

La circolare dell'Agenzia delle Entrate non va annoverata tra le fonti del diritto

L'ordinanza¹ n. 25905/2017 della Suprema Corte ha ribadito² come, anche in materia di agevolazioni tributarie, le circolari della Agenzia delle Entrate non possano contenere norme imperative. Le stesse, infatti, vanno intese quali "dottrina" di detta pubblica amministrazione senza alcun valore cogente per il contribuente. Infatti, in materia tributaria le norme di legge vanno interpretate in modo rigoroso senza lasciar alcuno spazio a non consentite derive ermeneutiche provenienti dall'Agenzia delle Entrate.

L'importante principio di diritto consente di meglio intendere quali siano le sole fonti autorizzate a regolamentare i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria. In assenza di una legge, ovvero di altro strumento di rango normativo, il cittadino non è tenuto ad osservare alcuna condotta commissiva ovvero omissiva dettata dall'Agenzia delle Entrate.

Nella controversia posta all'attenzione del Supremo Collegio, l'ufficio finanziario ha negato il diritto al credito di imposta utilizzato dal contribuente perché sulla fattura di acquisto del bene non era stata apposta la dicitura "bene acquistato con il credito di imposta di cui all'art. 8 L. 388/2000".

Il contribuente ha opposto l'avverso provvedimento innanzi la C.T.P., la quale ha accolto la superiore doglianza mentre la C.T.R. ha riformato detto *decisum* in favore dell'amministrazione. I giudici di secondo grado hanno confermato la revoca dell'agevolazione solo per l'assenza della dicitura sulla relativa fattura di acquisto, considerandolo cioè un adempimento di natura sostanziale e non meramente formale sulla base di due circolari ministeriali (41/2001 e 38/2002 dell'Agenzia delle Entrate). Il contribuente ha così presentato ricorso per Cassazione delineando cinque motivi di ricorso. Per quanto qui interessa, con il quarto motivo ha dedotto che la previsione di revoca del credito d'imposta, in assenza di detta dicitura, era presente solo in una circolare dell'Agenzia delle Entrate e non nella legge.

I giudici di legittimità hanno evidenziato come le circolari in materia tributaria non siano fonte del diritto e non possano imporre al contribuente adempimenti non previsti dalla legge.

1 Cass. Civ. Sez. V, Ord., 31/10/2017, n. 25905.

2 Conf. Cass. Civ. Sez. V, Sent., 2/10/2013, n. 22486.

Infatti, l'articolo 8 della legge 388/2000 prevede l'emanazione di decreti ministeriali *ad hoc* per la regolamentazione dell'accertamento della corretta applicazione della norma. Tale previsione, tuttavia, non legittima alcun intervento attraverso una circolare dell'Agenzia delle Entrate.

La *vexata quaestio* della valenza giuridica delle circolari è stata sapientemente risolta dalle Sezioni Unite³, le quali hanno sancito che le circolari non possano dettare disposizioni derogatorie di norme di legge né essere considerate quali norme regolamentari. La loro efficacia è, pertanto, esclusivamente interna all'Agenzia delle Entrate. Secondo altra prospettiva, ferma la medesima conclusione, si può sostenere l'irrilevanza normativa delle circolari declinata in termini di inidoneità, quali norme interne, ad operare all'esterno dell'ambito dell'Agenzia stessa.

In ultima analisi, le circolari hanno natura di atti meramente interni, contenenti istruzioni, ordini di servizio e direttive non vincolanti per il contribuente.

Tanto ciò premesso, va ribadito come il rapporto tributario sia regolato soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale dell'amministrazione finanziaria⁴. Pertanto, la circolare emanata nella materia tributaria non vincola né il contribuente né gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non è vietato di disattenderla (benché detta evenienza sia rara), senza che per questo il provvedimento concreto adottato dall'ufficio possa essere ritenuto illegittimo "per violazione della circolare". Spesso, però, dette produzioni dottrinarie dell'Agenzia delle Entrate non si limitano ad interpretare la norma, ma introducono oneri per il contribuente non espressamente previsti.

Il che val quanto dire, ancora una volta: è Consulente del Lavoro solo chi è iscritto all'Ordine professionale. Non ci sono alternative ed il principio deve ritenersi talmente netto e radicato, e le norme univoche e chiare, da non ammetterne interpretazioni alternative o fuorvianti, neppure utili, come nel caso di specie, ai fini della mitigazione della misura della pena.

Autore:

Paolo Cacciagrano

**DIPARTIMENTO SCIENTIFICO
della FONDAZIONE STUDI**

Via del Caravaggio 66

00145 Roma (RM)

fondazionestudi@consulentidellavoro.it

³ Cass. Sez. Unite, Sent., 9/10/2007, n. 23031 la quale ha espresso il seguente principio di diritto: *"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, quindi, 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"*.

⁴ Cass. Civ. Sez. I, Sent., 25/3/1983, n. 2092; Cass. Civ. Sez. I, Sent., 17/11/1995, n. 11931; Cass. Civ. Sez. V, Sent., 10/11/2000, n. 14619; Cass. Civ. Sez. V, Sent., 14/7/2003, n. 11011.