di agire in conformità del diritto e l'affidamento a fronte di un comportamento altrui.

La seconda situazione è quella che, in questa sede, interessa.

Infatti, la tutela dell'affidamento dell'informazione ricevuta, in tanto sarà giustificata, in quanto la fonte di informazione utilizzata garantisca di fatto una maggiore competenza e capacità di conclusioni corrette, di quanto non possa avere il contribuente con le sue soggettive opinioni.

Ciò implica anche l'esigenza di differenziare le categorie di fonti attendibili sia rispetto agli organi che producono le informazioni sia rispetto ai destinatari.

Così ad una circolare o ad una risoluzione firmata dal Ministero o dal direttore generale dovrà riconoscersi un tasso di attendibilità ben maggiore di quella attribuibile al responso di un semplice direttore di ufficio periferico. Sembra una soluzione poco adottabile. Gli uffici finanziari poche volte hanno tenuto in considerazione la buona fede prima di notificare avvisi di accertamento in relazione a difformità di applicazioni fra circolari e norme ispiratrici (in deroga al principio di buona fede).

Tanto più che, nessun precetto legislativo - come si è già accennato - implica la vincolatività *erga omnes* delle interpretazioni via via esterne per tutto il tempo della loro vigenza.

Urge a questo punto dare risposta a due interrogativi:

1) Se l'interpretazione della circolare non è vincolante, non si riesce a capire l'opportunità ovvero l'utilità. Non è necessario ricordare, in questa sede, come non pochi comportamenti dell'Amministrazione siano (su alcuni temi) ancora coperti da perplessità in merito alla loro conformità alle norme impositrici.

La circolare, quindi, non essendo né un consiglio né tantomeno un suggerimento che si dà al contribuente, diventa in fatto un atto con una maggiore forza giuridica rispetto a quella che gli viene riconosciuta (11).

2) Se la circolare non è vincolante nemmeno per l'Amministrazione bisogna riflettere sulla semplice constatazione che il nostro ordinamento non accorda protezione alcuna al contribuente che insorga contro la lesione subita dal mutamento di interpretazione ministeriale.

In sostanza, quantunque l'interpretazione ministeriale possa avere concorso in maniera determinante ad indurre il contribuente ad adottare una soluzione piuttosto che un'altra, il ripensamento ministeriale non è fonte di responsabilità in sostanza per la Pubblica Amministrazione né tanto meno di invalidità degli atti impositivi emanati in ottemperanza alla nuova interpretazione prodotta dal ripensamento ministeriale (12).

Tutte considerazioni che da una parte vogliono essere un invito per l'Amministrazione a dare alle circolari un contenuto più consona al loro tenore giuridico.

La sentenza della cassazione in epigrafe va in questa direzione (13).

A questo proposito risulta agevole il richiamo all'art. 97 della Costituzione, che al primo comma detta la regola di buon andamento della pubblica Amministrazione, interpretato di recente dalla suprema corte nel senso che «i pubblici uffici hanno il dovere generale di assicurare il buon andamento dell'Amministrazione, concetto che implica anche quello di guidare e facilitare gli amministrati nell'adempimento dei loro doveri» (14).

Altrimenti se si vuole che le risoluzioni o interpretazioni ineriscano (come di fatto avviene) al rapporto tributario e alla concreta applicazione dell'imposta, bisogna trovare un sistema di tutela per il soggetto passivo.

La possibilità di annoverare le circolari o le risoluzioni ministeriali nella categoria degli atti impugnabili tracciata dal primo comma dell'art. 16 DPR 636/72, potrebbe essere la strada da perseguire a tal fine.

È contraddittorio, infatti escludere l'immediata impugnabilità di una risoluzione ministeriale che nega ad un soggetto passivo la spettanza di un regime agevolato e, all'opposto, si afferma l'immediata impugnabilità delle varie determinazioni con cui l'ufficio concede, diniega, o revoca esenzioni in materia di imposte periodiche che si estendono per un arco di tempo piuttosto lungo.

A questo punto risulta del tutto legittimo porsi l'interrogativo del perché sulla base di una interpretazione estensiva del primo comma dell'art. 16 DPR 636/72 le risoluzioni o le circolari ministeriali non debbano essere immediatamente impugnabili (15).

La considerazione che l'art. 16, primo comma, così come modificato dall'art. 7 DPR 739/81 preveda tassativamente quali siano gli atti impugnabili, tra cui evidentemente non rientrano le risoluzioni, dà valore all'interrogativo posto poc'anzi.

Si sottolinea che, se diventa una scelta obbligata negare l'impugnabilità delle risoluzioni ministeriali, diventa pure una scelta obbligata negare l'impugnabilità del diniego di esenzione.

Chi nega l'una cosa e sostiene l'altra si colloca in una posizione logicamente contraddittoria che fatalmente indebolisce la sostenibilità della tesi della non impugnabilità delle risoluzioni ministeriali.

Stefano D'Orsi

(Dottore Commercialista in Bologna)

Dr. Raffaele Merola

Note:

(1) Si veda a questo proposito anche l'articolo pubblicato su «Italia Oggi» del 21 dicembre 1995, pag. 35.

(2) Cassazione Civile, Sez. I, 25 marzo 1983 n. 2092 in Repertorio della Giurisprudenza Utet.

(3) M. Bertolissi, «Le circolari interpretative dell'Amministrazione finanziaria» in Rassegna Tributaria 1987, pag. 442.

(4) G.A. Micheli-G. Tremonti, «Obbligazioni» (Diritto Tributario) in Enciclopedia del diritto 1979, pag. 409 ss.

(5) Sul punto si veda G. Falsitta, «Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente» in Rassegna Tributaria 1988, pag. 11.

(6) Corte di Cassazione, Sez. I, Civ. n. 11931 del 17 novembre 1995 in Repertorio della Giurisprudenza Utet. Si veda anche Cassazione S.U. 1° marzo 1988, n. 2157 in Repertorio della Giurisprudenza Utet; Cassazione S.U. 10 gennaio 1973, n. 54 in Repertorio della Giurisprudenza Utet; Cassazione S.U. 16 maggio 1968, n. 1526, in Repertorio Giurisprudenza Utet.

(7) Si veda ad esempio, quella esplicitiva della