

## Accertamento

## DISAPPLICAZIONE delle NORME ANTIELUSIVE NON IMPUGNABILITÀ del DINIEGO

di Emanuele Rossi

Con la Sentenza 26.1.2009, n. 414, il Consiglio di Stato ha sancito la **non impugnabilità del diniego** posto dall'Agenzia delle Entrate, alla richiesta di **disapplicazione di norme a carattere antielusive**.

In particolare, afferma il Consiglio di Stato, la **non impugnabilità** deriva dal fatto che la risposta all'interpello resa dall'Amministrazione finanziaria, non avendo **natura esecutiva**, non è di per sé **immediatamente impugnabile** e lo potrà essere semmai in seguito, unitamente all'**avviso di accertamento** contenente le **rettifiche** relative alla **norma antielusiva** violata.

In ogni caso, afferma il Consiglio di Stato, a decidere dovrà essere il **giudice tributario**, e non quello amministrativo, in virtù del fatto che seppure si è in presenza di un **interesse legittimo** maturato in capo al contribuente, l'art. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4653], attribuisce alla **giustizia tributaria** tutte le **controversie** relative al **rapporto tributario lato sensu** inteso.

Prendendo spunto dalla pronuncia del Consiglio di Stato, si cercherà di indagare la **natura del diniego** posto dall'Amministrazione finanziaria, il tutto alla luce dell'intervento di prassi, costituito dalla C.M. 3.3.2009, n. 7/E, ad oggetto la **non impugnabilità** delle risposte rese in sede di **interpello**.

### DIRITTI SOGGETTIVI ed INTERESSI LEGITTIMI

Lo Stato italiano, al pari degli altri Paesi di *civil law*, è dotato di un **ordinamento giuridico** costituito da un corpo di **norme scritte** a disciplina dei **rapporti giuridici** intercorrenti tra i cittadini.

*Il diniego,  
non avendo  
natura esecutiva,  
non è  
immediatamente  
impugnabile*

Per **diritto oggettivo**, viene inteso, appunto, quel «fascio» di **diritti** e di **doveri** che consente una **convivenza pacifica** tra più persone all'interno di una società. È quello che gli inglesi chiamano *law* e che va tenuto distinto dalla nascita del **diritto** in capo al **singolo individuo**, denominato invece *right*.

Secondo la prassi interna, si usa indistintamente la parola **diritto**, in riferimento all'una o l'altra fattispecie; è il contesto in cui tale parola viene usata, che consente di capire a quale nozione di diritto di volta in volta ci si riferisce: se quella generica di **diritto oggettivo**, o quella specifica di **diritto soggettivo**.

In particolare, prende il nome di **diritto soggettivo** il **diritto** per mezzo del quale un individuo può **agire** per il **soddisfacimento** di un **proprio interesse**, protetto dall'ordinamento giuridico. (1)

La dottrina è solita riferirsi al **diritto soggettivo**, anche come «**signoria del volere**», visto che al singolo individuo è lasciata la più ampia **libertà di scelta**, in merito alla **difesa** o meno del proprio diritto, giuridicamente tutelato.

Per fare alcuni esempi, sono **diritti soggettivi** il diritto di proprietà ovvero il diritto di credito.

Punto focale della **nozione di diritto soggettivo** è l'**esistenza certa** di un **diritto** in capo ad un **determinato soggetto**, al quale è lasciata la più **ampia libertà di scelta**, in riferimento all'**esercizio del diritto** medesimo (ad esempio, al proprietario di un terreno, è lasciata la più ampia libertà di scelta, in merito alle modalità di esercizio del diritto di proprietà sul terreno medesimo: se venderlo, affittarlo, seminarlo ecc.).

Diversa da quella di diritto soggettivo è la nozione di **interesse legittimo**, consistente non in un diritto certo, maturato in capo ad un singolo individuo, ma nell'**interesse** tutelato di questi, al **buon funzionamento** della pubblica Amministrazione.

Si parla genericamente di **interesse legittimo**, quando: (2)

(1) A. Torrente, P. Schlesinger, Manuale di diritto privato, 1999, pag. 63.

(2) G.U. Rescigno, Corso di diritto pubblico, 1999/2000, pag. 544.

- dall'attività o inerzia della P.A. un soggetto, pur non potendo rivendicare alcun diritto soggettivo, abbia ricevuto un danno di fatto apprezzabile secondo i comuni criteri sociali;
- l'attività o inerzia della P.A., si sia svolta violando le leggi.

La tutela prevista in capo al cittadino consiste nella possibilità di chiedere l'annullamento dell'atto amministrativo viziato, dinanzi l'autorità giudiziaria. (3)

In tali casi, però, né prima né dopo il ricorso all'autorità giudiziaria, vi è l'attribuzione di un diritto soggettivo in capo al soggetto portatore dell'interesse legittimo; il ricorso al giudice amministrativo, infatti, consente solo di annullare l'atto amministrativo viziato, in modo da ristabilire lo status quo iniziale.

Accade, sovente, che un individuo sia titolare di un diritto soggettivo e di un interesse legittimo: è questo il caso del proprietario di un bene immobile, che si vede notificare un atto di espropriazione illegittimo da parte della P.A. Vista la regola generale secondo cui i diritti soggettivi vanno tutelati dinanzi al giudice ordinario, mentre gli interessi legittimi dinanzi a quello amministrativo, quale sarà il giudice da adire? In tali casi, il giudice competente sarà quello amministrativo (Tar competente), ma non è sempre così, in quanto vi sono diritti soggettivi che vanno rivendicati solo davanti al giudice ordinario, anche quando a lederli è stata la P.A. (4) Il problema è che non è sempre agevole capire quale giudice adire, nel senso che non vi è una norma che dica quali controversie sono di competenza del giudice ordinario, e quali sono di competenza invece del

#### giudice amministrativo.

Sul punto, occorre allora affidarsi alla dottrina ed alla giurisprudenza, le quali hanno individuato la seguente regola di carattere generale: (5)

- i provvedimenti amministrativi discrezionali, cioè quelli rispetto ai quali la P.A. ha un margine di libertà nel decidere sui diversi elementi di esso, degradano i diritti soggettivi ad interessi legittimi e dunque impongono che contro di essi si ricorra solo al giudice amministrativo (a meno che la P.A. non abbia commesso un illecito civile contrattuale, o extracontrattuale, nel qual caso si farà comunque ricorso al giudice ordinario);
- quando la P.A. viola un diritto soggettivo mediante provvedimenti amministrativi che non consentono alcun potere discrezionale andrà fatto invece ricorso al giudice ordinario.

Sulla scorta di quanto evidenziato, si intende analizzare i motivi della Sentenza del Consiglio di Stato 26.1.2009, n. 414, non prima di avere però individuato con precisione, le ricadute derivanti da un eventuale diniego alla disapplicazione della norma antielusiva ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFE 6337a].

#### SITUAZIONI SOGGETTIVE OGGETTO della NORMA ANTIELUSIVA

Ai sensi del co. 8, dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, «le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse

dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi».

Tale disapplicazione avviene mediante presentazione di una istanza di interpello al direttore regionale delle Entrate competente per territorio.

Innanzitutto, ci si vuole soffermare sulla dizione di «altre posizioni soggettive» richiamata dal Legislatore.

Tale formulazione della norma, porta a ritenere che il co. 8, dell'art. 37-bis sia applicabile a tutti quei casi in cui una norma di carattere antielusivo limiti il diritto soggettivo del contribuente di vedersi tassata la reale capacità contributiva evidenziata nel periodo. Le norme che disciplinano la determinazione del reddito sono infatti «figlie» del principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione, tale per cui una prima conclusione cui si può giungere, è che tutte quelle norme che violano tale precetto sono di per sé illegittime.

È stata usata l'accezione di diritto soggettivo non a caso, in quanto trattasi di diritti certi e non solo sperati.

Le norme antielusive sono norme che colpiscono il naturale diritto dei contribuenti a vedersi riconosciute determinate deduzioni e detrazioni, venute meno solo per il fatto di emergere in determinate situazioni.

Un classico esempio è quello del riporto delle perdite fiscali. Il Legislatore ha attribuito al contribuente il diritto soggettivo di riporto in avanti delle medesime, secondo le regole dettate dal-

(3) Che sarà quella amministrativa del Tar in primo grado, e del Consiglio di Stato in appello.

(4) G.U. Rescigno, cit., pag. 545.

(5) G.U. Rescigno, cit., pag. 546.

l'art. 84, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5184].

Al contempo, il co. 7 dell'art. 172, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5272] sancisce che ove tali **perdite** emergano a seguito di una **operazione di fusione**, il **riporto** delle stesse è condizionato al **rispetto di determinati requisiti**.

Tale norma ha l'evidente intento antielusivo di evitare il commercio delle cd. «**bare fiscali**», e può essere quindi **disapplicata** mediante presentazione dell'**istanza di interpello** di cui sopra.

Arriviamo quindi al «noccio-lo» della questione, ovvero alla **natura dell'eventuale diniego** posto dall'Amministrazione.

A riguardo, sembra che il Legislatore (forse con un po' troppa leggerezza) abbia voluto affidare all'Agenzia delle Entrate l'**accertamento dell'esistenza** o meno del **diritto soggettivo** (nello specifico, il **diritto al riporto della perdita fiscale**) in capo al contribuente. In tal senso si consideri l'art. 1, co. 6, D.M. 259/1998 [CFF ② 7040], secondo il quale le **risposte** rese dall'Amministrazione interpellata, «*vanno comunicate al contribuente, non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento che è da ritenersi definitivo*».

In sostanza, l'**eventuale diniego** «cristallizzerebbe» la **perdita del diritto soggettivo** in capo al contribuente, il che non è cosa di poco conto.

Il Consiglio di Stato, con la sentenza in commento, non sembra preoccuparsi più di tanto di tale aspetto, anche se a giudizio di chi scrive, questo costituisce un passaggio fondamentale.

#### SENTENZA CONSIGLIO di STATO 26.1.2009, n. 414

Con appello presentato al Consiglio di Stato, una S.p.a. ricorre-

va contro il **diniego** posto dall'Agenzia delle Entrate alla **disapplicazione** di una **norma antielusiva**, dietro **istanza di interpello** presentata ai sensi dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6337a].

In primo grado, il Tar della Lombardia aveva dichiarato il **ricorso inammissibile**, in virtù del **difetto di giurisdizione** riscontrato.

Secondo lo stesso Tar, infatti, l'**oggetto della controversia** era da ricondurre ad un **diniego di agevolazione** di cui all'art. 19, co. 1, lett. h), D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4670], quindi **impugnabile** unicamente dinanzi al **giudice tributario**.

La società ricorrente, ribadendo il fatto che l'oggetto del contendere riguardava la **lesione** non di un **diritto soggettivo** bensì di un **interesse legittimo**, proponeva quindi appello al Consiglio di Stato il quale ha respinto il ricorso, con delle **motivazioni** che destano più di una **perplexità**.

Il Consiglio di Stato ha confermato il **difetto di giurisdizione** lamentato dal Tar, facendo leva però, più che sulla lett. h), dell'art. 19, D.Lgs. 546/1992, sull'art. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4653], tale per cui sono riconducibili alla **giustizia tributaria** tutte le **controversie** relative al **rapporto tributario lato sensu** inteso.

Ancora, il Consiglio di Stato ha negato al ricorrente la **remissione in termini del ricorso** dinanzi al **giudice tributario**, stante il fatto che il **diniego** ottenuto dall'Agenzia, non avendo **forza cogente**, non risultava **immediatamente impugnabile** dinanzi alla **commissione tributaria**.

In poche parole, il Consiglio di Stato è in linea con l'Agenzia delle Entrate, secondo la quale le

risposte all'**interpello**, non essendo **atti idonei** ad incidere sulla **sfera giuridica del contribuente**, non sono di per sé **impugnabili**. (6)

Da ultimo, afferma il Consiglio di Stato, il fatto che la risposta all'**interpello** non costituisca un atto di natura endo-procedimentale non fa neanche correre il rischio al contribuente di vedersi dichiarato **inammissibile** il **ricorso** presentato nel successivo **atto di accertamento**, a causa della «**definitività**» dell'atto da cui l'avviso trae origine.

Secondo il Consiglio di Stato, infatti, in sede contenziosa, ben potrà il **giudice tributario**, ai sensi del co. 5, dell'art. 7, D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4658], **disapplicare l'atto amministrativo** ritenuto **illegittimo**, concentrando la decisione unicamente sull'**avviso di accertamento** impugnato.

#### CONSIDERAZIONI

Innanzitutto, si vuole evidenziare come non tutte le **risposte** rese in sede di **interpello** non producono effetto sulla **sfera giuridica del contribuente**.

Questo è vero in riferimento all'**interpello «preventivo/antielusivo»** presentato ai sensi dell'art. 21, L. 413/1991 [CFF ② 6607], oppure in riferimento all'**interpello «interpretativo»** presentato ai sensi dell'art. 11, L. 212/2000 [CFF ② 7120m], non certo in riferimento all'**interpello «disapplicativo»** ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 che, come abbiamo visto, consente all'Amministrazione **finanziaria** di «**cristallizzare**» la misura del **diritto soggettivo** (o meglio, del diritto a dedurre) da attribuire al **singolo contribuente**.

Hanno **natura provvedimentale** anche quelle risposte rese a seguito di **istanza di interpello** pre-

(6) C.M. 7/E/2009.

## PRIMO PIANO

sentata ai sensi dell'art. 11, L. 212/2000 [CFF ① 7120m], quando lo scopo dell'interpello non è quello di conoscere il pensiero dell'Amministrazione riguardo alla **corretta interpretazione** di una **norma**, bensì quello di ottenere il **nulla osta** della medesima ai fini dell'ottenimento di una **specifico agevolazione** (vedi bonus aggregazioni, ex art. 1, co. 246, L. 27.12.2006, n. 296 [CFF ② 6145]).

In sostanza, tutte quelle risposte rese in sede di interpello che non rivestono la figura di **meri pareri** costituiscono veri e propri **atti dispositivi**, in quanto tali, potenzialmente **impugnabili**.

A parere di chi scrive, quindi, l'**impugnazione** dell'eventuale **diniego** evita proprio l'effetto di «cristallizzare» in maniera definitiva, la **perdita del diritto soggettivo** verificatasi in capo al contribuente.

In tali casi, infatti, non può trovare applicazione la **definitività** del **diniego** posto dall'Agenzia, sancita dall'art. 1, co. 6, D.M. 259/1998 [CFF ② 7040], stante l'evidente **violazione del principio di capacità contributiva** di cui all'art. 53 Cost., in cui si incapperebbe.

Non convince, inoltre, neanche l'ipotesi di **impugnazione** del solo **avviso di accertamento**, ipotizzata dal Consiglio di Stato, stante il fatto che l'avviso muoverebbe da un **atto resosi definitivo**.

Non si vede, infatti, come un **giudice tributario** possa **disapplicare**, ai sensi del co. 5, dell'art. 7, D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4658], il **diniego** sotteso all'**avviso di accertamento** notificato, visto che così facendo, verrebbe a perdersi la certezza del diritto. (7)

Ricapitolando, insomma, circa la possibilità di impugnare il **diniego** solo **unitamente** all'**avviso di accertamento** che da questo deriva, è forte, in tali casi, la paura di una **inammissibilità del ricorso**.

In conclusione, delle due l'una: o viene data **prevalenza** al **diritto soggettivo** leso, consentendo la via della **giustizia tributaria**, già però dal **momento della notifica del diniego** da parte dell'Amministrazione o si opta per una **degradazione del diritto soggettivo ad interesse legittimo**, con possibilità del **contribuente** di chiedere al **giudice amministrativo** l'**annullamento dell'atto viziato**.

Per come è scritta la norma, quest'ultima sembra la via più razionale, anche se il Consiglio di Stato non è stato dello stesso parere. (8)

(7) *Non a caso, il Consiglio di Stato fa riferimento ad una possibile applicazione del co. 5, dell'art. 7, D.Lgs. 546/1992, facendo leva sul fatto che tale modus operandi, è spesso utilizzato in ambito amministrativo, quando unitamente al provvedimento si è soliti impugnare dinanzi al Tar, anche l'eventuale parere da cui questo muove. Orbene, si ritiene che una cosa sia un parere reso in ambito amministrativo, il quale resta sempre un semplice atto di indirizzo, una cosa è un diniego a seguito di un'istanza di interpello ex 37-bis, D.P.R. 600/1973, che, come abbiamo visto, ha il potere di negare la deduzione/detrazione in capo al contribuente, e quindi di incidere sulla sfera giuridica di quest'ultimo. In sostanza la domanda è: può un giudice tributario disapplicare un atto resosi definitivo? Forti dubbi si nutrono, in merito ad una risposta affermativa in tal senso.*

(8) *Anzi, per il Consiglio di Stato si è in presenza di un interesse legittimo che va difeso dinanzi al giudice tributario unitamente all'avviso di accertamento ricevuto.*