



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi –
interpello
disapplicativo –
tardività - fusione

Lucio Luciotti	Presidente -	
Filippo D'Aquino	Consigliere rel. -	R.G.N. 8081/2015
Roberto Succio	Consigliere -	
Maria Giulia Putaturo Viscido di Nocera	Consigliere -	CC 23/02/2023
Andrea Antonio Salemme	Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8081/2015 R.G. proposto da:

S.p.A. (C.F. _____) in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'

– *ricorrente principale e controricorrente a ricorso incidentale* –
contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. _____) in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura



Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 5700/04/14 in data 24 settembre 2014

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 23 febbraio 2023.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente S.p.A. ha impugnato un provvedimento emesso in data 3 luglio 2012, avente ad oggetto la declaratoria di inammissibilità di istanza di interpello disapplicativo a termini dell'art. 37-bis, comma 8, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, istanza presentata in data 2 maggio 2012. L'istanza riguardava la disapplicazione delle limitazioni al riporto delle perdite derivanti dalla fusione in data 17 maggio 2010 per incorporazione della società Nuova S.r.l. unipersonale nella società contribuente a termini dell'art. 172, comma 7, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR). L'operazione di fusione era stata condotta tramite Nuova S.r.l., la quale costituiva società veicolo e che, pertanto, non superava il test di vitalità; l'operazione era, poi, stata portata a termine a debito in termini finanziari, a seguito della cui fusione le società (incorporante e incorporata) presentavano perdite fiscali maturate negli esercizi 2006 – 2009 eccedenti i rispettivi patrimoni netti e, quindi, in tal misura non utilizzabili a termini dell'art. 172, comma 7 TUIR. L'Ufficio riteneva tardivo l'interpello in quanto presentato successivamente all'esposizione delle perdite nella dichiarazione dell'esercizio 2010.

2. La società contribuente ha dedotto l'inapplicabilità del principio di preventività all'interpello disapplicativo, diversamente dall'interpello ordinario e, in secondo luogo, ha assunto la tempestività dell'interpello dal fatto che le perdite pregresse, pur esposte in dichiarazione, non



fossero state oggetto di utilizzo; nel merito, ha dedotto la fondatezza nel merito dell'interpello, non trattandosi di operazione elusiva colpita dall'art. 172, comma 7, TUIR. Ha osservato, inoltre, la società contribuente che l'interpello dovesse ritenersi tempestivo in relazione al termine per il deposito delle dichiarazioni integrative di cui all'art. 2, comma 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

3. La CTP di Roma ha ritenuto inammissibile il ricorso in quanto diretto avverso atto non impugnabile ex art. 19 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

4. La CTR del Lazio, con sentenza in data 24 settembre 2014, ha rigettato l'appello della società contribuente. In via preliminare il giudice di appello ha ritenuto ammissibile l'impugnazione dei dinieghi di interPELLI disapplicativi di disposizioni antielusive, affermando che il contribuente ha un «*diritto soggettivo perfetto alla non applicazione*» della disciplina antielusiva, nonché rilevando trattarsi di provvedimento definitivo e lesivo della posizione del contribuente. Il giudice di appello ha, tuttavia, ritenuto che l'interpello fosse stato presentato tardivamente, dovendo lo stesso essere presentato entro il termine di novanta giorni prima della scadenza della presentazione della dichiarazione dei redditi, in quanto finalizzato – al pari dell'interpello ordinario – a far conoscere al contribuente l'orientamento dell'Ufficio in relazione all'oggetto dell'interpello. Il giudice di appello ha, poi, osservato che l'interpello successivo si tradurrebbe in una inammissibile azione di accertamento nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. L'istanza è stata, inoltre, ritenuta tardiva anche rispetto alla dichiarazione integrativa presentata dal contribuente.

5. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a due motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui resiste con controricorso l'Ufficio, che propone a sua volta ricorso incidentale



condizionato affidato a un unico motivo, cui resiste con ulteriore controricorso la società contribuente.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 37-*bis*, comma 8, d.P.R. n. 600/1973 e 1, comma 6, d.m. 19 giugno 1998, n. 259, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'interpello disapplicativo debba essere presentato preventivamente rispetto all'inoltro della dichiarazione, ritenendo che la disciplina dell'interpello disapplicativo non sia sottoposta ad alcun termine finale ai fini dell'ammissibilità dello stesso. Sottolinea il ricorrente come la preventività dell'interpello rispetto alla presentazione della dichiarazione operi unicamente in relazione all'interpello ordinario, laddove l'interpello disapplicativo non sarebbe precluso dalla presentazione in epoca successiva all'inoltro della dichiarazione. Evidenzia come nel parere del Consiglio di Stato n. 193 del 20 novembre 2000 si sia ritenuto che l'interpello possa essere successivo alla presentazione della dichiarazione al fine di regolarizzare eventuali errori compiuti; in memoria si precisa come ciò potrebbe avvenire eventualmente tramite la presentazione di dichiarazioni integrative oppure tramite l'istituto del ravvedimento operoso.

1.2. Con il secondo motivo del medesimo ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione delle medesime disposizioni, osservandosi come l'istanza debba ritenersi tempestiva in relazione alla circostanza secondo cui le perdite di cui alla dichiarazione dell'esercizio 2010 erano state esposte ma non utilizzate nel periodo di imposta ad abbattimento del reddito. Deduce il ricorrente principale che le perdite sarebbero state meramente indicate nella dichiarazione, ma sterilizzate riguardo al loro utilizzo, così a evidenziare una sorta di «stallo», riguardo al



quale il comportamento del contribuente (in forza del mancato utilizzo nella dichiarazione 2010) dovrebbe ritenersi tempestivo in relazione alla presentazione dell'interpello.

1.3. Con l'unico motivo del ricorso incidentale condizionato si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 19 d. lgs. n. 546/1992 nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto ammissibile l'impugnazione avverso la declaratoria di inammissibilità dell'interpello disapplicativo, trattandosi di atto meramente interlocutorio, privo di incidenza sulla posizione del contribuente.

1.4. Il ricorrente principale si richiama, in memoria, al precedente di questa Corte (Cass., Sez. VI, 22 gennaio 2020, n. 1317), al fine di rimarcare la difformità dell'interpello disapplicativo rispetto all'interpello ordinario, avuto riguardo alla disciplina vigente anteriormente all'entrata in vigore del d. lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (con particolare riferimento all'art. 2, comma 2, d. lgs. cit.).

2. Il primo motivo del ricorso principale è infondato. Dispone l'art. 37-bis, comma 8, d.P.R. n. 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. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione*». La norma disciplina *pro tempore* l'interpello disapplicativo (o «*ruling passivo*»), finalizzata a sterilizzare l'applicazione di disposizioni antielusive, come nel caso di specie l'art. 172, comma 7 TUIR.



3. Nella formulazione precedente il d. lgs. n. 156/2015, avente ad oggetto la revisione degli interpelli, l'interpello disapplicativo di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, d.P.R. n. 600/1973 – a differenza di quanto dispone ora in termini generali l'art. 2, comma 2, d. lgs. n. 156/2015 sotto pena di inammissibilità dell'istanza (art. 5, comma 1, lett. b) d. lgs. ult. cit.) – non prevede espressamente un termine per la presentazione dell'interpello a pena di inammissibilità, non essendo tale termine previsto tra le condizioni di ammissibilità dall'art. 1 d.m. 19 giugno 1998, n. 259 e ciò a differenza dell'interpello ordinario (art. 1, comma 2, d.m. 26 aprile 2001, n. 259).

4. Tuttavia, l'interpello disapplicativo, al pari dell'interpello ordinario, ha lo scopo di far conoscere al contribuente la risposta dell'Ufficio, positiva o negativa circa la non applicabilità di una disposizione antielusiva. Questa risposta costituisce il primo atto con il quale l'Amministrazione finanziaria, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica e con particolari garanzie procedurali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine a 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 (Cass., Sez. V, 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass., Sez. V, 24 gennaio 2022, n. 1898; Cass., Sez. V, 31 marzo 2022, n. 10391).

5. Trattandosi di comportamento diretto a «spendere» il convincimento dell'Ufficio in relazione all'oggetto dell'interpello, deve necessariamente trattarsi di interpello precedente l'adozione del comportamento oggetto dell'istanza del contribuente, per cui tale interpello deve ritenersi tempestivo quando sia formulato in tempo utile affinché il contribuente possa porre in essere il comportamento



posto ad oggetto dell'istanza (Cass., Sez. V, 22 gennaio 2020, n. 1317, citata dal ricorrente in memoria) e non anche successivamente.

6. Quest'ultimo precedente, con riferimento al quale insiste parte ricorrente, si è espresso su un caso diverso da quello in esame, ove l'istanza di interpello disapplicativo era stata presentata senza il rispetto del termine di novanta giorni anteriore alla presentazione della dichiarazione ma, comunque, prima della scadenza di quest'ultimo termine. In quella occasione questa Corte ha ritenuto che *«l'interpello è preventivo quando è presentato prima che il contribuente ponga in essere il comportamento oggetto dell'istanza, per cui, se il comportamento trova attuazione nella dichiarazione, l'interpello è preventivo se proposto prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione»* (Cass., n. 1317/2020, cit.), anche in caso di mancato rispetto del termine di novanta giorni. In questo caso (diverso dal caso di specie), questa Corte ha ritenuto che la presentazione dell'interpello anche un giorno prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione comporta il verificarsi di una situazione analoga a quella in cui l'Ufficio chiederebbe una integrazione documentale, come anche nel caso in cui il contribuente presentasse una dichiarazione integrativa, ritenendo che la presentazione dell'interpello deve comunque essere presentata in tempo utile in relazione ad eventuali successivi adempimenti (*«la presentazione dell'interpello in tempo utile risponde, quindi, anche ad un interesse del contribuente, e non solo dell'amministrazione»*).

7. E', quindi, il principio della presentazione dell'interpello in tempo utile al fine di adottare un comportamento conforme a quanto indicato dall'Amministrazione finanziaria che regge – nel vigore della disciplina preesistente al d. lgs. n. 156/2015 – la ammissibilità dell'interpello. Se, come deduce il ricorrente in memoria – ove valorizza il parere del Consiglio di Stato n. 193 del 20 novembre 2000 – l'ammissibilità della



domanda di interpello sta e cade nella misura in cui la risposta all'interpello possa indirizzare le future condotte del contribuente, al fine di *«consentirgli di regolarizzare gli eventuali errori compiuti, eventualmente tramite la presentazione di dichiarazioni integrative oppure l'istituto del c.d. ravvedimento»* (pag. 7 mem. cit.), ovvero anche la presentazione di una dichiarazione tardiva, ove non sia più possibile questa regolarizzazione, l'interesse del contribuente all'interpello disapplicativo viene meno e l'interpello va dichiarato inammissibile.

8. Sotto il menzionato profilo dell'interesse ad agire del contribuente, appare decisiva la circostanza in fatto che - come accertato dalla sentenza impugnata, con accertamento non oggetto di censura - l'interpello fosse tardivo anche rispetto alla dichiarazione integrativa (*«l'istanza di interpello disapplicativo è stata presentata il 02/05/2012 ed è quindi successiva alla presentazione della dichiarazione 2010 [...] non rileva la presentazione della denuncia integrativa, anche questa comunque avvenuta in data antecedente a quella di invio dell'istanza di interpello»*). Nel qual caso, essendo l'interpello successivo alla stessa dichiarazione integrativa della società contribuente, l'istanza del contribuente deve ritenersi proposta non in tempo utile per l'emissione da parte dell'Ufficio di una risposta idonea a orientare il comportamento del contribuente.

9. Condivisibile appare, negli stessi termini, quanto osservato dal giudice di appello, ove osserva che l'indiscriminata proponibilità di interPELLI che prescindano dalla possibilità di sindacare i relativi pronunciamenti dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, che siano finalizzati a far conoscere astrattamente al contribuente gli intendimenti dell'Ufficio, anche a prescindere dagli obblighi dichiarativi, comporterebbe l'ammissibilità di una azione di accertamento nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, non prevista dalla struttura



del processo tributario. La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

10. Il secondo motivo del ricorso principale è inammissibile, in quanto non si confronta con la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Il giudice di appello ha, difatti, ritenuto tardiva la presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo in relazione alla presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2010, nonché in relazione al deposito della dichiarazione integrativa, non confrontandosi sulla tematica della tempestività dell'interpello a dichiarazione presentata in caso di mera esposizione delle perdite senza utilizzo delle stesse.

11. Il ricorso principale va, pertanto, rigettato, dichiarandosi assorbito il ricorso incidentale condizionato. Le spese sono integralmente compensate, essendosi la giurisprudenza di legittimità consolidata in epoca successiva alla proposizione del ricorso; sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso principale, dichiara assorbito il ricorso incidentale e compensa le spese processuali.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 23 febbraio 2023

Il Presidente
Lucio Luciotti

