

## Circolari e risoluzioni ( diritto tributario)

1. Risoluzioni e circolari ; efficacia “interna” ed “esterna” delle interpretazioni provenienti dall’amministrazione finanziaria.....	1
2. Interpretazioni dell’amministrazione finanziaria e loro efficacia nei confronti dei contribuenti .....	2

### 1. Risoluzioni e circolari ; efficacia “interna” ed “esterna” delle interpretazioni provenienti dall’amministrazione finanziaria

È noto che le interpretazioni provenienti dall’amministrazione finanziaria<sup>1</sup>, in linea di principio, non producono effetti nei confronti dei contribuenti né tantomeno dei giudici, trattandosi di direttive o orientamenti che si impongono esclusivamente agli uffici in virtù del rapporto gerarchico tra questi sussistente<sup>2</sup>. Le ragioni che possono sollecitare un intervento ministeriale sono diverse, rintracciabili sia nella emanazione di una nuova disposizione legislativa a fronte della quale si rendono opportuni dei chiarimenti, sia nei quesiti posti dagli uffici periferici o dagli stessi contribuenti (si pensi alle istanze di interpello previste dallo statuto dei diritti del contribuente). Gli atti interpretativi cui tradizionalmente l’amministrazione finanziaria assolve a queste esigenze sono le circolari o le risoluzioni.

Mentre le prime hanno una portata generale e spesso sono utilizzate per fornire una interpretazione relativa ad una norma, le risoluzioni e le note si riferiscono invece, a casi specifici. Si tratta tuttavia di una distinzione che non va enfatizzata più di tanto giacché anche una circolare potrebbe assolvere allo scopo di fornire interpretazioni legate ad una circostanza specifica<sup>3</sup>.

L’orientamento prevalente sia in dottrina che in giurisprudenza è quello di ricondurre le circolari e le risoluzioni nell’alveo degli atti interni attraverso i quali l’amministrazione finanziaria chiarisce la portata di nuove norme di legge agli uffici periferici (circolari c.d. *esplicative*, che si differenziano da quelle meramente interne dirette a regolare lo svolgimento di un determinato servizio nell’ambito dell’organizzazione amministrativa) chiamati ad applicarle durante lo svolgimento della loro attività istituzionale. Alla efficacia interna si contrappone però una limitata efficacia esterna, nel senso che, come ampiamente rilevato anche dalla giurisprudenza<sup>4</sup>, non vincolano il contribuente e quindi non obbligano neanche il giudice alla loro osservanza. L’assenza di una efficacia esterna non impedisce tuttavia alle circolari ed risoluzioni di assolvere allo scopo di assicurare una certa omogeneità nella interpretazione e nella applicazione del diritto tributario. Tale

<sup>1</sup> E’ opportuno precisare che riferendoci alle interpretazioni ministeriali intendiamo richiamare in senso ampio le tipiche interpretazioni ufficiali del Fisco, anche se a decorrere dal 1 gennaio del 2001 la redazione delle circolari e delle risoluzioni non spetta più al Ministero essendo stata attribuita all’Agenzia delle Entrate.

<sup>2</sup> Rileva A. Berliri, *I principi di diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1952, p. 42 che le istruzioni ministeriali (che a quel tempo venivano distinte in circolari, quando indirizzate a tutti i contribuenti, e normali, quando pubblicate in apposito bollettino ufficiale) “non hanno mai valore di fonte di diritto obiettivo, in quanto non contengono norme giuridiche obbligatorie sia per l’amministrazione che per i terzi, ma solo delle norme con efficacia vincolante per l’amministrazione, di guisa che nessun diritto subiettivo ne nasce a favore dei cittadini”. Va rilevato come in passato vi era in dottrina qualche posizione contraria rispetto a quella sopra indicata, sul punto La torre, *In tema di agevolazioni tributarie disposte dal governo*, in Riv. Dir. Trib. E Scienza delle Finanze, 1941, II, p. 114 nonché Benedicenti, *Natura ed efficacia delle circolari ministeriali*, in Dir. e prat. Trib., 1941.,p367 e ss.

<sup>3</sup> Sul punto Falsitta, *Rilevanza delle circolari “interpretative” e tutela giurisdizionale del contribuente*, in Rass. Trib., 1988, p. 5.

<sup>4</sup> Su tutte si rinvia a Cass. Sent. n. 14619 dell’8 giugno 2000 nonché Cass. Sent. n. 11931 del 17 novembre 1995, in Riv. Dir. Trib., 1996, II, p. 288 con nota di G. Falsitta, *Informazioni del fisco e affidamento del contribuente*, nonché a A. Di Pietro, *Circolare. II) circolari in materia tributaria*, in Enc. Giur., Roma, VI, 1988.

funzione si evince peraltro anche dalla previsione contenuta all'art. 5, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente che invita la stessa amministrazione finanziaria a portare a conoscenza dei contribuenti le circolari e le risoluzioni emanate "con tutti i mezzi idonei".

Di efficacia esterna in verità è possibile parlare solo indirettamente con riferimento alla eventualità che dalla interpretazione contenuta in una circolare possano emergere quelle condizioni di "obiettiva incertezza" nella applicazione del diritto tributario che le disposizioni sanzionatorie qualificano come causa esimente.

## **2. Interpretazioni dell'amministrazione finanziaria e loro efficacia nei confronti dei contribuenti**

Vista l'efficacia delle predette interpretazioni è chiaro allora che il contribuente non possa ritenersi affatto vincolato al rispetto delle relative indicazioni a lui sfavorevoli, potendo fare affidamento in ogni caso su di una valutazione autonoma da parte del giudice. Quest'ultimo, chiamato ad interpretare solo in via successiva rispetto all'autorità pubblica, potrebbe, infatti, anche discostarsi dall'interpretazione amministrativa<sup>5</sup>.

È ben vero però che, ove il contribuente decida di tenere un comportamento diverso rispetto a quello indicato dall'amministrazione, dovrà essere ben consapevole di dover affrontare, in caso di controllo, una controversia giudiziale; ovviamente tutto questo potrà avvenire solo a seguito di una contestazione formale dell'ufficio del comportamento in questione.

Le interpretazioni dell'amministrazione finanziaria potrebbero, tuttavia, in talune circostanze produrre effetti vincolanti anche nei confronti dell'autorità giudicante condizionandone le decisioni. È questo il caso in cui la posizione interpretativa espressa nella circolare o nella risoluzione sia favorevole al contribuente. L'atto amministrativo emesso dagli uffici locali in senso difforme rispetto alle indicazioni provenienti dalla prassi è viziato a prescindere dalla soluzione adottata dal giudice. In questo caso il primo intervento per la riaffermazione del principio di legalità dovrebbe partire, a rigore, proprio dall'autorità amministrativa, che potrebbe di fatto annullare l'atto mediante l'autotutela.

In linea di massima circostanze siffatte possono rilevarsi in presenza di un *revirement* interpretativo da parte del fisco in senso peggiorativo per il contribuente<sup>6</sup>. E' ben vero infatti che l'amministrazione finanziaria ha la facoltà di rivedere le proprie posizioni interpretative in qualsiasi momento, ma è anche vero che ciò potrebbe ledere l'affidamento che il contribuente aveva riposto nella posizione contenuta nella prassi amministrativa. E' evidente allora che il successivo ripensamento del Fisco, non potendo nuocere al contribuente, non potrà che valere per il passato. Tutto questo si concilia anche con il ruolo ricoperto dall'Amministrazione finanziaria in seno al sistema ed in particolare con i compiti a questa affidati, esercitabili secondo criteri di trasparenza e correttezza.

I principi sopra indicati trovano espressa conferma nell'art.10 dello Statuto dei diritti del contribuente che esclude la punibilità del contribuente che si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione anche ove queste fossero state successivamente riviste in

---

<sup>5</sup> Sebbene infatti sia dato rilevare episodi in cui i giudici hanno espressamente disatteso una interpretazione contenuta in una circolare si tratta di casi piuttosto rari. Questo perché in ogni caso il giudice interviene solo in un secondo momento rispetto all'operato dell'autorità pubblica investita del potere interpretativo, la quale ultima ha il potere di annullare l'atto viziato prima ancora che la controversia sia incardinata di fronte all'autorità giudiziaria. Per casi giurisprudenziali vedi Lupi, Manuale giuridico professionale, Utet, 2000, pp. 258

<sup>6</sup> Sul punto vi sono stati diversi interventi in dottrina; Benatti, Principio di buona fede e obbligazione tributaria, in Boll. Trib., 1986, p. 947, Falsitta, *Rilevanza delle circolari "interpretative"*, cit. p. 14, Della Valle, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, n.2/2002, pp. 459.

senso sfavorevole allo stesso<sup>7</sup>. Si tratta del resto di una disposizione che riprende l'esimente della "obiettiva incertezza" nella interpretazione della norma tributaria prevista dal legislatore sia per le sanzioni amministrative che, più recentemente, per quelle penali –tributarie.

In questo contesto allora la presenza di una interpretazione favorevole del Fisco vale ad escludere la male fede del contribuente. Il solo fatto di uniformarsi alla posizione espressa dall'amministrazione risulta assorbente rispetto a qualsiasi indagine in merito all'elemento soggettivo che potrebbe aver ispirato nel caso di specie il comportamento del contribuente, riconoscendo automaticamente una buona fede oggettiva in capo a quest'ultimo.

Così, sia l'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, norma inserita all'interno del processo tributario, sia l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, nel caso di condizioni di "obiettiva incertezza" sulla portata della norma tributaria (incertezza che, fuori di dubbio, è massima nel caso di una interpretazione ministeriale confliggente con la norma da applicarsi), prevedono la non irrogazione delle sanzioni connesse alla violazione. Ancora, l'art. 10, comma 2, dello statuto dei diritti del contribuente prevede espressamente che non siano irrogate sanzioni né, in aggiunta, che siano chiesti interessi moratori qualora il contribuente si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate.

Sempre ad obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'applicazione della norma tributaria fa riferimento l'esimente contenuta all'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000 di riforma della disciplina dei reati tributari.

---

<sup>7</sup> Sul punto Della Valle, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, cit., pp. 459.