

CONTENZIOSO

L'impugnabilità del rigetto dell'istanza di interpello

di **Luigi Ferrajoli**

Il contribuente ha la **facoltà e non l'onere** di impugnare il **diniego di disapplicazione di norme antielusive** emesso ai sensi dell'[articolo 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973](#), considerato che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dall'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#), ma provvedimento con cui l'Amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario. È questo il principio di diritto che la **Corte di Cassazione** ha espresso con l'[ordinanza n. 29026 del 05.12.2017](#).

Nel caso oggetto dell'intervento della Corte di Cassazione una società contribuente impugnava avanti al Giudice tributario il provvedimento con cui l'Ufficio **rigettava l'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo** di cui all'[articolo 30 L. 724/1994](#).

A fronte dell'accoglimento del ricorso in entrambi i gradi di merito, l'Agenzia delle Entrate proponeva **ricorso per cassazione** deducendo la violazione dell'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#) ed affermava che il giudice di appello aveva erroneamente ritenuto impugnabile il provvedimento di rigetto dell'istanza di interpello ex [articolo 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973](#), non rientrando l'atto anzidetto fra quelli suscettibili di impugnazione avanti le commissioni tributarie indicati nel citato [articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#).

La Suprema Corte ha rigettato il ricorso dell'Ufficio richiamando, in termini generali, il proprio costante orientamento secondo cui, in tema di contenzioso tributario, **l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'articolo 19 D.Lgs. 546/1992 ha natura tassativa**, ma non preclude al contribuente la facoltà di impugnare **anche altri atti**, ove con questi l'Amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni di fatto e di diritto, dal momento che **è possibile un'interpretazione estensiva** delle disposizioni, in ossequio alle norme costituzionali di **tutela del contribuente** e di **buon andamento dell'amministrazione** ed in considerazione dell'allargamento della **giurisdizione tributaria** attuato con la **L. 448/2001**.

Pertanto, secondo la Corte di Cassazione, il contribuente ha la facoltà e non l'onere (potendo anche decidere di impugnare **solo il successivo avviso di accertamento**) di impugnare avanti al Giudice tributario il **provvedimento di rigetto dell'istanza di interpello antielusivo**.

Questo in conformità alla **giurisprudenza di legittimità** secondo la quale, ai fini dell'individuazione degli atti soggetti ad impugnazione ex [articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#), oltre

ai singoli provvedimenti nominativamente indicati nella citata disposizione, deve aversi riguardo agli **effetti giuridici che l'atto concretamente produce nella sfera giuridica del contribuente**, i quali devono essere astrattamente idonei a fondare l'interesse del contribuente all'impugnazione ai sensi dell'articolo 100 c.p.c.

L'applicazione di criteri di interpretazione estensiva ed analogica nella individuazione delle categorie di atti contenuti nell'elenco indicato dall'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#) trova, infatti, fondamento tanto nell'**esigenza di certezza dei rapporti tributari** (che richiede un'immediata definizione delle potenziali controversie), quanto nei principi costituzionali di buon andamento della Pubblica Amministrazione ex [articolo 97 Cost.](#) e di effettività del diritto di difesa del cittadino/contribuente di cui all'[articolo 24 Cost.](#)

Al riguardo è opportuno tornare a ribadire che la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, avente per oggetto l'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#), ha affermato che l'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario di cui al citato articolo 19 **non esclude l'impugnabilità di provvedimenti non compresi in tale elenco** se contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria.

In tale ottica, **la tassatività dell'elenco** di cui all'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#) deve intendersi riferita non a singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma all'individuazione di categorie di atti considerate in relazione agli effetti giuridici da essi prodotti.

Conseguentemente, **competete all'interprete qualificare l'atto in concreto impugnato** in relazione agli elementi funzionali ed agli effetti giuridici da esso prodotto e **ricondurlo ad una delle predette categorie** anche se si tratti di atto atipico o individuato con un *nomen iuris* diverso da quelli indicati nell'elenco di cui al citato [articolo 19 del D.Lgs. 546/1992](#).

Infine, è opportuno ricordare che **la questione dell'impugnabilità delle risposte emesse a seguito di interpello trova ora una disciplina legislativa specifica** (per gli atti emessi a decorrere dal 2016) nell'[articolo 6, comma 1, D.Lgs. 156/2015](#) secondo cui le risposte alle istanze di interpello di cui all'[articolo 11 L. 212/2000](#) non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo (**istanze di disapplicazione di norme antielusive**) avverso le quali **può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo**.



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO
CON LUIGI FERRAJOLI
Scopri le sedi in programmazione >