

COMUNICATO

Cari Amici,

Vi segnalo l'allegata recente ordinanza della **Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – n. 28812, depositata l'08 novembre 2024**, che, in accoglimento delle mie eccezioni di diritto, ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate di Lecce con condanna alle spese.

La Corte di Cassazione, con la succitata ordinanza, ha stabilito il seguente principio di diritto:

“Nella fattispecie in esame, la C.t.r., correttamente e con una motivazione esente da vizi di legge, ha ritenuto che il diniego da parte del Direttore Generale delle Entrate di disapplicazione di una legge antielusiva effettuato ai sensi dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 è un atto definitivo in sede amministrativa e ricettizio con immediata rilevanza esterna da qualificarsi come un'ipotesi di diniego di agevolazione e come tale impugnabile innanzi alle commissioni tributarie ai sensi dell'art. 19, comma uno, lett. h del d.lgs. n. 546 del 1992.

In conclusione, il ricorso va rigettato.”

Lecce, 08 novembre 2024

Avv. Maurizio Villani

**Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it
E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it
Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it**



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Rig. Ist. Dis. IRES
2007

ANDREINA	GIUDICEPIETRO	Presidente	R.G.N.12150/2016
MARIA LUISA	DE ROSA	Consigliere Rel.	CC - 19/09/2024
LUCIANO	CIAFARDINI	Consigliere	
MARCELLO M.	FRACANZANI	Consigliere	
DANILO	CHIECA	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12150/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, con sede in Roma, Via Cristoforo Colombo n. 426 C/D, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato.

- ricorrente -

contro

LE PIETRE S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocato Maurizio Villani, elettivamente domiciliata ope legis presso la Cancelleria della Corte di Cassazione, Piazza Cavour, Roma

- controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. PUGLIA - SEZIONE DISTACCATA DI LECCE n. 1082/24/2015, depositata in data 14 maggio 2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 settembre 2024 dal Consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa.

Rilevato che:



1. Con istanza del 22 febbraio 2007, presentata per il tramite della Direzione provinciale di Lecce dell'Agencia delle Entrate ai sensi e per gli effetti dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la Società LE PIETRE S.r.L. richiedeva la disapplicazione della normativa antielusiva sulle Società "non operative" prevista dall'articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724; con provvedimento del 9 agosto 2007, prot. 29601/2007, n. 917 - 357/2007, la Direzione regionale della Puglia dichiarava improcedibile l'istanza suddetta.
 2. Avverso tale provvedimento proponeva ricorso la società contribuente dinanzi alla C.t.p. di Lecce; si costituiva in giudizio anche l'ufficio, chiedendo il rigetto del ricorso.
 3. La C.t.p., con sentenza n. 669/02/2010, accoglieva integralmente il ricorso della contribuente.
 4. Contro tale decisione proponeva appello l'Agencia delle Entrate dinanzi la C.t.r. della Puglia; si costituiva in giudizio anche la società contribuente, chiedendo la conferma di quanto statuito in primo grado.
 5. Con sentenza n. 1082/24/2015, depositata in data 14 maggio 2015, la C.t.r. adita rigettava l'appello dell'Ufficio.
 6. Avverso la sentenza della C.t.r. della Puglia, l'Agencia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi e la società contribuente ha resistito con controricorso.
- La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 19 settembre 2024.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'articolo 10 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché art. 1, comma 1, D.M. 19 giugno 1998, n. 259, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha riconosciuto la legittimazione passiva al giudizio della



Direzione provinciale dell'Ufficio, anziché di quella regionale che aveva emesso l'atto poi impugnato.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 1, lett. h), D.Lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha ritenuto impugnabile il provvedimento di improcedibilità relativo ad istanza di interpello disapplicativo, equiparandolo ad un rifiuto di agevolazione fiscale e non considerandolo mera intenzione di comportamento fiscale.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha ritenuto impugnabile il provvedimento di improcedibilità relativo ad istanza di interpello disapplicativo, nonostante quest'ultimo non rientrasse nell'elencazione tassativa legislativamente prevista.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 100 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha riconosciuto la mancanza di interesse ad agire della contribuente, l'esito positivo del ricorso non permettendogli comunque di poter fare disapplicazione della disciplina indirizzata alle società "di comodo".

2. Il primo motivo di ricorso proposto è infondato; con esso, in particolare, parte ricorrente si duole del mancato riconoscimento della legittimazione passiva al giudizio della direzione regionale dell'ufficio anziché di quella provinciale.

2.1. Questa Corte ha più volte affermato che «le articolazioni dell'Agenzia delle entrate all'interno delle varie aree urbane sono



espressione di una distribuzione delle competenze a essa intrinseca, disposta con atti interni denominati decreti direttoriali la cui violazione, essendo essi privi d'efficacia in pregiudizio degli utenti, non comporta alcun vizio (Cass., sez. 5, 15/07/2009, n. 16436, e Cass., sez. 5, 25/09/2013, n. 22000). Il formante giurisprudenziale, del resto, è nel senso che, per ogni Agenzia fiscale, la legittimazione a stare in giudizio nei gradi di merito dei processi tributari è riconosciuta in via concorrente anche agli uffici periferici, senza che ciò muti la titolarità e la riferibilità finale degli effetti del potere impositivo che rimane sempre in capo all'Agenzia fiscale quale unitario soggetto di diritto. Infatti, siccome gli uffici periferici non hanno autonoma soggettività rispetto all'Agenzia fiscale nella cui struttura sono organicamente inseriti, le sentenze emesse nelle controversie tributarie producono i loro effetti direttamente nella sfera giuridica della Agenzia fiscale e non dell'Ufficio periferico presente in giudizio. Dunque, tutto ciò che riguarda l'articolazione organizzativa interna dell'Agenzia fiscale (es. strutture e competenze; successione, soppressione, accorpamento o scissione, redistribuzione territoriale) deve ritenersi processualmente irrilevante, essendo sempre e comunque riferibile l'attività difensiva all'Agenzia fiscale, quale persona giuridica di diritto pubblico, giammai al singolo ufficio periferico, le cui vicende organizzative restano del tutto indifferenti» (Cass. n. 22000/2013, cit.; Cass. nn. 1230, 5634, 5635, 5636 e 5637 del 2015).

2.2. Peraltro, sia pure in materia doganale, si è altresì avuto modo di affermare il principio, estensibile anche al caso in esame, secondo cui «in relazione agli atti emessi dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle dogane sussiste la legittimazione processuale della Direzione provinciale in quanto ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, svolgendo esso - ai sensi del Regolamento di amministrazione approvato con delibera n. 1 del



2000 - le funzioni operative dell'Agenzia delle dogane ed assicurando la gestione del contenzioso per i diritti doganali, verificandosi, altrimenti, un'abnorme distorsione del sistema, poiché la Direzione regionale sarebbe la sola legittimata nel processo in relazione a tutti i provvedimenti dalla medesima emessi, determinandosi l'accentramento delle controversie presso la Commissione Provinciale di primo grado della Regione nella quale ha sede la Direzione regionale» (Cass. n. 19795/2019).

2.3. Nella specie, il provvedimento impugnato è stato emesso dal direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate di Bari, mentre il giudizio è stato, nei gradi di merito, incardinato nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di Lecce, e ciò, trattandosi di mera articolazione territoriale dell'Agenzia delle Entrate, non produce alcuna conseguenza processuale, atteso che gli effetti delle sentenze emesse si riverberano direttamente nella sfera dell'Agenzia fiscale e non dell'ufficio periferico.

3. Il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso, che possono trattarsi congiuntamente stante l'affinità delle questioni proposte, sono infondati; con essi, in particolare, parte ricorrente sostiene l'erroneità della sentenza di secondo grado per non aver ritenuto inammissibile il ricorso introduttivo, data la non impugnabilità del provvedimento che dichiara l'improcedibilità dell'istanza di interpello disapplicativo.

3.1. Nella giurisprudenza di legittimità è ormai prevalso l'indirizzo che ammette l'autonoma impugnabilità del rigetto dell'interpello ex art. 37 *bis*, ottavo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, nella versione applicabile *ratione temporis* (Cass. n. 18604/2019). In materia, infatti, è principio consolidato quello secondo cui l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 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, di talché



quest'ultimo ha la facoltà di impugnare il diniego di **disapplicazione** di norme antielusive ex art. 37 *bis*, ottavo comma, del **D.P.R. n. 600 del 1973**, in quanto esso, 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 quest'ultimo, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (Cass. n. 8412/2024 e Cass. n. 2634/2023).

3.2. Non smentisce l'assunto la recente decisione delle Sezioni Unite del 22 gennaio 2024, n. 2147, che – in sede di regolamento di giurisdizione – ha affermato il principio secondo cui le risposte dell'amministrazione finanziaria agli interpelli non costituiscono atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, poiché non portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria (esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche) e non sono immediatamente lesive dei diritti del contribuente; la Suprema Corte, infatti, ha fatto salve proprio le risposte rese a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive, che possono essere impugunate in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria.

3.3. Questa Corte, poi, ha svolto le suesposte considerazioni con riferimento a provvedimenti di diniego dell'interpello disapplicativo anteriori all'entrata in vigore sia dell'art. 6, comma 1, del d.lgs. 7 ottobre 2015, n. 156 (secondo cui non sono impugnabili le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della L. n. 212 del 2000), sia dell'art. 11, comma 7, dello Statuto del contribuente, come sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera n), del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che ha ribadito tale non impugnabilità prevista dal citato art. 6, comma 1 (contestualmente abrogato). A tal proposito, peraltro, si è chiarito che l'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 156 del 2015 non ha né valenza interpretativa né portata di



innovazione retroattiva, sicché non dispone che per l'avvenire
(Cass. n. 23469/2017).

3.4. Nella fattispecie in esame, la C.t.r., correttamente e con una motivazione esente da vizi di legge, ha ritenuto che il diniego da parte del Direttore Generale delle Entrate di disapplicazione di una legge antielusiva effettuato ai sensi dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 è un atto definitivo in sede amministrativa e ricettizio con immediata rilevanza esterna da qualificarsi come un'ipotesi di diniego di agevolazione e come tale impugnabile innanzi alle commissioni tributarie ai sensi dell'art. 19, comma uno, lett. h del d.lgs. n. 546 del 1992.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite che liquida in € 6.000,00, oltre ad € 200,00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15 % oltre ad IVA e c.p.a. come per legge.

Così deciso in Roma il 19 settembre 2024.

La Presidente
Andreina Giudicepietro



Numero registro generale 12150/2016

Numero sezionale 4660/2024

Numero di raccolta generale 28812/2024

Data pubblicazione 08/11/2024

