

Impugnabilità o non impugnabilità degli interpelli disapplicativi?

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 21 Maggio 2012

Analisi di casi che stanno diventando sempre più importanti (data la situazione economica e la normativa relativa alle società di comodo): la risposta negativa all'interpello è impugnabile di fronte ai giudici tributari?

Interpelli disapplicativi - Aspetti generali

La normativa speciale sulle società non operative, la cui applicazione determina effetti sfavorevoli ai contribuenti sia sotto i profili IRPEF-IRES-IRAP che ai fini dell'IVA (precludendone il rimborso, ovvero il riporto e l'utilizzo in compensazione), può essere oggetto di richiesta di disapplicazione a norma dell'art. 37-bis, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973 (le cui disposizioni attuative sono contenute nel D.M. n. 259/1998).

L'adozione della procedura di disapplicazione conduce all'emanazione di un provvedimento del competente direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate (così testualmente dispone l'articolo unico del decreto attuativo), che può essere di inammissibilità, di approvazione (disapplicazione concessa) o diniego (disapplicazione negata).

In origine, la prassi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate aveva previsto anche delle ipotesi di improcedibilità (mancanza del contenuto minimo normativamente previsto), successivamente ricondotte a particolari ipotesi di inammissibilità (circolare n. 32/E del 14.6.2010).

Il provvedimento direttoriale di diniego di disapplicazione comporta, per il contribuente, l'obbligo di adeguamento al reddito minimo presunto secondo i coefficienti forfettari stabiliti dalla norma; in caso di mancato adeguamento, l'attività accertativa risponde a un «automatismo», ovvero al semplice riscontro



del disallineamento tra detti coefficienti e il reddito dichiarato.

Tuttavia, come è stato puntualizzato anche dalla succitata circolare n. 32/E del 2010, i contribuenti possono produrre in sede contenziosa i riscontri valutabili che non erano stati prodotti (o valutati) in sede amministrativa avanti l'ufficio finanziario.

Evidentemente, nel nuovo contesto caratterizzato dalla presenza, nelle ipotesi previste, di una procedura di reclamo amministrativo finalizzato alla mediazione, anche le società non operative dovranno tener conto di tale ulteriore livello pre-contenzioso (disponendo quindi di un'ulteriore chance per produrre i necessari elementi di «prova»).

La disciplina in argomento ha acquisito nel corso di qualche anno elementi plurimi di complicazione e varie criticità, se si considera ad esempio l'introduzione della nuova ipotesi di «non operatività presuntiva» legata alla produzione di perdite per tre periodi di imposta consecutivi, ovvero per due periodi di imposta + un periodo non operativo secondo le previsioni classiche dell'art. 30 della L. n. 724/1994.

Quanto alla possibilità di impugnare direttamente il provvedimento del direttore regionale, prima dell'accertamento, occorre registrare un disallineamento tra la posizione dell'Agenzia delle Entrate (che non ritiene possibile l'impugnazione) e quella della Corte di Cassazione (che non solamente la ritiene possibile, giacché il provvedimento di diniego equivarrebbe a un diniego di agevolazioni impugnabile, ma anzi la ritiene pressoché necessaria per poter contestare la vicenda nel merito, sicché l'eventuale accertamento successivo potrebbe essere impugnato solo per vizi propri).

Il contenzioso e il contraddittorio in sede amministrativa

Sulla base delle indicazioni fornite dalla circolare n. 32/E del 14.6.2010, soci, amministratori e consulenti delle società non operative devono considerare che è assolutamente opportuno presentare l'istanza di disapplicazione, anche potendo prevedere il suo respingimento (e il successivo instaurarsi di un contenzioso), che non presentarla, perché in tale ultima ipotesi l'Agenzia riterrà – in sostanza - di essere stata ostacolata nella propria attività di controllo. La predetta circolare n. 32/E ha superato alcuni precedenti orientamenti in merito alla possibilità di ricorrere in via giurisdizionale avverso l'atto di accertamento se non è stata previamente presentata l'istanza di disapplicazione: è stato quindi riconosciuto che il diritto all'impugnativa del contribuente sussiste in ogni caso: da ciò consegue la possibilità per il giudice – nell'ambito del processo di «impugnazione-merito» - di conoscere la questione che non è stata oggetto di *ruling*, ossia la problematica dell'operatività/non operatività, che può essere dallo stesso giudice risolta autonomamente ovvero mediante consulenza tecnica. In epoca recente, è sorto tuttavia un contrasto tra l'impostazione interpretativa ufficiale dell'Agenzia delle Entrate (in esito al procedimento di disapplicazione è emesso un semplice parere non impugnabile, e perciò la lite deve essere incardinata sull'avviso di accertamento) e quella della Cassazione (non di parere si tratta, ma di provvedimento amministrativo incidente nella sfera giuridica del contribuente, e perciò, in caso di mancata impugnazione, il contribuente perde la possibilità di ricorrere contro il successivo avviso di accertamento, in quanto atto derivato dal diniego alla disapplicazione: cfr. la sentenza della S.C. 15.4.2011 n. 8663). Ampliando le considerazioni fatte dall'Agenzia nella richiamata circolare n. 32/E (gli elementi di riscontro in grado di comprovare l'operatività della società possono essere forniti anche successivamente all'istruttoria sull'istanza di disapplicazione), la possibilità di produrre la «prova» richiesta anche in un secondo momento dovrebbe ritenersi ammessa in sede di contraddittorio sull'avviso di accertamento. Il problema però risiede, a tale riguardo, nella «forzatura» compiuta dalla norma, che configurando un regime di reddito presunto ex lege forfettizzato sempre operante, salvo il positivo esercizio della procedura di disapplicazione, conduce verso una forma di accertamento «sintetica» (ex art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973), generalmente non suscettibile di essere revisionata nell'ambito di una procedura di adesione. La materia è tuttavia ancora molto fluida, e gli orientamenti della Suprema Corte in materia si stanno affinando, venendo via via a conoscere nuove ipotesi: recentemente, è stato infatti chiarito che la risposta dell'Agenzia delle Entrate è impugnabile solamente se contiene affermazioni sul merito della pretesa, giacché solamente in tale ipotesi si è in presenza di un atto impositivo, nella specie di un diniego di agevolazione. Se, invece, la direzione regionale dichiara improcedibile l'istanza perché la



fattispecie non è stata compiutamente descritta, la risposta non può essere impugnata (Cass. 13.4.2012 n. 5843). Si segnala a questo riguardo che le ipotesi in precedenza classificate come «improcedibilità» rientrano ora in toto nella categoria dell'inammissibilità (circolare n. 32/E/2010), ma ciò non dovrebbe compromettere il funzionamento del principio indicato dalla S.C. (il parere-provvedimento è impugnabile solamente se decide nel merito, perché solo in tale situazione può essere ritenuto «diniego di agevolazione» impugnabile avanti le giurisdizioni tributarie).

Le problematiche emergenti

Si segnalano a questo punto perlomeno due questioni concorrenti:

1. al provvedimento (così qualificato dal D.M. attuativo 19.6.1998, n. 259), che prevede l'invio delle «determinazioni del direttore regionale delle entrate» non oltre 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, richiamando l'art. 20, primo comma, della legge generale sul procedimento amministrativo¹ – L. n. 241/1990 -, potrebbe applicarsi – in caso di inerzia - un possibile effetto di silenzio-assenso;
2. la disciplina delle società non operative è stata oggetto delle modificazioni apportate dai commi da 36-quinquies a 36-duodecies dell'art. 2 del D.L. 13.8.2011, n. 138, convertito dalla L. 14.9.2011, n. 148, in forza delle quali è stata introdotta la «super-IRES», ossia una maggiorazione dell'aliquota IRES di 10,5 punti percentuali sulle società non operative, e le società in «perdita sistemica» sono divenute ex lege «di comodo».

Relativamente al primo dei due aspetti indicati, va osservato che, ove i contribuenti invocassero il silenzio-assenso, evidentemente potrebbero sorgere nuove ragioni di contenzioso con l'Amministrazione. Relativamente al secondo aspetto, sul punto delle società in perdita (per tre periodi di imposta consecutivi, ovvero per due periodi + uno di non operatività «classica»), va segnalato che la prova da fornire, e la conseguente valutazione da parte degli uffici preposti, non dovrebbe più riguardare le oggettive ragioni che hanno escluso la possibilità di produrre il reddito minimo presunto, bensì la natura (origine) delle perdite, e la loro compatibilità con le norme in materia di reddito di impresa, sotto il triplice profilo dell'inerenza, della competenza e della certezza (o oggettiva determinabilità). In assenza, per il momento, di un'interpretazione ufficiale dell'Agenzia (che tuttavia dovrebbe giungere a breve, si ritiene insieme a un provvedimento direttoriale che sul modello del provvedimento del 2008 contenga nuove e specifiche cause di disapplicazione automatica), la valutazione delle perdite dovrebbe poter essere effettuata in base ai principi generali, in modo analogo a quanto accade in seno alle attività di controllo e accertamento. A tale riguardo è opportuno affermare che incidono sulla situazione di operatività / non operatività della società le perdite fiscali, e non quelle solamente civilistiche (a fronte

delle quali la società potrebbe anche evidenziare un risultato imponibile in dichiarazione, per effetto di variazioni in aumento), e quindi che non assumerebbero rilevanza le perdite «virtuali» causate dall'operare di agevolazioni fiscali (sul modello, ad esempio, delle varie «Tremonti»). Occorre altresì evidenziare che le nuove disposizioni trovano applicazione per le società che evidenzino perdite fiscali di esercizio per tre periodi di imposta consecutivi, mentre evidentemente non assumono rilevanza le perdite eventualmente riportate da esercizi precedenti.

Come è stato evidenziato in un precedente intervento, l'applicazione della normativa in parola è «immediata», dal corrente anno 2012 (verifica sul triennio 2009/10/11 – modello Unico 2013)².

Le istanze di disapplicazione non riguardanti le società di comodo

La procedura di disapplicazione mediante istanza al diretto regionale dell'Agenzia delle Entrate può riferirsi anche a casistiche difformi rispetto a quelle dell'art. 30 della L. n. 724/1994 (società di comodo): tipicamente, quelle relative alla possibilità di riportare le perdite in seno alle operazioni di fusione e scissione.

Secondo quanto stabilito dall'ottavo comma dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973,

«le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione».

Si colgono nella norma alcune indicazioni utili, che sembra utile sintetizzare:

- è data per scontata dal legislatore la controversa nozione di «comportamento elusivo», che evidentemente – nell'ordinamento italiano – si impernia attorno alla definizione tratteggiata nel primo comma dell'articolo in esame, venendosi a configurare come condotta che «sostanzialmente» (ma non formalmente) contrasta con le disposizioni tributarie espresse, aggirandole con la finalità di procurare al soggetto agente un vantaggio fiscale;

- si parla però in questa sede di norme giuridiche esistenti, la quali hanno la funzione di precludere il possibile comportamento «abusivo»: in ciò, emerge la «presa d'atto» della possibile «ingiustizia» connessa alla scelta del legislatore, che non intende impedire «sempre e comunque» il comportamento colpito, ma solamente se e in quanto lo stesso appaia in una luce «elusiva» (a titolo esemplificativo, è giustissimo, nell'ambito del reddito d'impresa, concedere la deduzione delle perdite, anche all'interno delle operazioni di fusione e scissione, salvo che l'operazione non sia meramente finalizzata a disporre di tali perdite per produrre un vantaggio fiscale);
- la disposizione antielusiva espressa è quindi «disapplicabile» nel caso specifico, a discrezione del competente direttore regionale: in ciò si colgono da un lato le potenzialità della procedura, che consente di rendere inoperanti delle norme giuridiche, e dall'altro il notevole potere discrezionale che è concesso all'Amministrazione;
- allo scopo di ottenere la disapplicazione, il contribuente è però tenuto a produrre la prova che, nel caso specifico, non potevano verificarsi gli effetti contrastati dal legislatore: si tratta di una dimostrazione convincente, anche in punto di fatto, che tuttavia non può (salvo casi particolarissimi) possedere l'intensità di un'attività di controllo «in loco», nell'ambito di una procedura che trae sì origine dalle norme sull'accertamento, ma si mantiene comunque entro i confini della consulenza giuridica. La conoscenza dei fatti è quindi per gli uffici eminentemente «cartolare», cioè fondata su riscontri documentali che devono essere il più possibile esaustivi.

Le indicazioni della S.C. viste sopra, quanto all'impossibilità di impugnare «nel merito» l'accertamento (atto derivato), e alla necessità quindi di attivare il contenzioso avverso il parere di diniego espresso di disapplicazione, dovrebbero ritenersi riferite anche alle ipotesi di istanze di disapplicazione esulanti dall'ambito delle società non operative (c.d. «no snop»).

Un'ipotesi analoga: l'impugnazione del diniego di autotutela

Come è noto, l'Amministrazione finanziaria può annullare o riformare i propri atti nell'ambito del potere di autotutela amministrativa. Proprio l'impugnazione del diniego di autotutela, che è stato rappresentato alla stregua di un diniego di agevolazione, può fornire utili elementi aggiuntivi per la conoscenza delle questioni che qui interessano.

Sotto il profilo normativo, l'autotutela dell'AF è stata espressamente disciplinata dall'art. 68, primo comma, del D.P.R. 27.3.1992, n. 287, e quindi dall'art. 2-quater del D.L. 30.9.1994, n. 564, convertito dalla L. 30.11.1994, n. 656. In attuazione di tale ultimo atto normativo, è stato quindi emanato il D.M. 11.11.1997, n. 37. L'art. 27 della L. 18.2.1999, n. 28 ha infine aggiunto all'art. 2-quater tre ulteriori commi, prevedendo in particolare - al comma 1-bis - il potere di sospendere gli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.

In tale contesto, l'Amministrazione può annullare d'ufficio un atto nel caso in cui si ravvisino dello stesso profili di illegittimità (ossia vizi procedimentali/formali) o di infondatezza (ossia vizi di merito: ad esempio, nel caso degli atti a contenuto impositivo, i presupposti dell'imposizione).

Per quanto attiene alla possibilità di impugnare atti non espressamente indicati nell'elenco dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, e all'estensione della giurisdizione delle commissioni tributarie, merita evidenziare che la sentenza delle SS.UU. della Cassazione Civile del 10.8.2005, n. 16776, ha affermato quanto segue:

«la riforma del 2001 ha (...) comportato una modifica dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex articolo 100 del codice di procedura civile)».

«(...) sussiste nella materia in esame la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione a procedere ad autotutela; così come ripetutamente riconosciuto dalla giustizia amministrativa».

Ampliando i principi espressi da tale pronuncia delle SS.UU., ne ricaveremmo una regola di impugnabilità «a prescindere» di ogni atto o diniego nel quale venga in essere una vertenza tra contribuente e fisco.

La sentenza del 2007 in materia di autotutela

La sentenza delle Sezioni Unite civili della S.C. n. 7388 del 27.3.2007 ha recato ulteriori precisazioni in materia, riaffermando che, successivamente alla devoluzione alle CT di tutte le questioni «tributarie», anche le controversie in materia di diniego di autotutela spettano al giudice tributario. La vertenza era sorta, nel caso di specie, dall'istanza presentata dal contribuente, e vedeva contrapposto quest'ultimo all'Amministrazione in un giudizio per conflitto di giurisdizione, mentre il merito della controversia riguardava l'esistenza dei presupposti per beneficiare del regime agevolativo (collegato allo status di coltivatore diretto). In tale prospettiva sono stati valorizzati i principi già espressi nella predetta sentenza della sezione tributaria del 2005, puntualizzando che l'estensione della giurisdizione tributaria ha di fatto comportato l'allargamento dei confini dell'art. 19 del decreto sul contenzioso.

Sotto il profilo dei rapporti con l'ambito della giurisdizione amministrativa, la Corte ha altresì precisato che

« ... la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante una clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati». Infatti, l'attribuzione al giudice tributario di una controversia in tema di interessi legittimi non incontra un limite nell'art. 103 Cost., giacché « ... non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici (...)».

È inoltre posto in evidenza dalla Corte che:

- l'invasione, da parte del giudice, della sfera discrezionale propria dell'esercizio dell'autotutela comporterebbe un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle commissioni tributarie;
- sulla base della normativa in materia di autotutela e del relativo decreto ministeriale attuativo, i poteri di annullamento d'ufficio e di revoca dell'Amministrazione finanziaria possono essere esercitati soltanto nel perseguimento di interessi pubblici;
- in particolare, ai sensi dell'art. 3 del regolamento, nell'esercizio di tali poteri va data priorità «alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso»;
- l'esercizio del potere, che non richiede istanza di parte, non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali;
- nel giudizio contro il mero ed esplicito diniego dell'autotutela può esercitarsi un sindacato solamente sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria;

- il carattere discrezionale dell'autotutela comporta l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio-rifiuto, non esistendo, all'epoca dell'atto impugnato, alcuna specifica previsione normativa in materia.
-

Considerazioni di sintesi

Al punto in cui siamo giunti, sembrerebbe opportuno individuare un sentiero interpretativo attraverso tre distinte impostazioni, due delle quali ammettono l'impugnabilità del parere-provvedimento, mentre la terza la esclude, ammettendo tuttavia l'impugnabilità del successivo atto impositivo, anche in assenza di previa istanza presentata nei termini. La questione appare un po' confusa, si ritiene, anche a causa dell'intrecciarsi degli istituti propri del diritto amministrativo con quelli del diritto giurisdizionale tributario.

Le posizioni sono le seguenti:

1. Agenzia delle Entrate (circolare n. 32/E/2010): il parere non è impugnabile, ma l'accertamento successivo è in ogni caso impugnabile (secondo una precedente posizione, questo doveva ritenersi non impugnabile se previamente non era stata presentata l'istanza di disapplicazione);
2. Corte di Cassazione, sezione tributaria – sentenza 15.4.2011 n. 8663 e sentenza 13.4.2012 n. 5843 -: il parere-provvedimento è impugnabile, ma solamente in quanto diniego di agevolazione [a norma dell'art. 19, primo comma, lett. h), del D.Lgs. n. 546/1992, che include tra gli atti impugnabili «il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari»];
3. Corte di Cassazione SS.UU., sentenza 10.8.2005, n. 16776 e sentenza n. 7388 del 27.3.2007: l'impugnabilità sembrerebbe sussistere in ogni caso di possibile contestazione da parte del contribuente, in seguito alla generalizzazione della giurisdizione tributaria e alla devoluzione alla stessa di tutte le controversie aventi a oggetto tributi.

21 maggio 2012

Fabio Carriolo

NOTE

1 Afferma la norma citata che «nei procedimenti ad istanza di parte per il rilascio di provvedimenti amministrativi il silenzio dell'amministrazione competente equivale a provvedimento di accoglimento

della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide».

2 Ciò è stato confermato dalla risposta governativa all'interrogazione parlamentare 5-05309.