

Giurisprudenza

Profili processuali del ruling passivo

19 Aprile 2005

E' impugnabile davanti alle commissioni tributarie il diniego di disapplicazione delle norme antielusive

Thumbnail

Image not found or type unknown
L'istituto del cosiddetto *ruling* passivo⁽¹⁾ è disciplinato dall'articolo 37-bis, comma 8, del Dpr 600/73 che così recita: "*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. A tal fine il contribuente deve presentare domanda al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui si chiede la disapplicazione*".

Orbene, la sentenza n. 23731 del 21 dicembre 2004 del giudice di legittimità merita di essere segnalata all'attenzione dell'operatore tributario in quanto, in conformità a quanto statuito dai giudici di merito tributario, ha ritenuto, con effetti di giudicato implicito⁽²⁾ ammissibile innanzi al giudice tributario il ricorso avverso il diniego della direzione regionale delle Entrate concernente l'istanza del contribuente di disapplicazione delle norme antielusive ex articolo 37-bis, comma 8, del Dpr n. 600/73.

La tesi⁽³⁾ dell'impugnabilità del diniego di disapplicazione davanti alla commissione tributaria può essere sostenuta invocando sia il dato letterale dell'articolo 19, primo comma, lettera h, del Dlgs 546/92, sia l'applicazione del metodo sillogistico, sia il criterio secondo cui il riparto tra giudice amministrativo e commissione tributaria si fonda sul tipo d'atto impugnato; in particolare, si può argomentare quanto segue:

- l'atto di diniego di agevolazioni è un atto autonomamente impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie ai sensi dell'articolo 19, primo comma, lettera h, del Dlgs 546/92
- l'atto di diniego di disapplicazione è equiparabile al diniego d'agevolazione di cui all'articolo 19, primo comma, lettera h, del Dlgs 546/92; c'è equiparazione ontologica e funzionale tra l'atto di diniego espresso d'agevolazioni di cui all'articolo 19, primo comma, lettera h, del Dlgs 546/92 e l'atto di diniego di disapplicazione della norma antielusiva di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del Dpr 600/73
- l'interpretazione estensiva dell'articolo 19 del Dlgs 546/92, tollerata dall'elencazione tassativa degli atti impugnabili, permette di affermare che è corretto propugnare l'impugnazione dinanzi alla commissione tributaria di un atto che al di là della qualificazione formale (*nomen* attribuito) sia equipollente a uno degli atti tipici per cui è ammesso il ricorso, atteso che la qualificazione di un atto amministrativo deve essere effettuata con riferimento al contenuto e alle finalità che s'intende perseguire; in buona sostanza, per verificare se un atto è suscettibile di autonoma impugnazione occorre fare riferimento alla sua sostanza e non al *nomen* attribuito
- il diniego di disapplicazione di cui all'articolo 19, primo comma, lettera h, del Dlgs 546/92, è un atto prodromico o equivalente all'avviso di accertamento che accerta il debito d'imposta; in buona sostanza, è riconducibile all'atto di diniego di disapplicazione l'assunto, avallato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 315/85) secondo cui "*tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario sono equivalenti all'avviso di accertamento qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore*".

La tesi⁽⁴⁾ della configurabilità della giurisdizione di legittimità del Tar può trovare fondamento nelle seguenti articolate argomentazioni:

- è ammissibile configurare in materia tributaria una tutela ulteriore apprestata dal giudice amministrativo; in materia tributaria la giurisdizione del Tar è da definire in modo residuale: l'articolo 19 del Dlgs 546/92 delinea i cosiddetti limiti interni della giurisdizione tributaria laddove contiene l'elencazione tassativa degli atti impugnabili
- il criterio di delimitazione della giurisdizione delle commissioni tributarie riposa oltre che sul tributo cui attiene la lite sulla tipologia dell'atto: il riparto tra commissione tributaria e giudice amministrativo è fondato sul tipo di atto che è oggetto di impugnativa e, pertanto, il contribuente inciso negativamente dall'atto di diniego della disapplicazione, non rientra

tra gli atti elencati dall'articolo 19 del Dlgs 546/92, non può legittimamente instaurare una controversia tributaria davanti alla commissione tributaria

- è rilevante il tipo di situazione soggettiva dedotta in giudizio e, pertanto, il riparto di giurisdizione tra giudice amministrativo e commissione tributaria ricalca quello tra giudice amministrativo e giudice ordinario; in particolare, trattasi di un provvedimento negativo discrezionale rispetto al quale la posizione sostanziale del richiedente è di interesse legittimo (pretensivo)
- per gli atti diversi da quelli contemplati dall'articolo 19 del Dlgs 546/92 il sistema di tutela giurisdizionale si diversifica in funzione della natura dell'atto e della situazione soggettiva lesa; se viene in contestazione l'uso legittimo del potere (ad esempio, del potere della disapplicazione) ossia l'esercizio di un potere discrezionale e non l'esistenza del potere (carenza in astratto o in concreto) stesso è configurabile la giurisdizione del giudice amministrativo
- l'istituto della disapplicazione di norme antielusive è espressione d'attività discrezionale nell'*an* (l'ufficio competente ha la facoltà e non l'obbligo di concedere la disapplicazione) in virtù del tenore letterale adottato dal legislatore.

La direzione regionale delle Entrate, sotto il profilo del corretto esercizio del potere di disapplicazione, deve contemperare l'interesse erariale a non fare conseguire al contribuente vantaggi fiscali indebiti con l'interesse del contribuente al risparmio d'imposta.

Giova precisare che in dottrina⁽⁵⁾ si afferma che, se la risposta è negativa, il contribuente, intenzionato a porre in essere ugualmente l'operazione, potrà impugnare dinanzi alla commissione tributaria il conseguente atto di accertamento; in altri termini, le doglianze nei confronti di un provvedimento direttoriale negativo, che si assume illegittimo, dovranno essere differite e rivolte contro l'eventuale avviso di accertamento o il diniego di rimborso.

In particolare, tale assunto troverebbe conforto nelle seguenti argomentazioni:

- a. trattasi di un provvedimento di natura sostanzialmente interpretativa, avente natura interlocutoria e non assimilabile ad alcuno degli atti impugnabili davanti ai giudici tributari (avviso di accertamento, diniego di agevolazione, eccetera)
- b. trattasi di un atto insuscettibile⁽⁶⁾ di produrre una lesione attuale del diritto del contribuente, che sarà prodotto soltanto da un eventuale avviso di accertamento o da un diniego al rimborso
- c. trattasi di un atto che non vincola il contribuente e il giudice.

NOTE:

1 Antonina Giordano, "**Improcedibile l'istanza volta a ottenere la disapplicazione di norme antielusive**", in *FISCOoggi* dell'11 aprile 2005.

Vd. A. Iorio, "La strada per saltare il blocco sulle deduzioni", in *Il Sole 24ore* del 14/2/2000, pag. 13.

Vd. A. Iorio, "Il comportamento non rischia censure", in *Il Sole 24 ore* del 14/2/2000, pag. 13.

2 Si ritiene che il concetto di giudicato implicito può essere utilizzato per estendere l'efficacia oggettiva della sentenza della commissione tributaria dotata di cosa giudicata alle questioni che, se pur non espressamente decise, costituiscono il presupposto logico della decisione giudiziale.

Tale nesso si ravvisa tra la decisione di merito, passata formalmente in giudicato, e la questione su cui la commissione tributaria non ha espressamente statuito (si pensi alla questione sulla legittimazione *ad processum*, sulla legittimazione ad agire, sulla competenza e sulla giurisdizione).

I vizi della decisione concernenti il presupposto logico della decisione giudiziale non possono essere fatti valere in un altro processo poiché si finirebbe con il rimettere in discussione l'attribuzione del bene della vita contenuta nella sentenza ormai immutabile.

Secondo altra corrente di pensiero si afferma che trattasi di preclusione processuale implicita, che opera, solo all'interno del singolo processo, al fine di preservare la stabilità del rapporto contenuta nella pronuncia definitiva di merito, e non di un vero e proprio giudicato.

3 Vd. a favore del ricorso alla commissione tributaria, De Mita, "Attento fisco, non tutto è elusione", in *Il Sole 24 ore*, n. 213 del 5/8/98.

4 Fabbrocini, "Alcune riflessioni sulla tutela dell'istante nell'interpello con particolare riferimento all'interpello disapplicativo", in *Dialoghi di diritto tributario* n. 1/2005.

Per Carbone, "Tax ruling negativo", in *Il fisco* n. 41/98, pag. 13248, la Dre ha sempre l'obbligo di fornire una risposta positiva o negativa alle istanze del contribuente pena la configurazione dell'istituto giuridico del silenzio inadempimento e la violazione dell'interesse legittimo tutelato dal Tar.

Contra, Dario Stevanato, "Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive", in *Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 4/2005, pag. 350, poiché il direttore regionale non compie una valutazione discrezionale in senso stretto: nella decisione se disapplicare o meno la norma non entrano in gioco interessi diversi da quelli che ordinariamente l'amministrazione prende in considerazione nell'interpretare ed applicare la legge.

5 Stevanato, "Disapplicazione delle norme con finalità antielusive ed attività interpretativa", in *Dialoghi di diritto tributario* n. 10/2004, pag. 1284.

6 Il Tar dell'Emilia Romagna, sez. 1, con sentenza n. 47 del 17/01/2005, ha statuito che il parere di cui all'articolo 11 della legge n. 212/2000 non riveste natura di provvedimento amministrativo in quanto l'interpretazione delle disposizioni fiscali adottata è vincolante unicamente per l'Amministrazione finanziaria, ben potendo il contribuente discostarsene facendo successivamente valere le proprie ragioni davanti al giudice tributario in caso di esercizio del potere di accertamento da parte dei competenti uffici tributari. Vd. Manuela Norcia, "**Interpello: la risposta dell'agenzia non è impugnabile**", in *FISCOoggi* del 16 marzo 2005.

di

Angelo Buscema

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/profili-processuali-del-ruling-passivo>