Interpello negato: ricorsi o no?

di Ignazio Buscema

Pubblicato il 11 Luglio 2014

l'omissione del ricorso contro la risposta di interpello comporta conseguenze processualmente pregiudizievoli per il contribuente? L'opinione incerta della Cassazione

Contrasti interpretativi del giudice di legittimità

Orbene, in relazione a tale prova si sono formati due orientamenti del giudice di legittimità.

La natura

da

attribuire al provvedimento negativo,

reso

dal Direttore Regionale delle entrate, sull'istanza del

contribuente

volta ad ottenere

il potere di disapplicazione di una

norma antielusiva è sta precisata dalla recente sentenza n. 11929 del 26 maggio 2014 del giudice di legittimità .

L’iter logico giuridico adottato da tale pronuncia ha evidenziato i seguenti capisaldi.

- Va riconosciuto

  al contribuente la facoltà, non l'onere, di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

in ordine ad un determinato rapporto tributario.

- Il ricorso contro la risposta all'interpello della D.R.E. è facoltativo, donde la sua omissione non comporta nessuna conseguenza processualmente pregiudizievole per il contribuente.
- La risposta all'interpello non impedisce alla stessa Amministrazione di rivalutare, in sede di esame della dichiarazione dei redditi o dell'istanza di rimborso, l'orientamento (negativo) precedentemente espresso, nè al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva.
- Non

è condivisibile

l'equiparazione

tra "*agevolazione fiscale*" e "*disapplicazione di norma antielusiva*":

la prima costituendo un trattamento derogatorio di favore

riconosciuto

in

generale nella

ricorrenza

di

determinate condizioni,

pur

in

presenza

del presupposto del

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

tributo,

per finalità di realizzazione di

interessi diversi da

quello fiscale, ritenuti

meritevoli di

tutela;

mentre la seconda consiste nel rimuovere l'operatività

di

norme limitative

(per fini antielusivi) di "*vantaggi*"

fiscali

di

regola spettanti (detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta...), in relazione

a

singole fattispecie, il cui esame

abbia

portato ad

escludere

il realizzarsi dello scopo elusivo, così ripristinando, per finalità

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

pur

sempre di ordine fiscale, il regime

tributario applicabile nel caso

specifico

a

quello previsto dall'ordinamento in

assenza di

fine

di

elusione, cioè quello

ritenuto "*giusto*"

dal

legislatore

in relazione

alla capacità
contributiva manifestata.

- Non è prevista l'impugnabilità delle determinazioni del direttore regionale delle entrate in ordine all'istanza di

interpello,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

così

restando esclusa

anche l'applicabilità della norma di chiusura di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, c. 1, lett. i.

- L'atto stesso non

può

essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile, dovendosi escludere, per ovvie ragioni

di certezza dei rapporti giuridici e di tutela del

diritto di difesa,

che possa essere introdotta per via interpretativa (se

non negli stretti limiti anzidetti) una decadenza del contribuente dal diritto di contestare una pretesa tributaria, decadenza inevitabilmente conseguente

all'omessa impugnazione di uno degli atti tassativamente

elencati

nella norma in

esame

(o la cui impugnabilità è prescritta in altra specifica disposizione di legge).

- La

risposta

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

all'interpello

costituisce un "*provvedimento*"

emesso

allo stato degli

atti,

sulla base

della documentazione

acquisita,

che,

al

più, se negativo, prelude, predeterminandone il contenuto,

ad

un

eventuale

avviso

di

accertamento relativo alla dichiarazione dei

redditi

presentata

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

in difformità

(che, peraltro, potrebbe essere

anche

parziale)

dalla risposta, ovvero ad un, anch'esso eventuale, diniego

di rimborso nel caso in cui il contribuente, pur adeguandosi
a quella, ne ritenga l'illegittimità.

Secondo diverso orientamento della stessa Corte di Cassazione (Cass. n. 8663/ 2011) le

determinazioni

in senso negativo del direttore regionale delle entrate sull'istanza del contribuente volta ad

ottenere

il

potere di disapplicazione di una norma

antielusiva ai sensi

del

D.P.R.

n. 600 del 1973, art. 37-bis, c.

8,

costituiscono atto di

diniego

di agevolazione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

art. 19,

c. 1, lett. h, e, pertanto, la mancanza di impugnazione nei

termini

di

legge

decorrenti dalla

comunicazione delle determinazioni al contribuente ai sensi del D.M. 19 giugno 1998, n. 259,

art. 1, c. 4, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della

norma

antielusiva

in capo all'istante.

Il parere reso a seguito di istanza di interpello disapplicativo presentata dal contribuente costituisce atto impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie, in quanto è, in sostanza, un diniego di agevolazione. Il provvedimento di rigetto dell'istanza del contribuente volta ad ottenere la disapplicazione di una norma antielusiva è impugnabile dinanzi al giudice tributario. La posizione giuridica soggettiva del contribuente non è di interesse legittimo bensì di diritto soggettivo, con la conseguenza che l'Agenzia delle Entrate, una volta appurato, tramite la prova fornita dal contribuente, che l'operazione non ha natura elusiva, non può opporre alcun diniego, essendo insussistenti profili di discrezionalità, il giudice investito del ricorso contro il diniego non deve limitarsi ad appurare la legittimità dell'atto, ma deve esaminare nel merito la pretesa, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell'operazione. La mancata impugnazione del diniego da parte del contribuente rende incontestabile la situazione, per cui la natura non elusiva dell'operazione non potrà più essere censurata mediante l'impugnazione di atti successivi. La mancata impugnazione nei termini di legge del provvedimento di rigetto dell'istanza volta ad ottenere la disapplicazione di una norma antielusiva, decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contribuente, preclude a quest'ultimo ogni successiva contestazione. Riguardo agli atti impugnabili nel processo tributario di cui all'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le determinazioni del direttore regionale delle entrate sull'istanza del contribuente volta a ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi dell'art. 37-bis, c. 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, costituiscono presupposto necessario e imprescindibile per l'esercizio di tale potere; le determinazioni in senso negativo costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi dell'art. 19, c. 1, lett.), del D.Lgs. n. 546/1992, di talché tale atto rientra tra quelli tipici previsti come direttamente impugnabili da tale disposizione normativa, e, pertanto, la sua mancata impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente ai sensi dell'art. 1, c. 4, del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante. In tema di contenzioso tributario, il diniego da parte del direttore regionale delle entrate di disapplicazione di una legge antielusiva, effettuato ai sensi del comma ottavo dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è un atto definitivo in sede amministrativa (così indicato espressamente dal d.m. Finanze 19 giugno 1998, n. 259, attuativo della procedura di cui al comma 8 del citato articolo 37-bis, e recettizio con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi come un'ipotesi di diniego di agevolazione, come tale impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 19, c. 1, lett. h, del d.lgs 31 dicembre 1992 n. 546. Il relativo giudizio instaurato dinanzi al giudice tributario, vertendo in materia di diritti soggettivi e non di meri interessi legittimi, è a cognizione piena e si estende, quindi, al merito della pretesa e non è limitata alla mera illegittimità dell'atto per cui, all'esito, potrà essere emessa una decisione sulla fondatezza della domanda di disapplicazione, con conseguente attribuzione, ove ne ricorrano le condizioni applicative, dell'agevolazione richiesta

Orbene, in relazione all'argomento esaminato si sono formati due orientamenti del giudice di legittimità! Appare necessario ,quindi, un futuro intervento delle Sezioni Unite del giudice di legittimità.

11 luglio 2014
Ignazio Buscema

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D