



"Consulta l'offerta de Il Sole 24 ORE
per i professionisti e la pubblica amministrazione
sul portale **Professionisti e P.A.**"

Corte di Cassazione civ Sezioni Unite Civile

Sentenza del 2 novembre 2007, n. 23031

GIURISDIZIONE - DIFETTO DI GIURISDIZIONE - DIFETTO ASSOLUTO DI
GIURISDIZIONE - CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - ATTO PRIVO DI FORZA
NORMATIVA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CARBONE Vincenzo - Primo Presidente

Dott. PRESTIPINO Giovanni - Presidente di Sezione

Dott. MIANI CANEVARI Fabrizio - Consigliere

Dott. LUCCIOLI Maria Gabriella - Consigliere

Dott. TRIOLA Roberto Michele - Consigliere

Dott. TRIFONE Francesco - Consigliere

Dott. VIDIRI Guido - Consigliere

Dott. SALVAGO Salvatore - Consigliere

Dott. BOTTA Raffaele - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende per legge;

- ricorrente -

contro

CI. VI., GE. GI., LA. CA. BA., LI. GI., RI. GI., VI. GI., elettivamente domiciliati in Roma, via Portuense 104, presso Antonia De Angelis, rappresentati e difesi dall'avv. DE LUCA Donato giusta delega a margine del controricorso;

- controricorrenti -

avverso la sentenza del Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Siciliana n. 255/06 del 12 gennaio 2006, depositata il 26 maggio 2006, notificata il 19 marzo 2007;

Udito l'avv. Gianni De Bellis per l'Avvocatura Generale dello Stato e l'avv. Donato De Luca per i controricorrenti;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 9 ottobre 2007 dal Consigliere Dott. Raffaele Botta;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale che ha concluso per il rigetto del ricorso e per la dichiarazione della giurisdizione del giudice amministrativo.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia origina dalla impugnazione, proposta innanzi al TAR Catania dalle odierne parti controricorrenti in proprio e quali associati al centro Studi Notariato di Catania, avverso la Circolare del 31 maggio 2005 prot. n. 2005/3.0/25079 emessa dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale per la Sicilia, avente ad oggetto "Legge Regionale 26 marzo 2002, n. 2, recante Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002. articolo 60, (Agevolazioni fiscali). Attivita' di recupero d'imposta. Direttiva agli Uffici", nonche' degli atti richiamati nella circolare medesima, emessi dalla Direzione centrale normativa e contenzioso della stessa Agenzia, da ultimo ribaditi con nota del 23 marzo 2005, n. 53667, tutti riguardanti l'interpretazione della legge regionale siciliana indicata nell'oggetto. Con l'impugnazione era dedotta la violazione dell'articolo 60 della predetta legge regionale e successive modifiche: tale norma agevolativa, con riferimento agli atti elencati nella Legge n. 604 del 1954 articolo 1 (tra i quali gli atti di compravendita immobiliare), avrebbe previsto, secondo l'assunto dei ricorrenti e al contrario di quanto si affermava da parte dell'Agenzia, l'applicabilita' del beneficio anche agli atti di compravendita diversi da quelli preordinati alla formazione ed all'arrotondamento della proprieta' contadina (come originariamente stabilito dalla Legge n. 604 del 1954 citato articolo 1).

Il TAR Catania, con sentenza n. 1075/05 del 7 giugno 2005, depositata il 28 giugno

2005, ritenuto ammissibile il ricorso e sussistente la giurisdizione del giudice amministrativo (il cui difetto era stato eccepito dalla costituita Agenzia delle Entrate), accoglieva il ricorso stesso e annullava gli atti impugnati, ritenendo che la norma agevolativa disponesse il beneficio a favore di chiunque potesse in essere uno degli atti elencati nella Legge n. 604 del 1954 articolo 1 comma 1, senza che occorresse far riferimento al fine perseguito dagli atti elencati e cioè' alla ricomposizione della piccola proprietà contadina.

Avverso tale sentenza, l'Agenzia delle Entrate interponeva appello al Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Siciliana, riproponendo l'eccezione di difetto di giurisdizione e insistendo per l'infondatezza del ricorso originario. L'impugnazione era dichiarata improcedibile dal Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Siciliana per sopravvenuta carenza di interesse, stante l'approvazione di una norma di interpretazione autentica della disposizione oggetto di contestazione, contenuta nella Legge Regionale Sicilia n. 19 del 2005, articolo 20, comma 15, che così recitava: "Le agevolazioni di cui alla Legge Regionale 26 marzo 2002, n. 2, articolo 60, ed alla Legge Regionale 16 aprile 2003, n. 4, articolo 99, si applicano per tutti gli atti traslativi da chiunque posti in essere a partire dal 1 gennaio 2002 fino alla data del 31 dicembre 2006, alla sola condizione che abbiano ad oggetto terreni agricoli secondo gli strumenti urbanistici vigenti alla data di stipula dell'atto e loro pertinenze; il riferimento al primo comma della Legge 6 agosto 1954, n. 604 articolo 1 vale solo ai fini dell'individuazione delle tipologie di atti agevolati. La presente disposizione costituisce interpretazione autentica della Legge Regionale 26 marzo 2002, n. 2, articolo 60".

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza in epigrafe con unico motivo, denunciando il difetto di giurisdizione del Giudice amministrativo. Resistono con controricorso, illustrato anche con memoria, i Dott.ri Ci. Vi., Ge.Gi., La. Ca.Ba., Li. Gi., Ri.Gi. e Vi.Gi..

MOTIVI DELLA DECISIONE

In via preliminare deve essere, d'ufficio, rilevata l'ammissibilità del ricorso.

La sentenza del Giudice amministrativo, impugnata dall'Agenzia delle Entrate, nonostante formalmente abbia dichiarato l'improcedibilità del ricorso, ha, in effetti, pronunciato sul merito del ricorso stesso, giacché, essendo stato applicato alla fattispecie lo *ius superveniens*, tale applicazione si è risolta nel riconoscimento della pretesa dei ricorrenti (avente per oggetto l'eliminazione dell'atto ad essi sfavorevole) : siffatta decisione, quindi, presuppone una implicita pronuncia sulla giurisdizione del giudice amministrativo che l'ha emessa, con la conseguenza che la sentenza - in quanto affetta, secondo la tesi dedotta dall'amministrazione ricorrente, da vizi, per essersi pronunciata (sia pur per implicito) su questioni sottratte alla cognizione di qualsiasi giudice, ovvero demandate ad un diverso ordine giurisdizionale - è ricorribile innanzi a queste Sezioni Unite essendo in discussione, senza che vi osti alcuna preclusione, una presunta violazione dei limiti esterni della giurisdizione.

Passando all'esame della questione di giurisdizione, occorre precisare che l'atto oggetto di impugnazione nel giudizio amministrativo è costituito da una circolare interpretativa

dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Sicilia, con la quale l'amministrazione, con contestuale invio di una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, aveva interpretato la Legge Regionale Sicilia 26 marzo 2002, n. 2, individuando quali fossero, a suo parere, le condizioni che dovevano sussistere per la concessione delle agevolazioni dalla stessa legge previste.

Per la sua natura e per il suo contenuto (di mera interpretazione di una norma di legge), non potendo esserle riconosciuta alcuna efficacia normativa esterna, la circolare non può 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. Il che rileva, in primo luogo, sul piano generale, perché le circolari, come è stato affermato dalla dottrina prevalente, 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; e, in secondo luogo, con particolare riferimento all'ordinamento tributario, il quale come è noto, è soggetto alla riserva di legge. D'altra parte, per quanto concerne la dottrina specialistica, coloro che non concordano con una simile generale impostazione, pervengono, in definitiva, alla medesima conclusione, perché sostengono che l'irrelevanza normativa delle circolari dal punto di vista del sistema tributario significa che le stesse sono inidonee, in quanto contenenti norme interne, ad operare all'esterno dell'ordinamento minore cui appartengono. Secondo i fautori di tale tesi dottrina, infatti, questa semplice premessa avrebbe il pregio di ridurre al rango di pseudo problema la questione della non impugnabilità in via autonoma delle circolari: proprio perché rilevanti all'interno di un ordinamento parziale (o sezionale), esse non possono essere prese in considerazione dall'ordinamento generale, cui, invece, appartiene - per definizione - il potere giurisdizionale.

Anche la giurisprudenza ha da tempo espresso analoga opinione sulla inefficacia normativa esterna delle circolari. A quest'ultime, infatti, è stata attribuita la natura di atti meramente interni della pubblica amministrazione, i quali, contenendo istruzioni, ordini di servizio, direttive impartite dalle autorità amministrative centrali o gerarchicamente superiori agli enti o organi periferici o subordinati, esauriscono la loro portata ed efficacia giuridica nei rapporti tra i suddetti organismi ed i loro funzionari. Le circolari amministrative, quindi, non possono spiegare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'amministrazione, né acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, essendo destinate esclusivamente ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, senza poter incidere sul rapporto tributario, tenuto anche conto che la materia tributaria è regolata soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale dell'amministrazione finanziaria (in questa prospettiva cfr. Cass., Sez. 1, 25 marzo 1983, n. 2092 e 17 novembre 1995, n. 11931; Cass. Sez. 5, 10 novembre 2000, n. 14619 e del 14 luglio 2003 n. 11011).

Questi risultati interpretativi vanno condivisi alla stregua delle seguenti considerazioni.

1) La circolare emanata nella materia tributaria 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'auto

tassazione, la soluzione delle questioni interpretative e' affidata (almeno in una prima fase, quella, appunto, della determinazione dell'imposta da corrispondere) direttamente al contribuente.

2) La circolare nemmeno vincola, a ben vedere, gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non e' vietato di disattenderla (evenienza, questa, che, peraltro, e' 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 la (interpretazione contenuta nella) circolare e' errata, l'atto emanato sara' legittimo perche' conforme alla legge, se, invece, la (interpretazione contenuta nella) circolare e' corretta, l'atto emanato sara' illegittimo per violazione di legge.

3) La circolare non vincola addirittura la stessa autorita' che l'ha emanata, la quale resta libera di modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione adottata. Cio' e' tanto vero che si e' posto il problema della eventuale tutela del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo (interpretativo) adottato dall'amministrazione e si e' escluso che tale tutela sia possibile anche sotto il profilo dell'affidamento, stante la evidente collisione che si determinerebbe con il principio - coniugato secondo un diverso lessico, ma riferito ad un unico concetto - di inderogabilita' delle norme tributarie, di indisponibilita' dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilita' del diritto di imposta. Non si puo', al riguardo, non concordare con quella autorevole dottrina che sostiene che, ammettere che l'amministrazione, quando esprime opinioni interpretative (ancorche' prive di fondamento nella legge), crea vincoli per se' e i Giudici tributari, equivale a riconoscere all'amministrazione stessa un potere normativo che, a tacer d'altro, e' in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva relativa di legge codificato dall'articolo 23 Cost.. Tutt'al piu', come e' stato pure affermato, 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 esse valutato) ai fini della applicazione delle sanzioni.

4) La circolare non vincola, infine, come gia' si e' detto, 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 dovra' essere disapplicata la circolare, in quanto l'ordinamento affida esclusivamente al Giudice il compito di interpretare la norma (del resto, al Giudice tributario e' attribuita, nella materia tributaria, la giurisdizione esclusiva). In tal caso non puo' non concordarsi con una autorevole dottrina secondo la quale, ammettere l'impugnabilita' della circolare interpretativa innanzi al giudice amministrativo - con la possibilita' per quest'ultimo di annullarla, peraltro con effetto erga omnes - 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.

In realta', la circolare interpretativa esprime, come e' stato efficacemente detto, una "dottrina dell'amministrazione", vale a dire l'opinione di una parte (anche se "forte") del rapporto tributario, che, peraltro, puo' 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.

L'irrelevanza, nel senso fin qui spiegato, della circolare interpretativa in materia tributaria è stata, indirettamente, confermata da una recente sentenza della Corte Costituzionale - la n. 191 del 14 giugno 2007 - a proposito di un atto che sembrerebbe avere rispetto alla circolare, un "valore più cogente", dato il suo carattere "intersoggettivo", e cioè la risposta dell'Agenzia delle Entrate ad una istanza di interpello Legge 27 luglio 2000, n. 212 ex articolo 11, (c.d. "Statuto del contribuente").

La norma, come è noto, prevede che il contribuente possa "inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro cento venti giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse" (articolo 11, comma 1) : "la risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente" (articolo 11, comma 2). Orbene, la Corte costituzionale, affermato che "l'istituto dell'interpello del contribuente, regolato dalla Legge n. 212 del 2000 articolo 11 costituisce lo strumento attraverso il quale si esplica in via generale l'attività consultiva delle agenzie fiscali in ordine all'interpretazione delle disposizioni tributarie", evidenzia che il parere espresso nella risposta "è vincolante soltanto per l'amministrazione e non anche per il contribuente, il quale resta libero di disattenderlo": "coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle entrate nella procedura di interpello, l'articolo 11, non prevede, invece, alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell'amministrazione finanziaria, né statuisce l'autonoma impugnabilità di detta risposta davanti alle commissioni tributarie (oggetto di impugnazione può essere, eventualmente, solo l'atto con il quale l'amministrazione esercita la potestà impositiva in conformità all'interpretazione data dall'agenzia fiscale nella risposta all'interpello) ": sicché deve ritenersi che "la risposta all'interpello, resa dall'amministrazione ai sensi della Legge n. 212 del 2000 articolo 11 deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente". Conclusione, codesta, che deve essere assunta anche riguardo alla circolare emanata dall'amministrazione.

Alla luce delle considerazioni svolte può, pertanto, affermarsi il seguente principio di diritto: "La circolare con la quale l'Agenzia delle Entrate interpreta 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". Va, pertanto, dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione con la conseguente cassazione senza rinvio della sentenza impugnata. La particolarità e complessità della fattispecie giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Dichiara il difetto assoluto di giurisdizione. Cassa senza rinvio la sentenza impugnata.
Compensa le spese.