

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152
 - 8/11/2012 - 9:42 - \$12535788 - 83.103.69.207 - 12209715 4ecc0ef418e28240ef4341675103a11b-
 158 -

Sentenza n. 17010 del 5 ottobre 2012 (ud 27 gennaio 2012) - della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. D'ALONZO Michele - Est. VIRGILIO Biagio - Pm. SEPE Ennio Attilio

-
-

REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
 LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. D'ALONZO Michele	-	Presidente	-
Dott. BOGNANNI Salvatore	-	Consigliere	-
Dott. DI BLASI Antonino	-	Consigliere	-
Dott. VIRGILIO Biagio	-	rel. Consigliere	-
Dott. BOTTA Raffaele	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

BALLY ITALIA s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, viale Bruno Buozzi n. 102, presso l'avv. FRANSONI GUGLIELMO, che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Pasquale Russo giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 66/18/09, depositata il 28 settembre 2009;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 27 gennaio 2012 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

uditi l'avv. Roberto Esposito (per delega) per la ricorrente e l'Avvocato dello Stato Letizia Guida per la controricorrente;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. La Bally Italia s.r.l., (già s.p.a.) propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana indicata in epigrafe, con la quale è stata dichiarata l'inammissibilità del ricorso introduttivo della contribuente contro il provvedimento con cui il direttore regionale delle entrate aveva dichiarato inammissibile per tardività l'istanza di interpello per la disapplicazione delle norme antielusive contenute nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 172, comma 7, (nel

testo modificato e rinumerato dal D.Lgs. n. 344 del 2003), presentata dalla società Bally Italia ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8.

Il giudice a quo ha ritenuto che l'atto impugnato - c.d. interpello disapplicativo - "non ha natura provvedimento", non contenendo alcuna pretesa tributaria definita, "nè da esso scaturiscono conseguenze giuridiche, nè lede alcun diritto soggettivo o interesse legittimo"; l'atto non rientra in alcuna delle fattispecie elencate nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, nè il citato art. 37 bis o il decreto ministeriale di attuazione ne prevedono l'impugnabilità.

Il contribuente, in definitiva, ad avviso del giudice di merito, è privo di interesse ad agire, trattandosi di un provvedimento meramente interlocutorio, sostanzialmente un parere, avente carattere vincolante solo nei confronti dell'Amministrazione, qualora sia favorevole al contribuente, ma non anche nei confronti di quest'ultimo, il quale ben può discostarsene ed attendere l'eventuale attivazione del procedimento di accertamento.

2. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

3. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, censura la sentenza impugnata per avere il giudice disconosciuto l'esistenza in capo alla ricorrente di un interesse concreto ed attuale ad agire avverso la risposta ottenuta a seguito dell'interpello, senza tener conto del fatto che l'interesse ad agire costituisce una condizione dell'azione che deriva direttamente dall'avvenuta lesione di una situazione giuridica di diritto sostanziale, che non può ritenersi sfornita di tutela giurisdizionale ed è rappresentata dalla impossibilità per la contribuente di applicare un regime impositivo derogatorio (rispetto a quello antielusivo) del quale sussistono i presupposti e le condizioni previsti dalla legge.

A differenza, pertanto, dal caso degli interpelli "consultivi" (quale, in specie, quello di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 11), la risposta negativa all'interpello D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis, comma 8, è atto idoneo ad incidere immediatamente nella sfera giuridica del destinatario, perchè, pur non traducendosi in un diniego di agevolazione in senso tecnico, risponde alla stessa funzione di "liberazione" degli effetti che la legge stessa ricollega al verificarsi dei presupposti in presenza dei quali è possibile procedere all'applicazione di un regime impositivo diverso da quello ordinariamente applicabile.

1.2. L'Agenzia delle entrate replica sostenendo, conformemente a quanto esposto nella sentenza impugnata, la natura di mero parere della risposta all'interpello in esame, inidonea, come tale, a comportare conseguenze lesive per il richiedente, il quale resta libero di ritenere l'operazione non elusiva, riservandosi di far valere le sue ragioni qualora l'Amministrazione dovesse intervenire con provvedimenti di accertamento.

Aggiunge in memoria di non condividere la sentenza di questa Corte n. 8663 del 2011 - la quale ha affermato l'onere di impugnazione, a pena di decadenza, della risposta negativa all'interpello -, sia perchè tale provvedimento non può essere considerato un rifiuto di agevolazione fiscale (atto elencato nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19), bensì un atto emanato sulla base di una mera "intenzione di comportamento fiscale", sia in quanto

"la non impugnabilità consente anche agli uffici, a fronte di un iniziale diniego, di rivalutare la situazione in sede di accertamento, pervenendo magari ad una scelta di legittimità dell'operato del contribuente", evitando un inutile incremento di contenzioso.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente, nella ipotesi in cui la sentenza impugnata debba interpretarsi nel senso di contenere un diniego di giurisdizione del giudice tributario in ordine alle controversie concernenti le risposte negative agli interpelli de quibus, denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, rilevando che il criterio di delimitazione dei confini della giurisdizione tributaria è rappresentato dalla natura della controversia, nella specie senza dubbio squisitamente tributaria.

3. Va, in ordine logico, esaminato prioritariamente il secondo motivo di ricorso, che si rivela inammissibile basandosi su un presupposto chiaramente insussistente.

Con la sentenza impugnata, infatti, il giudice di merito si è limitato a rilevare la improponibilità assoluta della domanda per carenza di interesse ad agire, il che non dà luogo ad un'ipotesi di difetto di giurisdizione - che il giudice, quindi, non ha affatto inteso affermare -, essendo questa attribuita in via esclusiva e *ratione materiae*, e non in ragione dell'oggetto della domanda (cfr., tra le altre, Cass., Sez. un., n. 27209 del 2009).

4.1. Venendo, quindi, al primo motivo di ricorso, questa Corte - come già detto sopra - ha avuto di recente occasione di affermare il principio secondo il quale "le determinazioni del direttore regionale delle entrate sulla 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, comma 8, costituiscono presupposto necessario ed 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 del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h). Tale atto rientra tra quelli tipici previsti come impugnabili da detta disposizione normativa, 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, comma 4, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante. Il giudizio innanzi al giudice tributario a seguito della impugnazione si estende al merito delle determinazioni impugnate" (Cass. n. 8663 del 2011).

Il Collegio ritiene di doversi discostare da detto orientamento nei limiti e nei sensi di seguito precisati.

4.2. Il nucleo centrale della citata pronuncia è costituito dalla qualificazione della risposta negativa all'interpello come tipico "diniego di agevolazione fiscale", rientrante, come tale, a pieno titolo, nella previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h), con la naturale conseguenza dell'onere di impugnazione, in mancanza della quale l'atto diviene intangibile, con conseguente decadenza del contribuente dalla possibilità di successiva contestazione.

Tale tesi non è condivisibile.

Sul piano strettamente tecnico, infatti, va esclusa la equiparazione tra "agevolazione fiscale" e "disapplicazione di norma antielusiva":

la prima costituisce un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in

generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, ritenuti meritevoli di tutela; la seconda consiste nel rimuovere l'operatività di norme limitative - per fini antielusivi - di "vantaggi" fiscali di regola spettanti (detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta, ecc), in relazione a singole fattispecie, il cui esame abbia portato ad escludere il realizzarsi dello scopo elusivo, così ripristinando, per finalità 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.

Va, poi, ovviamente, rilevato che nè la norma in esame, nè il decreto ministeriale di attuazione 19 giugno 1998, n. 259 (nè, peraltro, la prassi costante dell'Amministrazione), prevedono l'impugnabilità delle determinazioni del direttore regionale delle entrate in ordine all'istanza di interpello, così restando esclusa anche l'applicabilità della norma di chiusura di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. i).

La dimostrata impossibilità di ricondurre, in modo certo ed inequivoco (anche eventualmente al di là del nomen iuris adoperato), l'atto in questione in una delle categorie indicate nell'art. 19 cit.

porta ad una prima conclusione: 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 alla omessa impugnazione di uno degli atti tassativamente elencati nella norma in esame (o la cui impugnabilità è prescritta in altra specifica disposizione di legge), ritualmente notificati nel rispetto della sequenza ivi prevista.

4.3. La natura tassativa - e quindi soggetta ad interpretazione rigorosa - dell'elencazione degli atti contenuta nel citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, con il correlato onere di impugnazione a pena di cristallizzazione della pretesa in essi contenuta, non comporta, tuttavia, che l'impugnazione di atti diversi da quelli ivi specificamente indicati sia in ogni caso da ritenere inammissibile.

Da tempo, infatti, la giurisprudenza di questa Corte, che il Collegio condivide, ha affermato il principio secondo il quale il detto "catalogo" degli atti impugnabili è suscettibile di interpretazione estensiva, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a.

(art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001: ciò, ovviamente, per quanto detto sopra, con il necessario corollario della mera facoltà d'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento.

In particolare, è stata riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter

preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico); la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 (in termini, Cass. n. 21045 del 2007 - con i precedenti ivi indicati -, cui adde Cass., Sez. un., n. 10672 del 2009, nonché Cass. nn. 27365 del 2008; 4513 del 2009; 285 e 14373 del 2010; 8033, 10987 e 16100 del 2011).

4.4. Ad avviso del Collegio, il diniego del direttore regionale delle entrate di disapplicazione di norme antielusive, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8, rientra nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa, da parte del contribuente istante.

A tale conclusione inducono vari elementi, i quali escludono che all'atto de quo possa attribuirsi natura meramente endoprocedimentale o di semplice parere interpretativo (al pari di una circolare).

L'istanza, infatti, è obbligatoria; deve contenere la descrizione compiuta della fattispecie concreta; deve essere corredata della documentazione rilevante; è soggetta a richieste istruttorie; è rivolta ad ottenere un atto dell'amministrazione, sia esso da intendere come una sorta di "autorizzazione alla disapplicazione" della specifica norma antielusiva in questione, sia, piuttosto, come sembra più corretto anche in base alla disciplina della materia, quale atto, esso stesso, di esercizio del potere di disapplicazione (che spetta all'amministrazione e non al contribuente); le "determinazioni" del direttore regionale delle entrate sono comunicate al richiedente mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, con "provvedimento" "da ritenersi definitivo" (D.M. n. 259 del 1998, art. 1, in specie commi 4 e 6).

In sostanza, la risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'amministrazione, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedurali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata.

Non può, pertanto, negarsi che il contribuente, destinatario della risposta, abbia l'interesse, ex art. 100 c.p.c., ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto in esame.

4.5. Occorre, infine, chiarire, in coerenza con la ritenuta mera facoltà d'impugnazione, le ragioni in virtù delle quali (oltre al dato normativo della non riconducibilità dell'istituto in esame in alcuna delle "voci" elencate nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, ed anzi in conformità con la sua ratio) l'omessa impugnazione dell'atto di diniego non pregiudica la posizione del contribuente che ad esso non ritenga di adeguarsi.

Ciò deriva dal fatto che tale atto, in assenza di espresse previsioni

contrarie, è privo di efficacia vincolante nei confronti del contribuente stesso.

Premesso che la "definitività" prevista dal citato D.M. n. 259 del 1998, art. 1, comma 6, va intesa semplicemente come impossibilità di richiesta di riesame delle determinazioni del direttore regionale mediante ricorso gerarchico, va osservato che la risposta 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 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.

In definitiva, la risposta all'interpello non impedisce innanzitutto 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.

Resta fermo, invece (come la stessa resistente espressamente riconosce), che la risposta positiva del direttore regionale impedisce all'amministrazione - a condizione, ovviamente, che i fatti accertati in sede di controllo della dichiarazione corrispondano a quelli rappresentati nell'istanza - l'applicazione della norma antielusiva oggetto d'interpello, in applicazione del principio di tutela dell'affidamento, che ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale ed immanente anche nell'ordinamento tributario, nel quale trova espresso riconoscimento, in linea generale, nella L. n. 212 del 2000, art. 10, nonché, specificamente in relazione agli interpelli c.d. ordinari, ma con portata da ritenere estesa alle altre tipologie di interpello previste dalla normativa, nella medesima L. n. 212, art. 11, comma 2, (il quale prevede la nullità di atti impositivi emanati in difformità dalla risposta all'interpello).

5. In conclusione, va accolto, nei sensi indicati, il primo motivo di ricorso e dichiarato inammissibile il secondo. La sentenza deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana, la quale procederà a nuovo esame della controversia, uniformandosi ai principi espressi nei paragrafi da 4.2 a 4.4, oltre a provvedere in ordine alle spese anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso nei sensi di cui in motivazione e dichiara inammissibile il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana.

Così deciso in Roma, il 27 gennaio 2012, e, in seconda convocazione, il 18 aprile 2012.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2012

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152
- 8/11/2012 - 9:42 - \$12535788 - 83.103.69.207 - 12209715 4ecc0ef418e28240ef4341675103a11b-
158 -
