

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10391 Anno 2022

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 31/03/2022

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22730/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la  
quale è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *ricorrente* -

contro

IMMOBILIARE FERRAPA S.R.L., in persona del legale rappresentante,  
rappresentata e difesa, giusta procura in calce al controricorso,  
dall'avv. Christian Califano ed elettivamente domiciliata presso lo  
studio dell'avv. Laura Rosa, in Roma, alla via F. Denza, n. 20

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 374/10/2015 della Commissione tributaria  
regionale dell'Emilia-Romagna, depositata in data 17 febbraio 2015;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23

681  
2022

C  
M  
Corte di Cassazione - copia non ufficiale

febbraio 2022 dal consigliere dott.ssa Pasqualina A. P. Condello

### **RILEVATO CHE**

1. La società Immobiliare Ferrapa s.r.l. impugnò il provvedimento con cui la Direzione Regionale dell'Emilia- Romagna aveva respinto l'istanza di interpello, proposta ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, con cui era stata richiesta la disapplicazione dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, in relazione all'anno d'imposta 2009, adducendo a sostegno del ricorso la sussistenza di oggettive situazioni che avevano reso impossibile il conseguimento, nell'anno in contestazione, del reddito minimo.

Con sentenza n. 118/13/11 la Commissione tributaria provinciale di Bologna respinse il ricorso, affermando che la società non aveva dimostrato di essersi diligentemente attivata per raggiungere il risultato minimo che l'art. 30 della legge n. 724 del 1994 prevedeva, considerato che aveva conferito mandato di vendita e locazione ad una agenzia con evidente ritardo ed aveva volontariamente rinunciato a redditi rilevanti, giungendo anche a concedere in comodato gratuito alcune unità immobiliari precedentemente affittate.

2. La sentenza, impugnata in via principale dalla contribuente e, in via incidentale, dall'Agenzia delle entrate, venne parzialmente riformata dalla Commissione tributaria regionale che annullò il provvedimento con cui la Direzione regionale delle entrate aveva rigettato l'istanza d'interpello, dichiarando l'inapplicabilità dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, e respinse nel resto l'appello della contribuente e quello incidentale dell'Ufficio finanziario.

In particolare, per quanto ancora di interesse in questa sede, i giudici di appello osservarono che il provvedimento della Direzione Regionale aveva valenza di atto autoritativo idoneo ad incidere su posizioni soggettive giuridicamente rilevanti, cosicché l'impugnazione di un atto di questa natura non implicava l'esercizio di un'azione di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertamento negativo preventivo, estraneo alla materia tributaria, ma azione di accertamento dell'esistenza o meno di quei requisiti che incidono sulla materia imponibile. Richiamarono a sostegno della decisione la sentenza n. 5843 del 2012, con la quale questa Corte aveva ribadito che il contribuente doveva impugnare dinanzi al giudice tributario il diniego di disapplicazione delle norme antielusive da cui si riteneva lesa, proprio al fine di evitare che l'opinione dell'Amministrazione finanziaria si consolidasse definitivamente a suo sfavore. Ritennero, inoltre, raggiunta la prova della sussistenza di condizioni oggettive giustificative del mancato raggiungimento del reddito minimo presunto richiesto dall'art. 30 della legge 724 del 1994.

3. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione della suddetta decisione, con un unico motivo.

La contribuente ha resistito mediante controricorso e, in prossimità dell'adunanza camerale, ha depositato memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ.

### **CONSIDERATO CHE**

1. La controricorrente, con la memoria illustrativa, ha evidenziato di non avere più interesse alla prosecuzione del presente giudizio, trattandosi di controversia concernente atto presupposto rispetto al successivo avviso di accertamento — con il quale l'Agenzia delle entrate aveva contestato la natura di società non operativa — ormai definito ai sensi dell'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

La intervenuta definizione del giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento non esime questo Collegio dalla necessità di procedere all'esame del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, che concerne il distinto ed autonomo provvedimento di diniego all'interpello disapplicativo.

2. Con l'unico motivo di impugnazione la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 100 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto impugnabile l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria aveva fornito risposta alla richiesta di cd. interpello disapplicativo previsto dal combinato disposto degli artt. 30 della legge 724 del 1994 e 37-bis, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Facendo espresso riferimento alla sentenza n. 17010 del 2012 di questa Corte, la ricorrente sostiene che la natura *lato sensu* provvedimentale della risposta ad interpello disapplicativo potrebbe sostenersi se il provvedimento fosse «vincolante», ossia se il potere di accertamento dovesse essere necessariamente esercitato «in conformità» al parere, e che in ogni caso il provvedimento sarebbe solo potenzialmente lesivo della sfera giuridica del contribuente.

La funzione dell'interpello, ad avviso della ricorrente, è quella di consentire di conoscere la valutazione dell'Agenzia circa la sussistenza o meno nel caso concreto degli effetti elusivi che la norma intende contrastare, per cui l'atto non produce alcun effetto definitivo nella sfera giuridica del contribuente e non è suscettibile di divenire definitivo, dal momento che le valutazioni nello stesso espresse potranno formare oggetto di impugnazione in sede di ricorso avverso il conseguente avviso di accertamento.

2. 1. La censura è infondata.

2.2. Questa Corte, con una risalente decisione, ha ritenuto che il diniego, da parte del direttore regionale delle entrate, di disapplicazione di una legge antielusiva, effettuato ai sensi del comma 8 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cui al comma 8 del citato art. 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, comma 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 limitato 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 (Cass., sez. 5, 15/04/2011, n. 8663).

2.3. Con la successiva sentenza n. 17010 del 5 ottobre 2012, prendendo le mosse dalla precisazione che deve escludersi l'equiparazione tra «agevolazione fiscale» e «disapplicazione di norma antielusiva», si è ritenuta l'ammissibilità dell'impugnazione del provvedimento di diniego, con la precisazione che la natura tassativa degli atti indicati nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 consente una interpretazione estensiva del «catalogo», sino a ricomprendervi tutti gli atti adottati dell'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni che li sorreggono, portino a conoscenza del contribuente una individuata pretesa tributaria.

2.4. Si è, in particolare, chiarito che «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 dalla documentazione rilevante; è soggetta a richieste istruttorie; è rivolta ad ottenere un atto dell'Amministrazione, sia esso da intendere come una sorta di

L

W

“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 generale 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 procedimentali, 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».

2.5. Secondo l’orientamento ormai consolidato di questa Corte, «in tema di contenzioso tributario, l’elencazione degli atti impugnabili contenuta nell’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l’Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un’interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell’amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell’allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge 28 dicembre 2001, n. 448» (Cass., sez. 6-5, 5/06/2017, n. 13963; Cass., sez. 5, 28/05/2014, n. 11929; Cass., sez. 5, 5/10/2012, n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

17010; Cass., sez. 6 - 5, 6/10/2017, n. 23469).

2.6. E' stata, quindi, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando le concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino, 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 dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., 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) (Cass., sez. 5, 5/10/2012, n. 17010; Cass., sez. 6-5, 15/02/2018, n. 3775).

2.7. Il contribuente ha, quindi, la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento; ciò comporta che 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 (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 (in termini, Cass., sez. 5, 8/10/2007, n. 21045; Cass., sez. U, 11/05/2009, n. 10672; Cass., sez. 5, 18/11/2008, n. 27385; Cass., sez. 5, 15/06/2010, n. 14373; Cass., sez. 5, 7/04/2011, n. 8033; Cass., sez. 5, 18/05/2011, n.

10987; Cass., sez. 5, 22/07/2011, n. 16100).

2.8. La tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude, dunque, la facoltà al contribuente di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto seppur atto non rientrante in quelli indicati dall'art. 19, è il provvedimento con il quale l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario, ossia quello risultante dal rifiuto dell'invocata disapplicazione delle norme antielusive (Cass., sez. 6-5, 5/06/2017, n. 13963; Cass., sez. 6-5, 15/02/2018, n. 3775; Cass., sez. 5, 8/05/2019, n. 12150; Cass., sez. 6-5, 11/12/2019, n. 32425; Cass., sez. 5, 21/01/2020, n. 1230; Cass., sez. 5, 15/10/2021, n. 28251).

In applicazione di questi principi, è stato anche ritenuto (Cass., sez. 6-5, 19/02/2016, n. 3315) che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, ex art. 36-*bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. avviso bonario) e si è pure affermato (Cass., sez. 5, 7/06/2019, n. 15457; Cass., sez. 5, 20/12/2018, n. 32962) che «le risposte rese dall'Amministrazione finanziaria agli atti di interpello di cui all'art. 11 della legge n. 212 del 2000 non sono impugnabili, trattandosi di meri pareri che non incidono direttamente in danno del contribuente, salvo quelli resi a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive i quali, anche secondo la disciplina anteriore alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, possono essere impugnati in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria».

2.9. Va, in ogni caso, chiarito che l'omessa impugnazione dell'atto di diniego non pregiudica in alcun modo la posizione del contribuente

che ad esso non ritenga di adeguarsi, poiché si tratta di atto privo di efficacia vincolante. Infatti, la risposta all'interpello non impedisce in primo luogo all'Amministrazione di rivalutare – in sede di riesame della dichiarazione dei redditi o dell'istanza di rimborso – l'orientamento (negativo) precedentemente espresso, né al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato; ovviamente la risposta positiva del direttore generale impedisce, invece, all'Amministrazione – sempre che i fatti accertati in sede di controllo della dichiarazione corrispondano a quelli rappresentati nell'istanza – l'applicazione della norma antielusiva oggetto dell'interpello, in applicazione del principio di tutela dell'affidamento, che ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale anche nell'ordinamento tributario, nel quale trova espresso riconoscimento con l'art. 10 della legge n. 212 del 2000.

2.10. Pertanto, conserva validità il principio, più volte enunciato da questa Corte, secondo il quale, «in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), sia che la presentazione dell'interpello e la conseguente risposta negativa dell'Amministrazione, al quale il contribuente può non adeguarsi, senza doverlo necessariamente impugnare, non impediscono al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico impositivo che gli venga successivamente notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva; sia che egualmente, in caso in cui l'interpello non sia stato proposto, il contribuente potrà comunque richiedere in sede giurisdizionale l'accertamento dei presupposti per la disapplicazione della disciplina antielusiva (Cass., sez. 5, 24/02/2021, n. 4046;

b

W

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Cass., sez. 5, 28/5/2020, n. 10158; Cass., sez. 5, 15/03/2019, n. 7402; Cass., sez. 5, 12/05/2012, n. 17010; Cass., sez. 5, 28/07/2017, n. 18807, in materia di I.V.A.).

2.11. Alla stregua delle considerazioni svolte, la società contribuente aveva, dunque, un interesse qualificato, ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., ad insorgere contro un atto che aveva una sua lesività sulla sua sfera giuridica, e, quindi, ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto in esame.

La sentenza in questa sede impugnata non si è discostata dall'orientamento consolidato formatosi sulla questione prospettata con il mezzo in esame, che non risulta scalfito dalle argomentazioni svolte dalla ricorrente e dal quale questo Collegio non ravvisa ragioni per discostarsi.

3. Conclusivamente, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della parte ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che si liquidano come in dispositivo.

Quanto alla regolazione dell'obbligo del pagamento del doppio del contributo unificato, va fatta applicazione - nei confronti dell'Agenzia delle entrate - del principio secondo cui, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso (Cass., sez. 5, 15/05/2015, n. 9974; Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280; Cass., sez. U, 20/02/2020, n. 4315).

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 2.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 23 febbraio 2022

IL PRESIDENTE

Andreina Giudicepietro

