

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 07/11/2014

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/36657-impugnabilit-del-rigetto-di-interpello-s-n-op-inammissibilit-del-ricorso-oppure-assenza-di-giurisdizione-del-giudice-tributario>

Autore: Alessandro Vattovani

**Impugnabilità del rigetto di interpello S.N.OP.:
inammissibilità del ricorso oppure assenza di giurisdizione
del giudice tributario?**

Impugnabilità del rigetto di interpello S.N.OP.: inammissibilità del ricorso oppure assenza di giurisdizione del giudice tributario?

di Alessandro Vattovani

Premessa. 1. INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO. 2. ASSENZA DI GIURISDIZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO?

PREMESSA

Per inquadrare la fattispecie normativa contenuta nell'art. 30, rubricato "Società di comodo. Valutazione dei titoli", di cui alla l. n. 724/1994 si riportano le finalità e la struttura della disciplina delle Società non operative (S.N.OP.) come definite nell'ambito dello Studio approvato dalla "Commissione Studi Tributarie" del Consiglio Nazionale del Notariato (Studio n. 20-2008/T "La disciplina delle «società non operative» (dopo la legge finanziaria 2008)" in www.notariato.it):

"In termini generali, il regime contenuto nell'art. 30, legge 714/94, individua un metodo presuntivo di determinazione del reddito minimo, di un imponibile Irap minimo e di operazioni imponibili Iva, che si applica a quelle società commerciali (di persone e di capitali) che, in base a determinati parametri, sono qualificate come "non operative".

La disciplina opera a due diversi livelli.

Ad un primo livello, definisce la "non operatività" degli enti interessati (cosiddetto "test di operatività"), attraverso un confronto tra i proventi d'impresa, risultanti dalla contabilità, e quelli individuati applicando specifici coefficienti al valore dei beni immobili, delle partecipazioni e delle altre immobilizzazioni della società.

Ad un secondo livello, per i soggetti che non hanno superato il "test" di operatività si "presume" un reddito minimo, determinato in rapporto al valore dei beni prima citati, cui sono applicati altri coefficienti. Tale reddito minimo è poi la base per la ulteriore presunzione di un imponibile minimo ai fini Irap; mentre per quanto riguarda l'Iva si prevedono limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza a credito.

E' stato da più parti sottolineato come la finalità sottesa alla disciplina in esame sia quella di "scoraggiare" l'uso dello strumento societario per l'intestazione di beni non funzionali allo svolgimento dell'attività di impresa e, quindi, per il possesso e/o la gestione "passiva", in particolare, di beni immobili e partecipazioni societarie. In tal senso si esprime anche la relazione governativa alla legge n. 662 del 23/12/1996 (di modifica all'art. 30 legge 724/94) che parla di "uso improprio della struttura societaria", impiegata per "consentire l'anonimato degli effettivi proprietari" e "la deduzione di costi che hanno poco a che fare con l'attività".

Lo Studio in analisi contiene una annotazione dove viene rilevato che "Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 2/2/2007, la disciplina in esame ha lo scopo di "disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario dei beni", di "penalizzare quelle società che, al di là

dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare una effettiva attività commerciale”.

In questa prospettiva, il confronto tra il valore “oggettivo” dei beni posseduti ed i proventi dichiarati dall'ente pare assumere la funzione di identificare i soggetti fiscalmente “pericolosi”, che si limitano cioè alla mera gestione dei beni.

Al tempo stesso, però, nella ricostruzione della ratio legis, occorre considerare come l'illustrata finalità non conduca ad una “disapplicazione” del regime fiscale d'impresa per il soggetto in esame (ad esempio, considerandolo alla stregua di una società semplice) o di parte di tale regime (ad esempio, ritagliando una sfera di “non commercialità” per i beni e le partecipazioni in oggetto).

La condizione di “non operatività” del soggetto comporta, infatti, un aggravio in termini probatori per quanto attiene al procedimento di accertamento, visto che si introduce una presunzione, in grado di ribaltare l'onere della prova a carico della società, rispetto al possesso di un reddito minimo (e di un imponibile minimo Irap ed Iva), normativamente fissato in base a parametri di tipo oggettivo.

Il regime delle società non operative pare dunque presentare una doppia natura:

- da una parte una ispirazione che può essere definita “antielusiva”, perché finalizzata al contrasto dell'utilizzo solo strumentale della forma societaria commerciale;*
- dall'altra, un contenuto che risulta marcatamente “antievasivo”, ossia diretto a fare emergere proventi non dichiarati.”*

Perciò, ai fini probatori della disapplicazione de qua, trattandosi di una praesumptio iuris tantum, è ammessa la prova contraria che la società o l'ente può fornire secondo le disposizioni contenute nel comma 4-bis art. 30 citato.

La giustificazione da produrre è rappresentata dalla “presenza di oggettive situazioni” in quanto abbiano reso impossibile alla società o all'ente il conseguimento del reddito minimo come determinato attraverso l'applicazione dei coefficienti stabiliti ex lege.

Pertanto, il soggetto che non abbia superato il “test di operatività” può richiedere la disapplicazione della correlata disposizione antielusiva interpellando in merito l'Amministrazione finanziaria attraverso la procedura contenuta al comma 8 dell'articolo 37-bis contenente le disposizioni antielusive in materia di imposte dirette, decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

Ciò comporta che il soggetto, per non essere qualificato S.N.OP., ha l'onere di presentare apposita istanza di interpello al direttore regionale delle entrate (veicolata attraverso la Direzione provinciale competente per territorio), descrivendo e documentando compiutamente quali situazioni oggettive non avrebbero permesso il raggiungimento del livello minimo dei ricavi e del reddito.

La procedura di disapplicazione in esame si raffigura come un interpello obbligatorio (sul punto vedasi la circolare n. 32/E del 14.6.2010). L'obbligatorietà del ruling, va da sè, non riguarda quei contribuenti che ritengano di adeguarsi, in sede di dichiarazione, al reddito minimo presunto.

Ai soggetti che, nonostante non abbiano ritenuto di adeguarsi ai risultati del test parametrico ma che d'altronde non abbiano neppure ritenuto di presentare l'istanza per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo, si renderà applicabile la sanzione (da euro 258 ad euro 2065) prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a) del D. Lgs. 18.12.1997, n. 471 vertente in tema di omissione di comunicazioni prescritte dalla legge tributaria.

Le conseguenti "comunicazioni di risposta all'interpello", a firma dell'Organo regionale, terminano affermando l'inammissibilità di una loro impugnazione immediata avanti le Commissioni Tributarie ritenendo ciò possibile soltanto in sede di un successivo ed eventuale avviso di accertamento.

In ordine all'impugnabilità di tali meri atti amministrativi è rilevante il contenuto del comma 3 art. 19 D. Lgs n. 546/1992, decreto del processo tributario, in quanto ivi è stabilito che "gli atti diversi da quelli indicati [al comma 1, NDA] non sono impugnabili autonomamente". Secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate le "comunicazioni di risposta all'interpello" non rientrerebbero tra gli atti del comma 1.

Sul tema di impugnabilità delle "comunicazioni di risposta all'interpello" sono presenti due orientamenti del Giudice della legittimità:

- Fino al 15 aprile 2011, si poteva osservare un indirizzo costantemente favorevole all'inammissibilità del ricorso proposto dall'interpellante, indirizzo avvalorato da pronunce conformi del Giudice amministrativo. Infatti, tale orientamento maggioritario (cfr. Cass. n. 22564/2004, n. 21045/2007, n. 17202/2009, n. 7344/2012; C.d.S. decisione 26 gennaio 2009, n. 414 ed in senso conforme C.d.S. n. 2797/2006 e n. 60/1997) ritiene che l'elenco dei provvedimenti impugnabili abbia carattere tassativo seppur alla luce di una, oramai pacifica, interpretazione estensiva dell'art. 19 comma 1 D. Lgs. 546/1992;

In particolare si riporta il seguente passaggio del Consiglio di Stato che nella più recente delle sentenze da ultimo cit. afferma che *"in nulla è pregiudicato il diritto (...) di impugnare, tempestivamente e a tempo debito, gli eventuali atti rientranti nella previsione dell'art. 19 d.lgs. nr. 546 del 1992, nei quali dovesse farsi applicazione delle disposizioni antielusive il cui esonero è stato negato (...)"*.

- La summenzionata data è uno spartiacque in quanto il precedente costante orientamento è stato incrinato dal noto arresto da parte dei Giudici di Piazza Cavour (Cass. n. 8663/2011) anche se poco dopo veniva parzialmente corretto (Cass. n. 17010/2012 ed in senso conforme n. 11929/2014).

Difatti, inizialmente, l'arresto, qualificando il parere reso dal Direttore regionale quale atto di "diniego di agevolazione" ed in questo modo identificandolo come uno degli atti impugnabili espressamente previsti dall'art. 19, comma 1, D. Lgs. n. 546 del 1992 (cfr. ivi lett. h), aveva introdotto un "obbligo" in capo al contribuente di impugnare il predetto atto nei termini decadenziali ordinari sessagesimali, pena la cristallizzazione della pretesa in esso contenuta perché, in caso contrario - riteneva il Consesso nel 2011 -, l'eventuale successivo avviso di accertamento sarebbe divenuto inopponibile.

L'anno successivo, la Suprema Corte modificava parzialmente il prefato orientamento ritenendo che, permanendo l'impugnabilità dell'atto, quest'ultima sarebbe solo «facoltativa» in quanto il contribuente rimasto "inerte" al diniego avrà pur sempre facoltà di gravare gli eventuali successivi avvisi di accertamento.

Nonostante l'autorevolezza dell'Organo giurisdizionale artefice dell'evento interruttivo, sono presenti numerose sentenze dei Giudici tributari di merito che, anche successivamente a tale data, continuano a pronunciarsi per l'inammissibilità del ricorso avverso la "comunicazione di risposta all'interpello" e delle quali si darà conto nel prosieguo.

Il presente contributo, però, oltre ad evidenziare le sentenze emesse in punto di inammissibilità dei ricorsi di cui trattasi da parte delle Commissioni tributarie, si pone come ulteriore obiettivo quello di proporre una tesi avente ad oggetto il difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie supportata da giurisprudenza di legittimità in grado di avallarne la percorribilità.

1. INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO

La tesi dell'illegittimità di impugnazione dell'atto di rigetto dell'interpello disapplicativo si rinviene nella Circolare n. 7/E 2009, in quanto ivi si legge che tali risposte avrebbero natura di atti amministrativi non provvedimentali.

A dimostrazione di un tanto, l'Amministrazione finanziaria evidenzia che sono qualificati "provvedimenti" gli atti della Pubblica Amministrazione che, indirizzati a soggetti determinati o determinabili, sono in grado di:

- apportare una modificazione unilaterale nella sfera giuridica dei destinatari (c.d. autoritarietà);
- produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti (c.d. esecutività);
- imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi in essi contenuti (c.d. esecutorietà).

La mancanza di una sola delle prerogative sopra elencate permetterebbe di qualificare l'atto come non provvedimentale. Ed è proprio a seguito della mancanza dei requisiti di autoritarietà e di esecutorietà che, di conseguenza, le "comunicazioni di risposta agli interpelli" andrebbero annoverate nella categoria degli atti non provvedimentali.

Invero, prosegue la prassi cit., uno degli elementi comuni alle diverse tipologie di interpello è il carattere non vincolante della risposta nei confronti del richiedente, il quale non è obbligato a conformarsi ad essa. Di conseguenza, la risposta all'interpello mancherebbe dei caratteri dell'autoritarietà e dell'esecutorietà propri dei provvedimenti amministrativi.

FOCUS

Elementi comuni alle diverse tipologie di interpello

Tutte le tipologie di interpello sono accomunate dalle seguenti caratteristiche:

- * l'iniziativa del contribuente, volta a conoscere preventivamente la posizione dell'Agenzia delle entrate rispetto all'applicazione di norme tributarie ad un caso concreto e personale, produce determinati effetti giuridici;
- * la risposta all'interpello vincola la stessa Agenzia delle entrate, limitatamente al singolo caso prospettato ed esclusivamente nei riguardi del contribuente istante;
- * gli effetti riconducibili alla risposta fornita dall'Agenzia sono subordinati alla condizione che la situazione di fatto (fattispecie concreta) rappresentata dal contribuente sia completa e veritiera;
- * la risposta non vincola il contribuente, il quale resta libero di non uniformarsi, ferma restando ovviamente la potestà dell'Agenzia di esercitare l'azione di controllo ed accertamento.

Le diverse tipologie di interpello

- * Interpello ordinario art. 11 legge 27 luglio 2000, n. 212;
- * Interpello relativo all'applicazione delle disposizioni antielusive art. 37-bis, comma 8, decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- * Interpello in materia di imprese estere partecipate (c.d. controlled foreign companies) articoli 167 co. 1 e 168 co. 1 del TUIR;
- * Interpello relativo all'applicazione delle disposizioni antielusive et al. art. 21 legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- * Interpello presentato da impresa di più rilevante dimensione art. 27, comma 12, D.L. n. 185 del 2008.

Quanto all'esecutività, viene ancora osservato nella circolare in esame, il rigetto dell'interpello non produce alcun effetto diretto ed immediato nei confronti del richiedente (ergo, si può affermare che in tale atto non è presente alcuna "pretesa patrimoniale", cfr. infra amplius), in quanto la risposta in parola ha essenzialmente la funzione di rendere nota, preventivamente, al contribuente la posizione dell'Agenzia fiscale in ordine all'interpretazione ovvero all'ambito di applicazione di una norma tributaria in relazione ad un caso concreto prospettato dallo stessoistante.

Per questo motivo, tali meri atti amministrativi non affrontano alcuna questione che possa essere afferente all'esistenza ed alla consistenza di una obbligazione tributaria.

Alla stessa conclusione si può pervenire rammentando che, come noto, le Amministrazioni pubbliche perseguono i fini pubblici previsti nella legge. Allorquando il perseguimento di tali fini avvenga attraverso strumenti autoritativi, ossia attraverso l'esercizio di poteri e potestà, le PP.AA. devono obbligatoriamente porre in essere un procedimento amministrativo. Quest'ultimo può essere definito come la serie di atti ed attività funzionalizzati all'adozione del provvedimento amministrativo che rappresenta l'atto finale di tale sequenza (cfr. Diritto amministrativo, pag. 212, a cura di F. G. Scoca, Giappichelli, Torino, 2011).

Proprio perché la "comunicazione di risposta all'interpello", per i motivi summenzionati, non può essere considerata un provvedimento amministrativo, ne consegue che non si potrà parlare in senso tecnico di attivazione di un procedimento amministrativo.

Infatti, la comunicazione di cui trattasi, consistendo in una manifestazione di giudizio valutativo sulla presenza di situazioni che la S.N.OP. ritiene oggettive, può essere fatta rientrare a pieno titolo nell'alveo dei pareri. Questi sono quegli atti amministrativi a carattere ausiliario con cui gli organi dell'amministrazione emanano giudizi su un'attività che dovrà essere compiuta da parte di chi li chiede: sono, pertanto, atti privi di autonomia funzionale in quanto possono essere impugnati soltanto congiuntamente all'atto finale del procedimento cui si riferiscono (cfr. Diritto amministrativo, pag. 462, Caringella - Delpino - del Giudice, Ed. Simone, 2003). Nel caso dei pareri viene svolto, pertanto, un mero sub-procedimento, soltanto accessorio rispetto a quello principale che potrebbe, in realtà, non vedere mai la luce.

La tipizzazione della "*comunicazione di risposta all'interpello disapplicativo*" nella categoria dei pareri si è resa possibile a seguito di pronuncia del Giudice delle leggi il quale, con la sentenza dd. 14/06/2007 n. 191, ha affermato che la risposta all'interpello di cui all'art. 11 della L. n. 212/2000 deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente. La "comunicazione di risposta", infatti, configura lo strumento attraverso cui si

esplica, in via generale, l'attività consultiva delle Agenzie fiscali in ordine all'interpretazione delle norme tributarie.

Pertanto, continua la Consulta, il parere emesso, in occasione di una risposta ad interpello, dall'Amministrazione finanziaria:

- è vincolante per l'amministrazione che l'ha reso;

- non è vincolante per il contribuente.

Poiché l'autorevolezza della fonte non consente di mettere in dubbio che la "comunicazione di risposta all'interpello disapplicativo" abbia natura di parere non vincolante (per il contribuente), tale asserto, in combinazione con le pronunce del Giudice amministrativo sul punto (ex multis Cons. Stato sez. VI 12 giugno 2008, n. 2903) secondo cui "è impugnabile ogni determinazione amministrativa idonea a produrre un arresto procedimentale e la regola secondo cui l'atto endoprocedimentale non è autonomamente impugnabile trova una eccezione nel caso dei pareri vincolanti idonei come tali ad esprimere un indirizzo ineluttabile alla determinazione conclusiva", permette di ritenere fondato e valido l'orientamento maggioritario della Corte di Cassazione, il che, di conseguenza, ha permesso ad alcune Commissioni tributarie di disattendere, per le ulteriori ragioni che si diranno, le conclusioni, seppur qualificate, contenute nell'arresto giurisprudenziale cit. in Premessa.

Sulla circostanza che un parere (come quello di rigetto dell'interpello) non possa che essere reso in un sub procedimento, soltanto accessorio ad un futuribile procedimento principale, sembra concordare la cit. circolare 32/E 2010 laddove rileva che, per i soggetti diversi dalle imprese di più rilevante dimensione, gli Uffici competenti possono verificare, nel corso dell'eventuale successiva attività di accertamento avviata secondo le modalità ordinarie - unico momento procedimentale principale nel quale potrà, potenzialmente, venire ad esistenza l'obbligazione tributaria in quanto l'Ufficio determini la sua consistenza -, se gli istanti si siano o meno uniformati al parere reso dall'Agenzia in sede di risposta all'interpello. Ciò significa che, una volta trasmessa la "comunicazione di risposta all'interpello disapplicativo", solo successivamente e solo eventualmente potrà iniziare un procedimento tributario attivato da una autonoma iniziativa d'ufficio basata sul parere de quo.

Sul punto anche la dottrina (D. Stevanato, 2004) afferma che il diniego di autorizzazione è atto non finale, che non produce effetti di "accertamento" in quanto avente sostanzialmente natura "interpretativa". È, dunque, per questi motivi - prosegue la dottrina - che non sembra molto sensato affermare la sua immediata impugnabilità, più di quanto non sia sensato affermare l'impugnabilità di una risoluzione ministeriale.

Seppur la sentenza della Cassazione, 15 aprile 2011, n. 8663 sembrerebbe aver affermato l'ammissibilità dell'impugnazione del rigetto reso dall'Amministrazione finanziaria, bisogna, in primis, tenere in opportuna e debita considerazione che il provvedimento di rigetto aveva ad oggetto, in quella fattispecie concreta, un'istanza tesa alla disapplicazione della norma antielusiva prevista dal D. Lgs. n. 466 del 1997, art. 3, comma 3, lett. c) in tema di "dual income tax".

Come noto, con la D.I.T. è stata introdotta una particolare forma di agevolazione concernente l'applicazione di un'aliquota d'imposta diretta ridotta (pari al 19%) sugli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria del capitale investito. Al contrario, l'interpello di cui trattasi è finalizzato ad ottenere non un'agevolazione bensì la disapplicazione del regime S.N.OP. il quale ha come obiettivo quello già ricordato di penalizzare l'ente societario caratterizzato da un anomalo rendimento dei beni patrimoniali, motivo per il quale ad esso viene applicata una disciplina di sfavore rispetto al trattamento ordinario, onde consentire all'ordinamento di tutelarsi da situazioni potenzialmente elusive.

Anche in questo caso, la dottrina (M. Voltolina e D. Stevanato, 2012), a sostegno della tesi secondo cui non è ammesso impugnare gli atti di disapplicazione delle norme sulle Società non operative, afferma, a commento della sentenza Cass. n. 8663/2011, che "Il principio di diritto espresso dalla Cassazione non può invece essere condiviso in quanto tale, poiché non ogni diniego di disapplicazione di norme antielusive configura un diniego di agevolazione, e non è tale, ad esempio, il diniego di disapplicazione della normativa sulle Società di comodo, con cui il contribuente non mira certo ad ottenere un'agevolazione o un'esenzione, quanto a scongiurare una ingiusta penalizzazione ed una tassazione su un reddito presunto del tutto disancorato dalla realtà. È palesemente assurdo ritenere che l'ordinaria tassazione commisurata al reddito effettivo costituisca una «agevolazione» rispetto al regime di tassazione delle cd. Società di comodo, che si basa su un reddito minimo legale presunto".

Se tale è il principale limite contenuto nella sentenza artefice dell'arresto giurisprudenziale, analogamente il limite contenuto nella successiva, ma solo parzialmente conforme, sentenza n. 17010/V/2012 è quello di poggiare il proprio iter logico-giuridico, al fine di dichiarare l'impugnabilità della "comunicazioni di risposta all'interpello disapplicativo", sul fatto che queste ultime rientrerebbero a pieno titolo tra i provvedimenti amministrativi.

Sulla base di tale presupposto, attenta e recente dottrina (E. Core, 2014) segnala che in tale occasione la Suprema Corte avrebbe seguito un excursus logico di dubbia coerenza nel momento in cui ha inteso spiegare la qualificazione dei pareri resi dal Direttore regionale in termini di vero e proprio provvedimento amministrativo. Per evidenziare la contraddittorietà in termini, il predetto contributo dottrinale pone due interrogativi ai quali la sentenza in esame non sembra aver dato adeguata risposta:

- "come può qualificarsi un atto quale provvedimento amministrativo ritenendo, al contempo, che nella sostanza esso sia privo di efficacia vincolante e, dunque, non idoneo ad incidere effettivamente sulla sfera giuridica soggettiva del contribuente?"

- *E quand'anche atto dotato di una sua autoritatività, a quale degli atti di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 sarebbe riconducibile stante la necessaria interpretazione di quest'ultimo in senso «funzionale»?*"

L'approccio «funzionale», che deve caratterizzare l'esegesi del comma 1 art. 19 decreto sul processo tributario, è un ulteriore spunto di riflessione proposto dalla dottrina da ultimo cit. (un altro ancora sarà quello sulla carenza di giurisdizione tributaria sui pareri S.N.OP. di cui si dirà nella successiva e conclusiva sezione).

Infatti, l'arresto introdotto dalla Cass. n. 8663/2011, poi parzialmente corretto dalla Cass. 17010/2012 (obbligatorietà versus facoltà di impugnare il diniego all'istanza di interpello), deve essere letto alla luce di unanime giurisprudenza secondo la quale l'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992 può essere soggetto, sì, ad un'interpretazione estensiva, ma questa deve essere orientata in senso «funzionale» (tra le molteplici sentenze sul punto: Corte cost., 6 dicembre 1985, n. 313; Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388; 23 aprile 2009, n. 9669; 6 febbraio 2009, n. 2870; 16 febbraio 2009, n. 3698):

“Alla nozione di «tassatività» dell'elenco degli atti autonomamente impugnabili contenuto nella norma in parola si è sostituito il concetto di predeterminazione normativa che, a differenza del primo, non si presta ad una rigidità assoluta, consentendo una valutazione malleabile del predetto elenco, purché sia accertata la congruità dell'atto non espressamente incluso nel dato normativo, quanto a funzioni ed effetti, ad uno degli atti dell'art. 19.

Dunque, la qualificazione dell'atto non espressamente previsto non deve più avvenire in chiave logico formale, bensì «funzionale». Per meglio dire, non ci si può più basare sul nomen iuris dell'atto ma è necessario procedere alla qualificazione avendo riguardo all'estrinseca finalità da esso perseguita. A titolo esemplificativo, ne consegue che sarà considerato atto d'accertamento non solo quello così espressamente qualificato, ma un qualunque atto recettizio che abbia la funzione di accertare un presupposto diverso od ulteriore ovvero una base imponibile maggiore di quella dichiarata, al fine di ottenere il pagamento del tributo. Quindi, è da ritenere ben possibile che la tutela autonoma possa concernere anche atti non compresi nell'art. 19”.

Insomma, la Corte di Cassazione nel 2012, nonostante dapprima affermi, correttamente, che l'atto direttoriale è privo di efficacia vincolante per il contribuente, confermando in tal senso che la "comunicazione di risposta all'interpello" può produrre soltanto una potenziale lesione per la sfera del contribuente, non individua a quale specifico atto nominato dal comma 1 dell'art. 19 D. Lgs. 546/1992 essa potrebbe appartenere.

Il prevalente orientamento di inammissibilità del ricorso continua ad essere recepito pacificamente da diverse Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali che, anche successivamente alle sentenze di Cass. 8663/2011 e 17010/2012 i cui limiti sono stati in precedenza illustrati, hanno ritenuto atti non impugnabili le comunicazioni di risposta all'interpello.

Ex multis [sottolineature del concetto di "pretesa tributaria" effettuate dall'autore]:

- la recentissima sentenza CTP Torino n. 1862/1/14, pronunciata il 27/06/2014 e dep. 26/09/2014, inizia la motivazione che la condurrà a dichiarare inammissibile il ricorso, non prima di aver richiamato il contrasto giurisprudenziale sul tema, evidenziando, per l'appunto, che l'interpretazione estensiva dell'art. 19 cit. deve essere orientata in senso «funzionale». La Commissione, infatti, "ritiene che, sebbene gli atti impugnabili di cui all'art. 19 D. Lgs. 546/1992 non debbano intendersi come un elenco tassativo e di stretta interpretazione nominalistica, spetta comunque al giudice tributario, cui è devoluta l'impugnazione circa la legittimità dell'atto opposto, valutarne il contenuto sostanzialmente impositivo, inteso quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile

- negli elementi essenziali e sufficienti per adire la tutela amministrativa o giudiziale - la pretesa tributaria.

Il diniego di disapplicazione non rientra tra quegli atti qualificati dalla stessa Suprema Corte come avvisi di accertamento e di liquidazione di un tributo, per tali dovendo intendersi "tutti quelli con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita ... Così appare necessario ... che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata ...;" ex adverso, non sono ricorribili quegli atti "che manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento di un giudice)". Le risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria, benchè rappresentino espressione della cd. "dottrina dell'amministrazione", non hanno efficacia esterna alcuna e, quindi valenza erga omnes, né sono idonee a creare vincoli normativi per il contribuente o per il giudice tributario, considerando che il primo può disattendere le indicazioni fornite dal Fisco, mentre il secondo è chiamato semplicemente a valutare la corrispondenza del successivo eventuale atto impositivo o sanzionatorio alla norma astratta, a nulla rilevando l'interpretazione dell'A.F..

La non impugnabilità della risposta resa dal direttore della D.R.E., a seguito dell'istanza presentata dalla ricorrente, discende dalla natura e dalle caratteristiche stesse del processo tributario che, avendo carattere impugnatorio, può avere ad oggetto la contestazione di specifici atti impositivi tra cui, per sua stessa natura, non rientra quello in oggetto. Esso non ha infatti carattere dispositivo né provvedimentale, eppertanto non può neppure essere assimilato al diniego di agevolazioni. Detto parere è di per sé privo di elementi idonei a rappresentare e rendere conoscibile l'eventuale pretesa tributaria, sicché è semplicemente prodromico ad eventuali e successivi provvedimenti impositivi."

- analogamente la sentenza CTP Milano n. 7809/46/14, pronunciata il 21/03/2014 e dep. 24/09/2014, seppur con un conciso ma nello stesso tempo preciso ed esauriente decisum, ritiene che "è impugnabile davanti al giudice tributario solo l'atto di accertamento come momento unico di giurisdizione sul rapporto sottostante e ... pertanto l'istanza presentata dal ricorrente non è impugnabile in via autonoma; il giudice tributario non può sostituirsi all'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri discrezionali e la conseguente inammissibilità del ricorso [si ha] per difetto di interesse a ricorrere ai sensi dell'art. 100 c.p.c."

- la sentenza CTP Bari n. 1885/15/14, pronunciata il 04/06/2014 e dep. 05/09/2014, contiene un dispositivo di inammissibilità del ricorso basandolo sulla cit. giurisprudenza costituzionale e quindi sulla natura di parere della "comunicazione di risposta all'interpello disapplicativo" in quanto "le determinazioni della Direzione Regionale previste dal D.M. 259 del 1988 [rectius, 1998] non hanno carattere di pretesa tributaria definitiva, ma costituiscono presupposto per i successivi provvedimenti impositivi e, come tali, non autonomamente impugnabili innanzi al Giudice Tributario come stabilito dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 191 del 2007. Il successivo atto di accertamento, infatti, .. costituisce il provvedimento impugnabile su cui potrà pronunciarsi il Giudice Tributario. Il contribuente, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., potrà nel suo interesse far valere il diritto di contestare la pretesa tributaria, allorquando sarà definitivamente formata, impugnandola per invocare il controllo innanzi alla giurisdizione tributaria".

- la recente CTP Trieste n. 247/01/14, pronunciata il 21/05/2014 dep. 30/05/2014, fonda il proprio iter logico-giuridico, al fine di dichiarare inammissibile il ricorso, richiamando il noto principio del "ne bis in idem". Infatti, *“la Commissione concorda con l’ufficio sull’inammissibilità del ricorso avverso l’atto di diniego del direttore regionale del Friuli V. G. di disapplicazione della norma prevista dall’art. 30 della L. 724/1994 in quanto l’atto in questione, oltre a non essere compreso nell’elenco degli atti impugnabili previsto dall’art. 19 del DPR [rectius D. Lgs.] 546/92 non rappresenta altro che un parere reso dall’amministrazione senza alcun effetto diretto impositivo, per contro l’ammissibilità al ricorso potrebbe comportare lo sdoppiamento dello stesso, uno avverso l’interpello e l’altro contro l’avviso d’accertamento, con la possibilità di esiti non uniformi”*;

- la sentenza CTR Bari n. 75/5/2013, udienza dd. 17/06/2013 dep. 07/10/2013 (ma identicamente la recentissima CTR Bari n. 678/13/2014 dep. 24/03/2014 e CTR Bari n. 49/14/2012 dep. 05/03/2012) stabilisce - nello stesso solco interpretativo delle precedenti statuizioni formate dai Giudici provinciali - l’inammissibilità del ricorso *“perché la risposta resa ad una istanza di interpello non ha un contenuto di carattere impositivo, sia dal punto di vista formale che sostanziale, tale da suscitare l’interesse immediato del destinatario ad insorgere giudizialmente contro di essa per evitare effetti lesivi della propria sfera giuridica. Essa non comporta infatti la formalizzazione di alcuna pretesa tributaria, limitandosi a costituire un contributo interpretativo dell’Amministrazione cui il contribuente ha la facoltà di conformarsi o meno. Né l’obbligatorietà dell’istanza di cui trattasi può mutare il carattere non vincolante del rigetto, né tanto meno preclude all’istante la possibilità di dimostrare, anche successivamente, la sussistenza delle condizioni che legittimano l’accesso al regime derogatorio.*

Peraltro gli isolati riferimenti giurisprudenziali favorevoli alla tesi sostenuta dai primi giudici non si appalesano idonei ad inficiare la diversa e prevalente teoria della non autonoma impugnabilità. Quindi l’unica forma di tutela legittima dell’interesse del contribuente, nella fattispecie, è quella dell’impugnazione dell’avviso di accertamento emesso a seguito del mancato adeguamento alle *determinazioni contenute nel provvedimento di rigetto dell’istanza di disapplicazione.*”

- la sentenza CTR Torino n. 53/14/2012, udienza dd. 02/07/2012 dep. 23/08/2012 (ma in modo analogo la coeva CTP Torino n. 132/3/12), stabilisce, sempre in linea alle precedenti, l’inammissibilità del ricorso perché *“ritiene che l’interpello disapplicativo non possa essere impugnato, in quanto ... non ha nella sostanza e negli effetti prodotti, la natura di diniego di agevolazione. Infatti, nella procedura di interpello, non esiste alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell’Amministrazione finanziaria, e, quindi, essendo il contribuente libero di agire, la risposta negativa data dall’Amministrazione finanziaria non è impugnabile avanti la Commissione tributaria Provinciale, perché il diniego è considerato un “mero parere”.*

Si osserva che, in presenza di una risposta negativa dell’Amministrazione all’istanza di interpello e fino all’emanazione (eventuale) dell’atto impositivo con cui si accerti il comportamento del contribuente difforme dal parere in precedenza reso, la lesione alla sfera giuridica privata è solo potenziale e non immediata. Conseguentemente, in tale fase, non è neanche ipotizzabile la proposizione di un’impugnazione per carenza dell’interesse a ricorrere, dal momento che il contribuente non conseguirebbe nessuna utilità dal possibile annullamento della risposta.

L'eventuale pregiudizio potrà verificarsi solo con l'emanazione dell'atto impositivo, avverso il quale è infatti ammessa la tutela giurisdizionale."

- ancora, la sentenza CTP Brescia n. 47/2/2013, udienza dd. 11/06/2013 dep. 18/06/2013 (ma identicamente le recentissime CTP Bologna n. 38/02/2014 dep. 14/01/2014 e CTP Bari n. 718/15/2014 dep. 20/03/2014, nonché CTP Firenze n. 36/05/2013 dep. 08/08/2013) stabilisce l'inammissibilità del ricorso (anche se, in alcuni casi, nei confronti dell'omologo interpello disapplicativo della disciplina delle Società in perdita sistematica) perché "la risposta resa in sede di interpello non è atto impugnabile in quanto, stante la natura di parere al quale il contribuente può non adeguarsi, non è in *alcun modo lesivo della posizione del contribuente ... il diniego ... non può essere inteso come rifiuto di agevolazioni e come tale impugnabile innanzi alle CTP, ma va inteso come parere che per nulla pregiudica il diritto del contribuente di impugnare, tempestivamente e a tempo debito, gli eventuali atti rientranti nella previsione dell'art. 19 D. Lgs. 546/92, nei quali dovesse farsi applicazione delle disposizioni antielusive il cui esonero è stato negato attraverso la risposta all'interpello."*

2. ASSENZA DI GIURISDIZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO?

Da quanto detto finora discenderebbe, da un lato, una oggettiva difficoltà nel qualificare la "comunicazione di *risposta all'interpello disapplicativo*" quale provvedimento amministrativo; dall'altro, strettamente connessa alla prima, la totale carenza di interesse ad agire in via giudiziaria per il contribuente avverso l'atto direttoriale in parola. In particolare, poi, i dictum delle cit. pronunce di merito sarebbero, sostanzialmente, accomunate dal ritenere i meri atti de quibus privi di alcuna "pretesa tributaria".

Alla luce di ciò, forse, non sarebbe azzardato ipotizzare sul tema una carenza di giurisdizione ex artt. 2 e 3 D. Lgs. 546/1992 (per una tesi di carenza di giurisdizione del giudice tributario ex art. 100 c.p.c. in tema di interesse ad agire cfr. E. Core, 2014).

Di questo avviso è il T.a.r. Emilia Romagna, 17 gennaio 2005, n. 47 che in tema di istanza di interpello, seppur ex art. 11 l. 27.7.2000 n.212 "2. ... *ritiene preliminarmente che l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di giurisdizione del Giudice amministrativo ... non sia fondata in quanto nella fattispecie processuale in oggetto non si controverte direttamente in tema di accertamenti tributari, ma in ordine ad una fase procedimentale ben anteriore ed attinente l'interpretazione normativa prospettata dall'Agenzia delle Entrate in sede di interpello ex art. 11 L. 27.07.2001 n. 21. Si tratta pertanto di una attività amministrativa anteriore all'istaurarsi di un rapporto specificamente tributario tra le parti in causa che ricade conseguentemente nella generale giurisdizione di legittimità del Giudice amministrativo."*

La Cass. civ. Sez. V con sentenza n. 19751/2013 afferma che non vi è puntuale "coordinazione" tra l'art. 2 - che definisce l'ambito della materia devoluta alla giurisdizione dei Giudici tributari - e l'art. 19 - che, invece, individua i provvedimenti impugnabili della Amministrazione finanziaria - del D. Lgs. 546/1992 atteso che "l'ambito della potestas iudicandi ... non trova il suo referente normativo nell'art. 19 ... ma nell'art. 2 dello stesso Decreto Legislativo, per il primo comma (prima proposizione) secondo il quale "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati ... nonché le sovrimposte e

le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziaria, gli interessi e ogni altro accessorio".

L'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19, invero, non è idoneo, di per sé, a delimitare la giurisdizione del giudice tributario in quanto gli stessi non sono tutti, né necessariamente, atti tipicamente fiscali: essi infatti, come chiarito dalle sezioni unite della Corte di Cassazione con sentenza 11 febbraio 2008 n. 3171 sono "atti neutri" perché "utilizzabili a sostegno di qualsiasi pretesa patrimoniale (tributaria o no) della mano pubblica". Di conseguenza, continua il Giudice della legittimità, per il riparto della giurisdizione è rilevante unicamente il titolo giuridico della "pretesa patrimoniale" e non già l'atto che la contiene: l'inclusione di un atto nell'elenco dell'art. 19, pertanto, è indice della sua impugnabilità (per la tutela del diritto ritenuto violato dall'interessato) davanti al giudice tributario e non già della giurisdizione di questo (cfr. Corte Cass. SU 8.10.2008 n. 24775, in motivazione).

Il concetto-chiave, in grado di dipanare il limite della giurisdizione tributaria qui adombrato, sembra essere, pertanto, il titolo giuridico della "pretesa patrimoniale" che risulta essere totalmente assente nei casi attinenti la "comunicazione di risposta all'interpello disapplicativo". Quest'ultima, infatti, non rappresenta in alcun modo o meglio non contiene in sé alcun titolo giuridico di "pretesa patrimoniale"

Quindi, la risposta resa in sede di interpello esulerebbe dalla giurisdizione del Giudice tributario in quanto, stante la sua natura di parere al quale il contribuente può liberamente non adeguarsi, non è in alcun modo lesivo né della posizione giuridica né tantomeno della sfera patrimoniale del contribuente medesimo vista l'assenza di qualsivoglia pretesa in tal senso. Anche il Giudice delle leggi nella più volte cit. sentenza n. 191/2007 ha affermato che "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".

Secondo la sentenza Cass. a Sezioni Unite n. 6315/2009 rientra nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie la tutela nei confronti di tutti gli atti del procedimento impositivo, ivi compresi quelli istruttori, ma solo se ed in quanto effettivamente confluiti in un atto finale impositivo. La tutela nei confronti degli atti istruttori attivabile avanti alle Commissioni è, perciò, differita nel senso che tali atti non sono direttamente impugnabili ma la loro eventuale illegittimità potrà essere valutata quale causa di illegittimità derivata dell'atto impositivo finale.

Continua la sentenza a S.U., al fine di perimetrare la giurisdizione tributaria, richiamando gli excerpta testuali contenuti nell'ordinanza interlocutoria Cass. Sez. un., 29 aprile 2003 n. 6693 là dove si afferma:

- "(a) nella disciplina del contenzioso tributario quale risultante ... dal D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (art. 2 sia nel testo originario, che in quello novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2) la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le norme citate fanno riferimento, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria (cfr. in terminis, ex multis, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 103 del 12/3/2001) e

- (b) tale esclusività "non" è "suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione" perché siffatte

"situazioni" ("quando fattualmente riscontrate") incidono "unicamente sull'accoglibilità della domanda (ossia sul merito), valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non già sulla giurisdizione di detto giudice (cfr. in proposito; ex aliis, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 11217 del 13.11.1997)".

Sulla base di tali passaggi sembra di potersi affermare che la giurisdizione del Giudice tributario comprende (sub a) "ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria" ancorchè (sub b) vi sia "carezza di un provvedimento impugnabile".

Nel caso della "comunicazione di risposta all'interpello" l'Organo giudicante si viene a trovare, per tutto quanto delineato nella sezione che precede, non solo di fronte ad un atto non provvedimentale ovvero ad un parere, il che già di per sé sembrerebbe in grado di minare l'esclusività della giurisdizione tributaria declinata excerpta sub b); ma soprattutto si viene a trovare davanti ad una "questione [NON] afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria" perciò davanti ad una questione situabile fuori dal perimetro giurisdizionale delineato sub a). Ciò significa che la Commissione tributaria, una volta riconosciuta la natura di atto non provvedimentale, privo di qualsiasi pretesa tributaria, della "comunicazione di risposta all'interpello" dovrebbe declinare il proprio difetto di giurisdizione ex art. 3 decreto sul processo tributario.

Infatti, se è pur vero che l'art. 30 della l. 724/1994, fino al comma 4 compreso, disciplina il c.d. "test di operatività" relativo al conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito, è anche vero che il comma 4bis disciplinante la disapplicazione delle disposizioni antielusive lo fa unicamente sulla base della dimostrazione, da parte dell'istante, della presenza di "oggettive situazioni" senza che siano trattate questioni afferenti all'esistenza ed alla consistenza di qualsivoglia obbligazione tributaria. Per questo motivo, la "comunicazione di risposta all'interpello" si caratterizza per l'inesistenza nonché l'inconsistenza di una pretesa tributaria fino all'eventuale successivo innesco della fase di controllo sostanziale.

La dimostrazione di un tanto è contenuta, a riprova, nel successivo comma 4-ter che, attraverso il provvedimento dd. 14/02/2008 emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prevede la predeterminazione di specifiche "oggettive situazioni" le quali permettono la disapplicazione "automatica" della norma antielusiva. Quando esse si manifestano, il soggetto da esse influenzato non vedrà concretizzarsi alcuna obbligazione tributaria in quanto la norma antielusiva viene ex lege disapplicata. Se ciò vale per le "oggettive situazioni" predeterminate dall'ordinamento altrettanto non può che avvenire per quelle di volta in volta dichiarate dai soggetti istanti: se il Direttore regionale le accoglierà mai potrà concretizzarsi l'obbligazione tributaria; se non dovesse accoglierle, l'eventuale obbligazione tributaria si concretizzerà solo successivamente e solo eventualmente a fronte di una specifica "pretesa patrimoniale" contestata nell'ambito di un procedimento tributario.