
Limitazioni al provvedimento di diniego o revoca di agevolazioni impugnabile innanzi al giudice tributario

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 14 Marzo 2009

l'avviso di recupero con il quale l'ufficio procede al recupero del credito di imposta per insussistenza delle condizioni del beneficio, rientra nel novero dei provvedimenti impositivi presupposti al diniego delle fruite agevolazioni, tenuto conto che l'avviso di recupero manifesta la volontà impositiva dello Stato su una pretesa ben individuata nell'an e nel quantum al pari di un avviso di accertamento o di liquidazione

L'art. 19, comma 1, lett. h) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 prevede che il ricorso può essere proposto avverso *"il diniego o la revoca di agevolazioni"* (1). Come chiarito con la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, la norma in esame contiene *"l'esplicita indicazione di alcuni atti conclusivi di un procedimento, o sub-procedimento, che un consolidato indirizzo giurisprudenziale ha ritenuto autonomamente impugnabili per il fatto di avere come causa l'affermazione di un'obbligazione tributaria e di incidere concretamente nella sfera giuridica del soggetto passivo del tributo"*. Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha sottolineato che, con la lett. h) del comma 1 dell'art. 19 del DLGS n. 546 del 1992, il legislatore ha previsto la categoria generale degli atti di diniego di agevolazioni tra quelli autonomamente impugnabili (2) dinanzi alle commissioni tributarie (Cass. 24 gennaio 2001, n. 1004).

Occorre segnalare la sentenza della Corte di Cassazione n. 4963 del 2 marzo 2009, che in tema di avvisi di

recupero dei crediti d'imposta ante 1° gennaio 2005, ha così statuito "*l'avviso di recupero con il quale l'ufficio procede al recupero del credito di imposta ex lege 388/00 per insussistenza delle condizioni del beneficio rientra nel novero dei provvedimenti impositivi presupposti al diniego delle fruite agevolazioni*", tenuto conto che "*l'avviso di recupero... manifesta la volontà impositiva dello Stato su una pretesa ben individuata nell'an e nel quantum al pari di un avviso di accertamento o di liquidazione*". In tal modo, la suprema Corte rileva l'infondatezza di una delle principali eccezioni sollevate in giudizio dai contribuenti, secondo cui i predetti atti di recupero non potevano essere ricondotti ad alcuna delle tipologie di atti previste dall'ordinamento tributario. Una delle censure sollevate dai contribuenti in sede di impugnazione avverso tali atti consisteva, in effetti, nella impossibilità

per l'ente impositore di emettere un avviso di recupero non riconducibile in alcuna delle tipologie di atti previste dall'ordinamento tributario.

Secondo la recente decisione n. 414 del 26 gennaio 2009 del Consiglio di Stato ⁽³⁾ il diniego di

disapplicazione delle norme antielusive non può

essere assimilato ai provvedimenti di cui all'art. 19, lettera h), d.lgs. nr. 546 del 1992, non trattandosi né di diniego né di revoca di agevolazioni in senso proprio, bensì di determinazione in ordine alla facoltà, riconosciuta *ex lege* all'amministrazione finanziaria, di non applicare in singoli casi una normativa (quella antielusiva) ordinariamente applicabile, che penalizza il contribuente; tale determinazione consegue a una valutazione discrezionale dell'amministrazione finanziaria, rispetto alla quale la posizione del contribuente che chiede la disapplicazione avrebbe chiaramente consistenza di interesse legittimo. I provvedimenti in questione, pertanto, oltre a rientrare nel più ampio genus degli atti tipicamente assoggettati alla giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo, non rientrano fra quelli che il precitato art. 19 d.lgs. nr. 546 del 1992, con elencazione tassativa, dichiara impugnabili dinanzi al giudice tributari

Giova osservare che la scelta ermeneutica del giudice di legittimità si pone in perfetta armonia con la circolare n.

n. 7/E del 3 marzo 2009 dell'Agenzia delle Entrate

che così

recita: Si evidenzia, infine, che non sono condivisibili le argomentazioni a favore dell'impugnabilità dell'interpello c.d. disapplicativo contenute in alcune pronunce dei giudici di merito. In

particolare, alcune Commissioni

D.Lgs. n. 546 del 1992. Tale

interpretazione non può essere

condivisa alla luce delle considerazioni sopra svolte, in quanto postula

la

natura

provvedimentale delle risposte rese agli interpelli e, per questa

via, le riconduce alla particolare specie di provvedimenti rappresentata dagli atti di diniego e di revoca di agevolazioni. Il diniego e la revoca di agevolazioni hanno sostanzialmente

natura

di atti impositivi (cfr., fra le tante, Cass. n. 16250 del 23 luglio 2007,

che richiama il consolidato orientamento della

Suprema

Corte

sul

punto),

in quanto assoggettano a tassazione fatti già avvenuti. L'interpello, invece, ha lo

scopo

di

consentire

al contribuente di conoscere in

tempi certi e brevi l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla futura applicazione di

disposizioni tributarie rispetto a specifici casi concreti. Questa caratteristica esclude che una pronuncia giurisdizionale possa sostituire la risposta amministrativa all'interpello per i seguenti motivi:

a) è inammissibile l'azione giudiziale di accertamento

preventivo

del debito tributario (cfr. Cass. n. 103 del 12 marzo 2001)

b) i tempi di formazione del giudicato di fatto non sono compatibili con la necessità propria dell'interpello di avere

una

risposta

definitiva

in tempi brevi;

c) mentre la risposta all'interpello vincola solo l'ente impositore interpellato e non l'interpellante, il giudicato dovrebbe

invece

vincolare entrambi. A conferma di

quanto affermato,

si

può richiamare la consolidata posizione della Suprema Corte secondo cui la tutela del

contribuente "può svolgersi solo attraverso l'impugnazione di specifici atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria, nell'inammissibilità di ogni

accertamento preventivo, positivo o negativo del debito

di

imposta,

sia

dinanzi

alle

Commissioni tributarie,

che

dinanzi

al

giudice

ordinario (cfr.

Cass., SS.UU., n. 103/2001)" (Cass., SS. UU., n. 6224 del 21 marzo 2006). Dal

carattere di "impugnazione" del

processo

tributario

discende l'individuazione specifica da parte

del

legislatore

degli

atti "tipici" impugnabili innanzi al giudice, fra i quali non

è ricompreso

l'interpello proprio perché con esso l'Amministrazione non definisce il

contenuto della pretesa tributaria. La Cassazione, nell'affrontare il tema dell'impugnabilità di un atto non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992,

ha sottolineato nella sentenza n. 16293

del

24

luglio 2007 come "ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbano essere

qualificati

come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria

ormai definita.... Cioè appare essenziale, perché si

possa

parlare di avviso

di accertamento

o

di

liquidazione, che

il testo

manifesti

una

pretesa tributaria

compiuta

e

non

condizionata,

ancorché

accompagnata

dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio)", mentre

non

sono

impugnabili

quegli atti che "manifestano

una

volontà

impositiva

ancora

in

itinere

e

non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)."
L'impugnazione della

risposta

agli

interpelli configurerebbe una vera e propria azione di accertamento

negativo

nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria, che è improponibile in quanto "secondo l'orientamento espresso da queste Sezioni Unite, la proposizione di un'azione di accertamento

negativo

innanzi al

giudice

tributario, 'pur essendo considerata estranea al modulo di tale

processo,

che

deve

essere necessariamente introdotto con l'impugnazione

di

specifici

atti,

non

dà luogo

ad

un'ipotesi

di

difetto

di

giurisdizione,

ma

soltanto

ad un'improponibilità della domanda, essendo la giurisdizione attribuita in via esclusiva e ratione materiae, e non

in

considerazione

dell'oggetto

della domanda...' (Cass. S.U. n. 20889 del 2006, in motivazione; v.

nello

stesso senso Cass. S.U. n. 103 del 2001; 6224 del 2006)" (Cass., SS.UU.,

n.

24011 del

20

novembre

2007).

Infatti,

"Certamente

l'azione

di

accertamento negativo è estranea alla struttura

del

processo

tributario

innanzi

alle commissioni tributarie, prevedendo la regola di diritto emergente

dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992, nel testo applicabile

ratione

temporis (e la situazione non è oggi diversa, alla luce del

combinato

disposto

del novellato art. 2 e dell'art. 19 del medesimo decreto),

che

la

tutela

del contribuente si attui mediante la proposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione

dell'amministrazione

finanziaria ovvero avverso il rigetto di istanze

di

rimborso

di

somme

indebitamente pagate." (citata Cass., SS.UU., n. 24011 del 2007).

NOTE

(1) Secondo

la

circolare

n.

22/E

del

16

maggio

2005 dell'Agenzia delle Entrate i provvedimenti delle direzioni regionali che comunicano la non iscrizione o la cancellazione dall'Anagrafe

Onlus

costituiscono

atti

di diniego o revoca di agevolazioni fiscali, come tali

impugnabili

ai

sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, rientrando

le

relative

controversie nell'oggetto della giurisdizione tributaria così come definita dall'art.

2 del citato decreto legislativo, come

sostituito

dall'art.

12,

comma

2, della L. n. 448 del 28 dicembre 2001. Il provvedimento di cancellazione dall'Anagrafe Onlus, qualificato come atto che impedisce il godimento delle

agevolazioni

fiscali

previste

dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, rientra nella previsione

che

include

tra gli atti impugnabili in sede di contenzioso tributario

"il

diniego

o

la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata

di rapporti tributari" [art. 19, comma 1, lettera h), del D.Lgs. n. 546/1992].

(2) L'Amministrazione finanziaria

può

disconoscere

in

sede

di accertamento l'operatività di un'agevolazione od esenzione fiscale

invocata dal contribuente

senza

essere

tenuta

a

formalizzare

detto

diniego

in apposito

atto.

Parimenti,

l'atto

di

diniego

-

equiparato

ai

fini dell'autonoma impugnabilità all'avviso di accertamento - non è soggetto alle disposizioni in tema di decadenza dell'azione di cui all'art. 43 del

D.P.R. n. 600 del 1973(*Sent. n. 16250 del 23 luglio 2007*

della Corte Cass., Sez. tributaria)

(3) È condivisibile l'affermata tipicità degli atti impugnabili, ex art. 19 del D.Lgs. n.

546/1992, mentre va

approfondita

l'asserita

impossibilità, sotto

il

profilo

logico-giuridico,

di

inquadrare

il

diniego

di disapplicazione ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973

tra

i

dinieghi

di agevolazioni di cui alla lettera *h*) del comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs.

n. 546/1992. Giova, a

tale

riguardo,

precisare

che

l'interpretazione

estensiva dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, 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

ad

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 ed alle finalità che

si

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; l'atto di diniego di disapplicazione è equiparabile al

diniego di agevolazione di cui all'art. 19, comma 1,

lettera

h),

del

D.Lgs.

n. 546/1992; c'è equiparazione ontologica e funzionale tra l'atto

di

diniego espresso di agevolazioni di cui all'art.

19,

comma

1,

lettera

h),

del D.Lgs. n. 546/1992 e l'atto

di

diniego

di

disapplicazione

della

norma antielusiva di cui all'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973(*Carmela Lucariello, Tutela giurisdizionale differita o negata per le società di comodo*

in "il fisco" n. 13 del 2 aprile 2007, pag. 1845). La risposta negativa fornita

dall'Agenzia

delle

Entrate

in merito all'istanza di interpello formulata dal contribuente ai

sensi

della disciplina

relativa

alle

società

non

operative,

giusta

la

quale

sia richiesta la disapplicazione della menzionata normativa, può costituire atto impugnabile davanti al giudice tributario in quanto assimilabile al

diniego o revoca di agevolazioni, ex art. 19, comma 1, lett. h), D.Lgs. n. 546/1992 (Sent. n. 93 del 15 aprile 2008 della Comm. trib. prov. di Lecce, Sez. V). La risposta negativa all'istanza di interpello

formulata

nei confronti della

D.R.E.

e

resa

al

contribuente

non

è

suscettibile

di impugnazione davanti alla giurisdizione tributaria, né può ricondursi ad

un provvedimento di diniego di agevolazioni ex art. 19, comma 1, lett. h),

del D.Lgs. n. 546/1992. (*Sent. n. 108 del 2 maggio 2008 della Comm. trib. prov. di Milano, Sez. VIII*).

Angelo Buscema

12 Marzo 2009

ALLEGATO

Dec. n. 414 del 26 gennaio 2009 (ud. del 25 novembre 2008) del Consiglio di Stato, Sez. IV

Fatto - La società Lucchini S.p.a. ha impugnato la sentenza con la quale

il T.A.R.

della

Lombardia

ha

dichiarato

inammissibile,

per

difetto

di giurisdizione del giudice amministrativo, il ricorso dalla

stessa

proposto avverso il provvedimento (prot. nr. 2005/59844 del 10 ottobre 2005)

con

il quale l'Agenzia delle Entrate aveva respinto l'istanza

di

disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma VIII, del d.P.R.

29

settembre

1973,

nr. 600, delle disposizioni antielusive in relazione a due operazioni

aventi

a oggetto, rispettivamente, il trasferimento

della

maggioranza

del

proprio capitale sociale a nuovi azionisti e la fusione con altra società.

A sostegno dell'impugnazione, ha dedotto:

1) violazione dell'art. 111, comma VI, Cost.;

difetto

di

motivazione; violazione dei precetti di rango costituzionale di cui agli

artt.

24,

25, comma I, 53, 102, comma II,

103,

comma

I,

111,

commi

I

e

II,

Cost.; violazione degli artt. 4 e 5 della legge 20 marzo 1865, nr. 2248; violazione degli artt. 7, comma V, e 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992,

nr.

546,

nonché dell'art. 7, comma IV, del d.P.R. 27 luglio

2000,

nr.

212

(in

relazione all'erronea declaratoria di

insussistenza

della

giurisdizione

dell'adito giudice amministrativo);

2)

violazione

degli

artt.

3,

24

e

111

Cost.;

falsa

e

inesatta applicazione dell'art. 34 della legge

6

dicembre

1971,

nr.

1034,

sulla remissione in termini, letto alla luce degli artt. 30 e 35, comma II,

della stessa legge, dell'art. 50 c.p.c., nonché degli artt. 382, comma I,

e

367, comma II, c.p.c., da cui

si

ritrae

la

regola

della

translatio

iudicii valevole anche in presenza di una pronuncia del giudice di

merito

con

cui declina la giurisdizione, anche in assenza di errore

scusabile;

violazione del precetto espresso nella

sentenza

additiva

di

principio

della

Corte Costituzionale 5-12 marzo 2007, nr. 77, per cui devono

essere

fatti

salvi gli

effetti

sostanziali

e

processuali

della

domanda

di

tutela giurisdizionale proposta avanti a giudice sprovvisto

di

giurisdizione

(in via subordinata, con riferimento alla reiezione

da

parte

del

giudice

di primo grado della anzi detta domanda di remissione nei termini).

Tanto premesso, per l'auspicata ipotesi di accoglimento della

doglianza di cui *sub* 1), e quindi di

affermazione

della

giurisdizione

del

giudice amministrativo, l'appellante ha riproposto come segue le censure

di

merito articolate in primo grado:

3) erronea presupposizione in fatto e in diritto; violazione delle norme di cui agli artt. 3, 41 e 53 Cost.; violazione dell'art. 37-bis, comma VIII, d.P.R. nr. 600 del 1973; violazione delle statuizioni interpretative di

cui alla sentenza della Corte di giustizia

CE

17

luglio

1997,

nr.

C-28/95; violazione del combinato disposto di cui agli artt. 3 della legge

7

agosto 1990, nr. 241, e 7 dello

Statuto

del

contribuente;

carenza

istruttoria; violazione del principio del giusto

procedimento;

eccesso

di

potere

(in relazione all'erronea

affermazione

di

insussistenza,

nella

specie,

dei presupposti per la chiesta disapplicazione delle norme antelusive).

Le Amministrazioni appellate si sono costituite, opponendosi sotto tutti i profili all'accoglimento dell'appello.

All'udienza del 25 novembre 2008, la

causa

è

stata

ritenuta

per

la decisione.

DIRITTO

1. L'appello è infondato e, pertanto, meritevole di reiezione. In particolare, va condivisa la conclusione

raggiunta dal

giudice

di primo

grado

in

ordine

all'insussistenza,

nel

caso

che

occupa,

della giurisdizione del giudice amministrativo.

2. Oggetto della presente impugnazione è il provvedimento con

il

quale l'Amministrazione finanziaria, in riscontro ad

apposita

istanza

inoltrata dalla società appellante, ha opposto il proprio diniego

alla

richiesta

di disapplicazione della normativa

antielusiva,

ai

sensi

dell'art.

37-bis, comma VIII, del d.P.R. 29 settembre 1973, nr. 600,

in

relazione

a

talune operazioni societarie poste in essere dalla stessa appellante.

Il ridetto art. 37-bis, come è noto, è stato introdotto nella disciplina in materia di accertamento delle imposte sui redditi dall'art. 7 del

d.lgs. 8 ottobre 1997, nr. 358; la specifica normativa regolamentare relativa

alle modalità per la richiesta e l'ottenimento della disapplicazione

di

cui

al comma VIII è contenuta nel d.m. 19 giugno 1998, nr. 259.

3. Tanto premesso, parte appellante assume l'erroneità della statuizione di primo grado, laddove

ha

ritenuto

che

le

controversie

inerenti

alle determinazioni

amministrative

in

ordine

all'istanza

tesa

alla disapplicazione *de qua* appartengano alla giurisdizione tributaria anziché

a quella amministrativa ai sensi dell'art.

19,

lettera

h),

del

d.lgs.

31 dicembre 1992, nr. 546, trattandosi di provvedimenti latamente

assimilabili alla categoria del diniego o della revoca di agevolazioni.

Tale assunto si

fonda

su

una

serie

di

argomentazioni

estremamente articolate, che possono così riassumersi:

- il diniego di disapplicazione delle

norme

antielusive

non

potrebbe essere assimilato ai provvedimenti di cui all'art. 19,

lettera

h),

d.lgs. nr. 546 del 1992, non trattandosi né di diniego né di revoca di agevolazioni in

senso

proprio,

bensì

di

determinazione

in

ordine

alla

facoltà, riconosciuta *ex lege* all'amministrazione finanziaria, di

non

applicare

in singoli casi una normativa (quella antielusiva) ordinariamente

applicabile, che penalizza il contribuente;

- tale determinazione

conseguirebbe

a

una

valutazione

discrezionale dell'amministrazione finanziaria,

rispetto

alla

quale

la

posizione

del contribuente che chiede la disapplicazione avrebbe

chiaramente

consistenza di interesse legittimo;

- i provvedimenti in questione, pertanto,

oltre

a

rientrare

nel

più ampio genus

degli

atti

tipicamente

assoggettati

alla

giurisdizione

di legittimità del giudice amministrativo, non

rientrano

fra

quelli

che

il precitato art. 19 d.lgs.

nr.

546

del

1992,

con

elencazione

tassativa, dichiara impugnabili dinanzi al giudice tributario;

- neanche potrebbe affermarsi, peraltro, che la

determinazione *de qua* possa essere conosciuta incidentalmente dal

giudice

tributario, ai sensi dell'art. 7, comma V, dello stesso d.lgs. nr. 546 del 1992, trattandosi di atto che palesemente conclude il procedimento di accertamento sulla spettanza o meno della disapplicazione, e che quindi

non

può

dirsi

avere natura meramente endoprocedimentale;

- l'opposto avviso esporrebbe il contribuente da un lato alla

necessità di

assoggettarsi

alla

normativa

antielusiva

per

poi

successivamente impugnare la cartella esattoriale, con conseguente applicazione della regola del *solve et repete* già

dichiarata

incostituzionale,

e

per

altro

verso comporterebbe

il

rischio

che

siffatta

impugnazione

della

cartella esattoriale possa essere dichiarata inammissibile, essendo l'atto

impugnato *in parte qua* meramente esecutivo

o

confermativo

della

determinazione

di diniego della disapplicazione a suo tempo adottata dall'Amministrazione.

4. Tali rilievi, pur estremamente suggestivi e

non

privi

di

coerenza logica, tuttavia non persuadono.

4.1. Ed invero, principiando dall'osservazione

in

ordine

alla

natura della situazione giuridica soggettiva che connota il contribuente che

abbia chiesto la disapplicazione delle disposizioni antielusive, è

evidente

-

e difatti anche parte appellante lo riconosce - che la qualificazione di

essa come interesse legittimo non è *ex se* sufficiente ad attribuire

la

relativa controversia alla cognizione del giudice amministrativo.

A ciò va aggiunto che tale qualificazione non è neanche

di

per

sé

in contrasto con

l'impostazione

del

primo

giudice,

che

ha

ricondotto

la disapplicazione *de qua* alla categoria delle "agevolazioni" il cui diniego

o la cui revoca sono contemplati dalla lettera *h*) dell'art. 19 d.lgs. nr.

546 del 1992.

Al

riguardo,

è

sufficiente

richiamare

il

pluridecennale

dibattito dottrinario sulla nozione di "*agevolazione tributaria*", la quale - come noto - non trova una sua precisa e puntuale definizione nella normativa positiva: per quanto qui interessa,

è

ampiamente

diffuso

l'avviso

secondo

cui

-

contrariamente a quanto sembra

presupporre

l'odierna

appellante

-

detta nozione non implica affatto che il contribuente sia

titolare

sempre

e

in ogni caso di un vero e proprio diritto soggettivo all'agevolazione,

essendo tutt'altro che infrequenti ipotesi in cui questa consegue a una

valutazione discrezionale dell'amministrazione finanziaria,

a

fronte

della

quale

la posizione

del

soggetto

passivo

del

rapporto

tributario

acquisisce

i connotati tipici dell'interesse legittimo.

4.2. Al di là di ciò, il Collegio reputa che la stessa

questione

della qualificabilità o meno della disapplicazione ex

art.

37-bis,

comma

VIII, d.P.R. nr.

600

del

1973

come

agevolazione

tributaria

sia

scarsamente conferente rispetto alla soluzione del quesito

circa

l'attribuzione

della giurisdizione per la relativa controversia.

Per meglio comprendere tale affermazione, occorre muovere da una lettura sistematica delle norme

che

delimitano

oggi

l'area

della

giurisdizione tributaria, in coerenza con la *ratio* che ha ispirato la

riforma

da

ultimo attuata con la legge 28 dicembre 2001, nr. 448.

In tale sede, come noto, si è proceduto a "riscrittura" dell'art. 2

del d.lgs. nr. 546 del

1992,

a

mente

del

quale

oggi:

"...Appartengono

alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto

i

tributi di ogni genere e specie

comunque

denominati,

compresi

finanziari,

gli

interessi

e

ogni

altro

accessorio", mentre ne restano escluse "soltanto le

controversie

riguardanti

gli

atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della

cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".

Con

tale

disposizione,

secondo

la

dominante

giurisprudenza,

la giurisdizione tributaria è stata

resa

"generale",

con

attribuzione

alla stessa di tutte le controversie relative al rapporto tributario

lato

sensu inteso (cfr. *ex multis* Cass. civ., SS.UU., 10 agosto 2005, nr. 16776).

Da ciò discende che l'art. 19 del medesimo

d.lgs.

nr.

546

del

1992, innanzi citato, va letto in

stretta

connessione

con

la

disposizione

di principio testé richiamata: segnatamente, se è vero che lo stesso

richiama, con

elencazione

tassativa,

gli

atti

impugnabili

innanzi

al

giudice tributario, ciò non implica affatto che gli atti esclusi da tale elencazione sfuggano *sic et simpliciter* alla

giurisdizione

generale

ex

art.

2,

per ricadere nella cognizione di altra autorità giurisdizionale.

Infatti, l'unico modo di coniugare

le

due

disposizioni

non

può

che essere *quello di* ritenere che con l'art. 19 il legislatore

intenda

dettare una mera regola tecnica, escludendo che possa essere oggetto di impugnazione ogni

e

qualsiasi

atto

astrattamente

adottabile

dall'amministrazione nell'ambito del rapporto tributario, e anzi -

al

contrario

-

ponendo

un *numerus clausus*

di

atti

impugnabili:

opzione

normativa

che

certamente rientra

nella

discrezionalità

legislativa

ed

è

giustificata,

a

tacer d'altro, da evidenti esigenze di

certezza

e

speditezza

dell'accertamento dell'obbligazione tributaria, il cui

iter

procedimentale

non

si

tollera possa

essere

ostacolato

o

rallentato

da

iniziative

giudiziarie

del contribuente, se non in presenza di specifici atti "tipizzati" una

volta

e per tutte dalla legge.

4.3. A fronte di tale lettura del quadro normativo *in subiecta*

materia, è vano richiamare il carattere non endoprocedimentale

della

determinazione *ex art. 37-bis*, comma VIII, d.lgs. nr. 546 del 1992.

Infatti, se è

vero

che

il

già

richiamato

d.m.

nr.

259

del

1998 certamente delinea l'*iter* conseguente all'istanza di disapplicazione come un procedimento autonomo, destinato a concludersi con un provvedimento che

può dirsi

definitivo

a

tutti

gli

effetti,

ciò

nulla

muta

rispetto

alle conclusioni cui si è pervenuti al punto che precede.

È

evidente,

infatti,

che

la

scelta

del

legislatore

di

dettare un'elencazione

tassativa

di

atti

immediatamente

impugnabile

prescinde totalmente dalla qualificazione degli stessi come endoprocedimentali o meno; sicché, ben può darsi che anche atti

definitivi

restino

esclusi

da

tale *numerus clausus*, non risultando quindi autonomamente impugnabili.

4.4. Orbene, se

i

rilievi

fini

qui

svolti

sono

veri,

non

appare condivisibile neanche un ulteriore argomento di

parte

appellante,

e

cioè quello secondo cui la non impugnabilità del diniego *de quo* comporterebbe che esso potrebbe essere unicamente disapplicato dal giudice tributario, ex art. 7, comma V, d.lgs. nr. 546 del 1992, con conseguente

impossibilità

di

una sua rimozione dal mondo del diritto.

Al riguardo, va anzi tutto rilevato che il ridetto art. 7,

comma

V,

è letteralmente riferito ai soli regolamenti ed atti generali che, in ipotesi, possano costituire il presupposto su cui si fonda l'atto impugnato;

laddove l'ipotesi in esame andrebbe più

correttamente

ricondotta

alla

cognizione *incidenter tantum* di "ogni questione

da

cui

dipende

la

decisione

delle controversie", che

l'ultimo

comma

del

citato

art.

2

attribuisce

alle commissioni tributarie (con la

sola

eccezione

di

quelle

in

materia

di querela di falso e sullo stato e la capacità delle persone).

Tanto

premesso,

non

può

affatto

escludersi

(e,

anzi,

discende dall'applicazione del principio generale di cui al primo comma dell'art.

2) che nell'ambito di tale cognizione il giudice tributario abbia il potere non solo di disapplicare, ma anche di annullare, tutti gli

atti

non

generali, che il contribuente

abbia

ritenuto

di

impugnare

unitamente

a

un

atto rientrante nell'elencazione di cui all'art. 19, in quanto

ne

costituiscono il presupposto o l'antecedente logico-giuridico.

Insomma, si tratta di situazione non diversa da quella che

si

verifica nel processo amministrativo, laddove un parere, ancorché non

immediatamente impugnabile, può essere impugnato unitamente al provvedimento conclusivo del procedimento e, laddove in

esso

parere

si

sia

verificato

il

vizio

di legittimità, può certamente

essere

annullato

dal

giudice

amministrativo unitamente al provvedimento stesso.

4.5.

L'interpretazione

qui

sostenuta

non

comporta

i

rischi

di incostituzionalità paventati

dall'appellante,

dovendo

quindi

dichiararsi manifestamente infondata la questione sul punto articolata (ancorché in

via subordinata).

In particolare, detta interpretazione non implica una riproposizione del principio del *solve et repete*, già da

tempo

dichiarato

incompatibile

con svariati precetti costituzionali.

Infatti,

tale

incompatibilità

investe

le

norme

che

subordinino l'iniziativa giudiziale del contribuente, quale condizione di

proponibilità dell'azione, al previo pagamento del tributo contestato (tale essendo, nella sua corretta accezione, la regola *solve et*

repete);

laddove

nella

specie nulla di tutto questo è

previsto,

rivenendosi

unicamente

un

meccanismo processuale che consente l'immediata impugnazione di taluni atti

e

non

di altri, regolamentando il diritto di azione del contribuente,

piuttosto

che limitarlo.

Nemmeno può parlarsi di violazione del principio di

ragionevole

durata del processo di cui all'art. 111, comma VI, Cost., atteso che non

si

è

in presenza di norme che allunghino irragionevolmente i tempi del giudizio,

ma di una disposizione che - anzi - proprio perché

ne

differisce

l'avvio

al verificarsi di determinati presupposti,

opera

in

una

fase

anteriore

al giudizio medesimo e non incide in alcun modo sulla sua durata.

5. I rilievi che precedono, se inducono a riaffermare

l'inammissibilità della pretesa articolata in primo grado per

difetto

di

giurisdizione

del giudice amministrativo, servono anche a

comprendere

il

perché

non

possa trovare accoglimento neanche la domanda di

remissione

in

termini

per

la proposizione dell'azione dinanzi al giudice tributario, articolata sia

pure in via subordinata.

Al riguardo, infatti, va condiviso l'avviso del primo

giudice,

che

ha argomentato dalla non immediata impugnabilità del diniego qui censurato, per inferirne che in nulla è pregiudicato

il

diritto

della

società

odierna appellante di impugnare, tempestivamente e a

tempo

debito,

gli

eventuali atti rientranti nella previsione dell'art. 19 d.lgs. nr. 546 del

1992,

nei quali dovesse farsi

applicazione

delle

disposizioni

antielusive

il

cui esonero è stato negato con la nota oggetto del presente contenzioso.

6. Alla luce dei rilievi che precedono,

restano

altresì

assorbite

le censure

di

merito

articolate

nel

ricorso

introduttivo

avverso

il provvedimento gravato, e

riproposte

ex

extenso

nella

presente

sede

di appello.

7. In

considerazione

della

complessità

delle

questioni

affrontate, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti

le

spese

relative

a entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

il Consiglio di Stato in

sede

giurisdizionale,

Sezione

IV,

respinge l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata.

Compensa tra le parti le spese di giudizio.

Ordina

che

la

presente

decisione

sia

eseguita

dall'autorità amministrativa.