
Lo scarso valore delle circolari del Fisco contro la legge

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 16 Marzo 2017

i giudici devono decidere solo in base alle previsioni di legge, indipendentemente da eventuali circolari interne dell'agenzia delle Entrate

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6185 del 10.3.2017, ha chiarito una questione molto interessante, mettendo in evidenza il possibile "corto circuito" che si verifica in caso di contrasto delle Circolari dell'Agenzia con la disposizione di legge.

Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate aveva emesso nei confronti di una società un avviso di accertamento relativo a Ires, Irap e Iva per l'anno 2004, con cui contestava, tra le altre, la deduzione di costi non inerenti, in particolare di spese legali sostenute in un procedimento penale da dipendenti della contribuente, che erano stati querelati da altri dipendenti della società per vertenze sorte nell'ambito del rapporto di lavoro, e il riscontro di differenze inventariali positive e negative.

La società impugnava l'avviso davanti alla CTP di Torino, ottenendone il parziale annullamento con sentenza poi confermata dalla CTR del Piemonte, la quale aveva affermato che i costi erano deducibili, in quanto inerenti e conseguenti, seppure in senso generico, allo svolgimento dell'attività di impresa; e che le differenze inventariali positive, oggetto dei rilievi, in quanto risultanti dalla contabilità obbligatoria di magazzino, dovevano essere valutate secondo i criteri di prudenza indicati nella Circolare del 2 ottobre 2006, n. 31/E, dell'Agenzia delle Entrate, la cui applicabilità al caso di specie rendeva quindi infondata la ripresa fiscale operata dall'ufficio.

Contro la sentenza l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, deducendo la falsa applicazione dell'art. 109, c. 5, dpr 917/1986, per avere la CTR riconosciuto la legittimità della deduzione delle spese legali sostenute dalla società per la difesa dei dipendenti.

Tale censura, secondo la Corte, era fondata.

Il presupposto che aveva indotto la CTR ad ammettere la deducibilità dei costi era stato infatti quello della loro inerenza all'attività di impresa, inerenza il cui positivo riscontro costituiva dunque l'autentica e unica ratio decidendi, leggendosi infatti nella sentenza che i costi in questione, ossia quelli della difesa penale dei propri dipendenti sottoposti a indagine penale, erano da ritenersi

«inerenti e conseguenti, seppur in senso generico, allo svolgimento dell'attività, in quanto è ovvio che l'azienda ha inteso tutelare i propri interessi e la propria posizione tanto sul piano patrimoniale che sul piano morale e sociale».

Ciò che quindi aveva indotto il giudice d'appello a riconoscere la deducibilità del costo era stato il rilievo che i fatti oggetto della querela riguardavano lato sensu vicende aziendali e che l'esito del procedimento penale si poteva riverberare negativamente sulla stessa società.

I giudici di legittimità, tuttavia, pur ammettendo che, rimborsando le spese di difesa sostenute da propri dipendenti per difendersi nel procedimento penale dalla querela proposta da altri dipendenti, la contribuente avesse agito per un proprio interesse, ritenevano che ciò non bastasse a giustificare la deduzione, in assenza di qualsiasi correlazione fra la spesa con «un'attività potenzialmente idonea» a produrre utili, secondo la nozione di inerenza così come precisata dalla giurisprudenza della Suprema corte (Cass. 27 febbraio 2015, n. 4041; Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465; Cass. 27 febbraio 2005, n. 4941).

Ciò che però più interessa, ai fini del presente commento, è il secondo motivo di censura, con cui l'Agenzia ricorrente deduceva la violazione degli art. 1 e 3 del dpr 41/1997.

Anche questo motivo, secondo la Corte, era fondato.

La particolarità della vicenda, tuttavia, attiene al fatto che, in sostanza, l'Ufficio ricorrente censurava la CTR laddove quest'ultima aveva applicato una Circolare della medesima Agenzia delle Entrate, poi effettivamente ritenuta dalla Corte contraria al disposto normativo e comunque per essi non vincolante.

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale aveva infatti motivato, in senso favorevole per la contribuente, sulla base di una nozione di normalità dello scostamento inventariale, come recepita nella Circolare 31/2006 dell'Agenzia delle Entrate.

In tale Circolare, infatti, è precisato che

«allorquando ci si trovi di fronte a 'differenze inventariali' rilevate dallo stesso contribuente nella contabilità obbligatoria di magazzino ... il verificatore è sempre chiamato ad una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata...

Conseguentemente, se nel corso del controllo dovessero riscontrarsi le rettifiche contabili sopra descritte, sarà a cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione sic et simpliciter degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti da contribuente».

Chiarisce del resto a tal proposito la Corte di Cassazione che, come già chiarito in fattispecie simile, le istruzioni impartite dall'Amministrazione operano soltanto 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» (Cass., Sez. 5, 27 maggio 2015, n. 10915).

Le norme di legge, continua la Corte, ovviamente, sono solo quelle delle disposizioni del citato d.P.R. n. 441 del 1997, secondo cui si presumono ceduti (articolo 1) i beni "acquistati, importati o prodotti" non rinvenuti presso i locali in cui il contribuente "svolge le proprie operazioni" o presso quelli dei suoi rappresentanti, mentre si presumono acquistati (articolo 3), all'opposto, i suddetti beni rinvenuti nei medesimi locali.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del medesimo Dpr le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le consistenze delle rimanenze registrate e le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui all'art. 14, c. 1, lett. d, del dpr 29 settembre 1973, n. 600, o della documentazione

obbligatoria emessa e ricevuta (c.d. differenze inventariali), costituiscono quindi, conclude la Corte, presunzione legale di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo.

E tali presunzioni sono annoverabili fra quelle "miste"

«che consentono cioè sì la dimostrazione contraria da parte del contribuente, ma unicamente entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova prefigurati e stabiliti ad evidenti fini anti elusivi» (Cass. 7 novembre 2005, n. 21517).

Ciò posto, secondo i giudici di legittimità, era evidente l'errore in cui era incorsa la Commissione Tributaria Regionale, la quale, invece di chiedersi se le presunzioni insite nel rilievo delle differenze inventariali fossero state superate secondo la disciplina di legge, ne aveva di fatto escluso l'operatività sulla base delle indicazioni di cui alla citata Circolare dell'Agenzia dell'Entrate, inidonee però, per quanto già detto, ad influenzare il giudizio sulla legittimità dell'accertamento.

E nel far ciò, aggiunge la Corte, la Commissione Tributaria Regionale era incorsa anche nell'errore di porre l'accento, tanto per le differenze positive, quanto per quelle negative, sulla modestia delle differenze riscontrate, ritenute percentualmente non significative in rapporto al volume d'affari o alla consistenza media del magazzino, trascurando però che

«nessuna norma di legge pone una soglia minima per l'esercizio del potere dell'Ufficio di accertare una pretesa fiscale maggiore di quella dichiarata né, comunque, per non considerare "ricavi" i corrispettivi derivanti dalla cessione dei beni prodotti, desumibile dall'inesistenza in magazzino di quei beni» (Cass. 6 agosto 2008, n. 21154).

Tanto premesso, il punto focale su cui è interessante effettuare qualche riflessione è il seguente.

I giudici devono decidere in base (e solo in base) alle previsioni di legge. E dunque ogni disposizione di prassi contraria alla legge sarà da loro considerata irrilevante.

E questo, naturalmente, deve succedere, sia quando la Circolare è (più) favorevole al contribuente (come nel caso di specie) e sia quando la Circolare è (più) sfavorevole al contribuente.

Il problema, certo non di poco conto, è allora il seguente.

Come si risolve il corto circuito istituzionale che si crea quando il giudice della Cassazione dice che una Circolare è contraria al disposto della legge?

Non si rischia di creare una sorta di anarchia (o comunque di confusione) tra i funzionari (e conseguente, possibile, disparità di trattamento per i contribuenti), che non sanno se obbedire alla legge o alla Circolare (che per loro ha comunque valore di ordine)?

Vero è che la Circolare si rivolge essenzialmente al verificatore, dato che in sede giurisprudenziale, come visto, la valenza (interna) del documento di prassi avrebbe certo poca presa sul giudice, tenuto ad applicare (lui sì) sic et simpliciter la norma.

Ma dato che poi i funzionari che vanno in udienza sono comunque funzionari dell'Agenzia, come si concilia, a prescindere da se la Circolare sia per il contribuente più o meno favorevole della legge, la possibile diversa interpretazione data in sede di verifica e in sede di contenzioso, dove il funzionario della medesima Agenzia, nel portare avanti il contenzioso, dovrebbe effettuare una proiezione prospettica dell'esito del giudizio, sulla base quindi della giurisprudenza più che della prassi?

Solo così si spiega come sia possibile che la stessa Agenzia censuri una sentenza che gli ha dato torto applicando una sua Circolare, a scapito peraltro del contribuente, che, magari, su quella interpretazione faceva affidamento.

Insomma, una questione non certo di poco conto, da un punto di vista generale.

E del resto già le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23031 del 02.11.2007, avevano chiarito quale fosse il valore giuridico delle Circolari dell'Amministrazione Finanziaria: sottolinea in particolare la Corte che

“la cosiddetta interpretazione ministeriale (proveniente di solito da uffici centrali), sia essa contenuta in Circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti, né i giudici, né costituisce fonte di diritto”.

Il senso della sentenza della Corte, dunque, deve essere visto sotto il profilo della posizione delle Circolari nel sistema delle fonti dell'Ordinamento giuridico e nell'Ordinamento processuale.

Contro le Circolari infatti, continua la Corte, non è possibile presentare ricorso, sussistendo un difetto assoluto di giurisdizione (sia del giudice amministrativo che del giudice civile).

E quindi, quand'anche in casi eccezionali gli uffici finanziari dovessero scorrettamente interpretare una circolare, non per questo il contribuente può invocare l'illegittimità dell'atto impositivo "per violazione della circolare".

E' dunque senz'altro condivisibile la (per certi versi ovvia) considerazione per cui l'Amministrazione Finanziaria deve comunque applicare solo le disposizioni normative tributarie, non potendosi riconoscere alla Circolare un potere (anche solo di fatto) normativo, che sarebbe in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione.

E questo, si ripete, vale sempre, sia che la Circolare sia per il contribuente più favorevole rispetto al disposto normativo, e sia che sia invece più sfavorevole.

16 marzo 2017

Giovambattista Palumbo