

La natura e la "sindacabilità" delle risposte rese in sede di interpello dall'amministrazione finanziaria.

di Laura Monfeli
Dottore in giurisprudenza

I. La natura delle risposte rese in sede di interpello ordinario e disapplicativo: le teorie dottrinali e la posizione dell'amministrazione finanziaria - La tematica relativa alla natura e agli effetti delle risposte di interpello, in assenza di specifiche indicazioni normative, deve essere affrontata sulla base degli orientamenti espressi dalla dottrina, dalla stessa amministrazione finanziaria, nonché dalla giurisprudenza.

In via preliminare è opportuno ricordare che le risposte alle istanze di interpello presentate all'amministrazione finanziaria possono essere suddivise in due macro-categorie:

a) interPELLI finalizzati ad acquisire un parere sulla corretta interpretazione delle norme di natura tributaria (interpello ordinario) o sulla preventiva qualificazione di atti, fatti o negozi, a carattere potenzialmente elusivo (interpello speciale ex art. 21 della l. n. 413/ 1991);

b) interPELLI (disapplicativi) diretti ad ottenere la valutazione, in relazione alla particolare fattispecie presentata, circa la ricorrenza dei presupposti per la disapplicazione di disposizioni tributarie volte a prevenire comportamenti elusivi (interpello di cui all'art. 37-bis, comma 8 del dpr n. 600/1973) o per l'applicazione di uno specifico regime tributario (interpello "CFC").

L'elemento comune alle due categorie di interpello è rappresentato dalla circostanza che entrambe sono espressione di una attività di indirizzo e di interpretazione dell'Agenzia⁽¹⁾.

Con particolare riferimento all'interpello ordinario si precisa che, ai sensi dell'art. 11, comma 2, della l. n. 212/2000, l'interpretazione fornita vincola l'amministrazione, con la conseguenza che sono nulli *ex lege* tutti gli atti che saranno eventualmente emanati in modo difforme dalla soluzione prospettata nella risposta⁽²⁾.

Tale disposizione attesta, infatti, la volontà del legislatore di attribuire alla risposta fornita efficacia vincolante per l'amministrazione finanziaria.

Si tratta di una previsione coerente con i principi di tutela dell'affidamento e della buona fede espressamente riconosciuti dall'art.

¹ M. BASILAVECCHIA, "Sull'interpello le entrate anticipano la norma" in *Il Sole 24 Ore*, 9 marzo 2009, 33. Ad avviso dell'autore: "le risposte rese in sede di interpello, considerate come un genere di atti di indirizzo amministrativo, sono accomunate da un effetto giuridico unificante che può essere così empiricamente descritto: la risposta protegge, ma non vincola, interpreta, ma non impone".

² P. SORRENTINO, "La risposta di interpello. Spunti critici sull'asserita vincolatività limitatamente all'amministrazione finanziaria", in *Bollettino tributario*, 2002, 1612.

10 dello Statuto⁽³⁾).

Lo stesso effetto di vincolatività e le medesime conseguenze in termini sanzionatori si realizzano nel caso in cui sull'istanza presentata si formi il silenzio-assenso.

La risposta resa in nessun caso determina effetti vincolanti nei confronti del contribuente che resta libero di disattenderla.

Il contribuente, infatti, è libero sia di uniformarsi alla risposta dell'Ufficio, sia di disattenderne le prescrizioni, pur accettando in tal caso l'eventualità di una probabile verifica fiscale nei suoi confronti.

Per quanto riguarda la natura giuridica delle risposte rese in sede di interpello ordinario e speciale, è opportuno sottolineare che, secondo alcuni autori⁽⁴⁾, la soluzione interpretativa fornita dall'amministrazione avrebbe valenza tipicamente provvedimentale.

A sostegno di tale tesi la dottrina in esame precisa che l'attività posta in essere dall'amministrazione interpellata presenta i caratteri tipici dell'attività amministrativa e che il carattere sostanzialmente vincolante dell'interpretazione fornita in sede d'interpello sarebbe l'elemento più significativo e distintivo dell'istituto in questione.

La peculiarità dell'istituto sarebbe appunto il carattere inesorabilmente vincolante (in via "diretta" per l'amministrazione e in via "indiretta" per il contribuente) della regola interpretativa fornita nella risposta, la quale assumerebbe, quindi, una valenza provvedimentale.

Secondo tale l'orientamento, infatti, la risposta resa non sarebbe un mero passaggio istruttorio neutro ma una vera e propria determinazione provvedimentale che anticipa l'avviso di accertamento da emanarsi nei confronti del contribuente che non si adegui alla soluzione prospettata.

In particolare, il parere espresso in sede di interpello sarebbe, secondo questa teoria, il risultato di un vero e proprio procedimento attraverso il quale l'amministrazione, valutato il fatto e la norma ad esso riferibile, definisce il regime fiscale applicabile al caso di specie. Tale attività produce l'effetto di determinare, cristallizzare e consolidare le modalità di svolgimento del rapporto tributario.

La risposta all'istanza opera, quindi, su un piano sostanziale poiché, in relazione alla fattispecie prospettata dal contribuente, viene indicata la corretta applicazione della normativa tributaria ed indirettamente viene determinato l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione tributaria.

A supporto della tesi prospettata, secondo la quale la risposta all'interpello può essere annoverata tra i provvedimenti amministrativi, si richiama il parere espresso dal Consiglio di Stato⁽⁵⁾, intervenuto sullo schema di regolamento sull'interpello, il quale ha rilevato che: "*Il tradi-*

³ A. COLLI VIGNARELLI, "Considerazioni sulla tutela dell'affidamento della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente", in *Rivista Diritto Tributario*, 2001, 684.

⁴ A. TAGLIONI, "Natura ed effetti del parere reso dall'Amministrazione finanziaria", in *Bollettino Tributario di Informazioni*, 2006, 1769.

⁵ Consiglio di Stato, Sezione consultiva per gli atti normativi, 20 novembre 2000, parere n. 193.

zionale principio dell'efficacia meramente interna delle circolari e degli atti dell'amministrazione finanziaria, priva di poteri discrezionali nella determinazione delle imposte, dovrà ora essere riesaminato alla luce dei principi introdotti dallo Statuto del contribuente e con particolare riguardo all'efficacia vincolante della risposta all'istanza di interpello del contribuente".

L'amministrazione finanziaria attraverso la risposta fornita attua, pertanto, la norma tributaria incidendo sostanzialmente sulla posizione giuridica del contribuente prima ancora dell'eventuale attività di controllo.

La risposta sarebbe, dunque, in grado di incidere sull'attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta e sarebbe, quindi, potenzialmente lesiva del diritto del contribuente a non essere gravato dal prelievo tributario se non nella misura e nei termini previsti dalla legge.

Il diffondersi di soluzioni interpretative vincolanti, con effetti diretti sul rapporto d'imposta, attribuisce, pertanto, all'avviso di accertamento un carattere sempre più "ricognitivo" di regole e principi già enunciati dall'amministrazione in sede interpretativa, e sempre meno "costitutivo" della pretesa fiscale, che appare sempre più spesso delineata da atti antecedenti l'avviso di accertamento stesso.

A tal proposito si evidenzia che l'anticipazione del momento provvedimentale in campo tributario, derivante dal carattere sempre più preventivo e vincolante dell'attività interpretativa, non produce vantaggi solo per il contribuente, ma anche per l'amministrazione finanziaria.

Infatti, l'anticipazione del momento provvedimentale in sede interpretativa è funzionale alla concreta attuazione dell'interesse pubblico che l'obbligazione tributaria deve soddisfare.

La responsabilizzazione dell'amministrazione finanziaria, chiamata a svolgere un'attività interpretativa sempre più vincolante, pertanto, finirebbe per favorire un'attuazione del credito d'imposta sempre più tempestiva.

Di diverso avviso è, invece, la dottrina maggioritaria secondo la quale la risposta dell'amministrazione, dovendo essere qualificata come mero parere, è priva di contenuti provvedimentali⁽⁶⁾.

Al riguardo, si precisa che i provvedimenti amministrativi sono manifestazioni di volontà aventi rilevanza esterna, provenienti da una pubblica amministrazione nell'esercizio di una potestà amministrativa, rivolti a soggetti determinati o determinabili, e in grado di apportare una modificazione unilaterale nella sfera giuridica degli stessi⁽⁷⁾.

Il provvedimento amministrativo ha, quindi, in sé la forza giuridica che si concretizza nell'imporre unilateralmente modificazioni nella sfera giuridica dei destinatari. Tale forza, definita autoritarità, si sostanzia nella capacità di disporre della sfera giuridica altrui, prescindendo dal consenso dell'interessato.

Inoltre, i provvedimenti la cui efficacia non si esaurisca su un piano

⁶ A. BALDASSARRE, "L'interpello tributario", in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, 1036.

⁷ F. CARINGELLA, "Manuale di diritto amministrativo", Milano, Giuffrè, 2006, 1025.

esclusivamente giuridico, ma richieda il compimento di un'attività di concreta attuazione, sono assistiti da una speciale forza giuridica definita esecutorietà.

Tale forza riconosce alle pubbliche amministrazioni il potere di portare ad esecuzione un atto, anche contro la volontà dell'interessato, e senza alcuna necessità di ottenere preventivamente a tal fine una conforme pronuncia giurisdizionale.

L'esecutività è, invece, l'idoneità del provvedimento, sia esso legittimo o illegittimo, a produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti una volta divenuto efficace.

Ciò posto, si precisa che i caratteri tipici dei provvedimenti amministrativi (autoritarieria, esecutorieria, esecutivieria) non sono rinvenibili, invece, negli atti amministrativi non provvedimentali, tra i quali è possibile annoverare i pareri.

I pareri sono atti amministrativi di tipo valutativo la cui funzione è quella di offrire elementi utili per la decisione all'organo di amministrazione attiva competente all'adozione del provvedimento finale. Tali atti sono quindi strumentali e privi di autonomia funzionale.

E in tale categoria, secondo l'orientamento dottrinario in esame, rientrerebbero le risposte rese dall'Agenzia in sede di interpello.

Infatti, l'elemento comune alle diverse tipologie di interpello, ad eccezione della risposta resa in sede di interpello doganale, è il carattere non vincolante della risposta nei confronti del contribuente.

Ne consegue che la risposta fornita non presenta i caratteri dell'autoritarieria e dell'esecutorieria propri, invece, dei provvedimenti amministrativi.

La pronuncia dell'amministrazione finanziaria sull'interpello preclude esclusivamente l'esercizio della potestà di accertamento e di comminazione delle sanzioni nel caso in cui il contribuente vi ha dato seguito.

La risposta non è in grado, quindi, di cagionare la lesione attuale di alcun diritto o interesse del soggetto passivo.

Si precisa, inoltre, che la risposta non produce nei confronti del destinatario effetti diretti e immediati, in quanto la stessa ha la funzione di rendere nota in via preventiva la posizione dell'amministrazione in ordine all'interpretazione (interpello ordinario o speciale) ovvero all'ambito di applicazione di una norma tributaria in relazione ad un caso concreto (interpelli disapplicativi)⁽⁸⁾.

In entrambe le ipotesi, dunque, l'attività svolta dall'Agenzia non costituisce esercizio di potere impositivo; quest'ultimo è, infatti, rinviato ad un momento successivo e soprattutto eventuale, coincidente con l'emanazione di un avviso di accertamento.

⁸ L. ALEMANNI, "Il diritto all'informazione tra consulenza giuridica e interpello", in *Corriere tributario*, 2002, n. 6, 495 e ss.. Secondo l'Autore "il diritto di interpello rappresenta il culmine di un processo evolutivo, nel quale il dialogo tra Fisco e contribuente si muove su un percorso sempre più collaborativo, in cui la tipizzazione di effetti vincolanti alla risposta data dall'amministrazione sul quesito posto dal contribuente rappresenta la migliore interpretazione del diritto d'informazione esplicitata in chiave sociale".

L'orientamento in esame è stato di recente condiviso dall'Agenzia delle Entrate, che, con la circolare n. 7/E del 3 marzo 2009, ha dettato alcuni chiarimenti sulla natura delle risposte fornite dall'amministrazione finanziaria relativamente a tutte le istanze di interpello; ribadendone - appunto - il carattere non provvedimentale.

L'atto non provvedimentale, come è noto, assolve funzioni strumentali (accessorie o secondarie) rispetto ai provvedimenti amministrativi, dei quali non presenta i caratteri tipici, ovvero:

- l'autoritarità, (la capacità di apportare una modificazione unilaterale nella sfera giuridica dei destinatari);
- l'esecutività, (l'attitudine a produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti);
- l'esecutorietà, (capacità di imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi in esso contenuti).

In quanto tali le risposte fornite dall'amministrazione finanziaria agli interpelli non hanno natura impositiva e non sono, quindi, idonee a produrre alcun effetto diretto e immediato nei confronti del contribuente, il quale non è vincolato da esse ed è libero di attenersi o meno al parere reso.

La tesi in esame è stata, peraltro, sostenuta - sebbene con espresso riferimento al solo interpello ordinario - dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 191 del 17 giugno 2007.

In particolare, la Consulta ha dichiarato che: *"La risposta all'interpello, resa dall'amministrazione ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente"*.

Per puro scrupolo di completezza, si osserva - però - che con particolare riferimento alla natura giuridica delle risposte rese in sede di "interpelli disapplicativi" esiste un orientamento dottrinale⁽⁹⁾ e giurisprudenziale⁽¹⁰⁾ teso a riconoscervi natura provvedimentale (in particolare autorizzatoria).

Di contro, l'Agenzia delle Entrate con le circolari n. 7 e n. 3 del 2009, ha precisato che anche gli interpelli diretti ad ottenere la disapplicazione di disposizioni tributarie antielusive hanno la funzione di far conoscere al contribuente la valutazione dell'Agenzia sulla futura applicazione di una determinata norma tributaria in relazione a circostanze concrete.

Ne consegue, quindi, che anche mediante tale tipologia di interpello, l'amministrazione finanziaria esprime un proprio punto di vista senza incidere in alcun modo sul rapporto tra contribuente e fisco.

Tale attività, pertanto, non costituisce in alcun caso esercizio di potere impositivo, il quale è, infatti, rinviato ad un momento eventuale e successivo, coincidente con l'emanazione dell'avviso di accertamento.

L'atto impositivo, infatti, potrà eventualmente scaturire come conseguenza della posizione adottata dall'amministrazione nella risposta for-

⁹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, 110.

¹⁰ Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, sentenza 9 settembre 2008, n. 333; Comm. Trib. Prov. Lecce, sentenza 15 aprile 2008, n. 93.

nita all'interpello ma soltanto in un momento successivo a tale atto e qualora il contribuente non si sia attenuto al parere dell'Agenzia.

II. La "sindacabilità" delle risposte rese in sede di interpello: la casistica giurisprudenziale.

Prima di affrontare la problematica relativa alla sindacabilità delle risposte rese in sede di interpello, è preliminarmente opportuno richiamare le caratteristiche principali del giudizio tributario.

Al riguardo, si precisa che il giudizio davanti alle Commissioni Tributarie ha carattere preminentemente impugnatorio, sebbene al giudice sia consentito valutare anche nel merito la fondatezza della pretesa cristallizzata nell'atto di accertamento⁽¹¹⁾.

Ne consegue che l'atto introduttivo del giudizio è un atto di impugnazione di un provvedimento amministrativo. Non sono, pertanto, ammesse davanti al giudice tributario azioni di mero accertamento⁽¹²⁾.

Ciò posto, si precisa che, al fine di stabilire quali sono gli atti autonomamente impugnabili, è necessario fare riferimento all'elenco "sostanzialmente tassativo" di cui all'art. 19, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992, recante "disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991 n. 413".

Tra gli atti individuati dall'articolo citato è opportuno ricordare principalmente: gli avvisi di accertamento tributario "*ovvero tutti quelli atti con cui l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita e non condizionata*"⁽¹³⁾, gli avvisi di liquidazione, il provvedimento che irroga le sanzioni, le iscrizioni al ruolo.

La caratteristica comune a tutti gli atti che il legislatore ritiene autonomamente impugnabili è, quindi, al di là del *nomen iuris*⁽¹⁴⁾ in senso stretto, l'immediata lesività nei confronti del contribuente⁽¹⁵⁾, o meglio la loro idoneità a produrre effetti giuridicamente rilevanti nella sfera giuridica soggettiva dello stesso.

Tale caratteristica, alla luce delle considerazioni esposte nel precedente paragrafo, non è certo ravvisabile nei pareri adottati in sede di interpello: come argomentato, infatti, le risposte alle istanze di interpello non sono atti provvedimentali ma pareri che si sostanziano in manifestazioni di giudizio non vincolanti per il contribuente.

La problematica relativa all'impugnabilità del parere reso in sede di interpello ordinario è stata analizzata, proprio alla luce del disposto di cui all'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano⁽¹⁶⁾, la quale ha, appunto, ritenuto che il parere fornito

¹¹ Cassazione, Sez. Trib, sentenza 1 settembre 2009, 19079.

¹² Cassazione SS.UU, sentenza 6 novembre 2007, n. 24011.

¹³ Cassazione SS.UU, sentenza 24.7.2007, n. 16293.

¹⁴ Cassazione SS.UU, sentenza 24.7.2007, n. 16293.

¹⁵ R. LUPI, Diritto Tributario, Milano, Giuffrè, 2000, 266.

¹⁶ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 26 novembre 2004, n. 242.

dall'amministrazione in sede di interpello non potesse essere incluso tra gli atti giudizialmente impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992.

La citata Commissione ha preliminarmente precisato la vincolatività del parere nei soli confronti dell'amministrazione e, in secondo luogo, ha sottolineato che il legislatore non ha previsto nella norma di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 alcuna possibilità di impugnare il parere reso dall'amministrazione.

La risposta dell'ufficio, quindi, non rientrando, neanche in termini di *ratio*, tra gli atti di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 non può essere autonomamente impugnata davanti ai giudici tributari.

Tale articolo, al primo comma, elenca, infatti, gli atti autonomamente impugnabili e al terzo comma sancisce, invece, il principio della predeterminazione normativa degli atti impugnabili nella disciplina del processo tributario. In particolare, il comma 3, dell'articolo da ultimo citato prevede che *"gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente."*

Peraltro, la norma contenuta nel comma 1, lettera i) della medesima disposizione, che elenca tra gli atti impugnabili *"ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie"*, richiede un'espressa previsione legislativa al fine di integrare l'elencazione di cui all'art. 19, comma 1, del d. lgs. n. 546/1992.

Al riguardo, si può osservare che l'art. 11 dello Statuto non sancisce l'autonoma impugnabilità della risposta e non prevede, quindi, una espressa integrazione di cui all'art. 19, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 546/1992.

Inoltre, sulla tematica relativa alla non immediata lesività del parere reso dall'amministrazione torna utile richiamare l'orientamento espresso dalla già citata sentenza della Corte Costituzionale n. 191/2007.

In particolare, la questione affrontata verteva su un conflitto di attribuzioni sollevato dalla Regione Sicilia nei confronti dello Stato, relativamente ad una nota dell'Agenzia delle Entrate, contenente l'interpretazione di una legge regionale emessa in risposta ad un interpello formulato dall'Agenzia regionale per l'impiego e la formazione professionale dell'Assessorato regionale al lavoro.

Nel caso di specie la Consulta ha dichiarato la mancata attitudine dell'atto impugnato a ledere le attribuzioni costituzionali della Regione siciliana in materia tributaria, essendo l'atto non vincolante per l'Agenzia interpellante.

Infatti, secondo la Corte: *"Coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle Entrate nella procedura di interpello, l'art. 11 non prevede alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell'amministrazione finanziaria, né statuisce l'autonoma impugnabilità di detta risposta davanti alle commissioni tributarie (oggetto di impugnazione può essere, eventualmente, solo l'atto con il quale l'amministrazione esercita la potestà impositiva in conformità all'interpretazione data dall'agenzia fiscale nella risposta all'interpello)"*.

Con riguardo - poi - agli interpelli disapplicativi, come anticipato in precedenza, esiste un orientamento giurisprudenziale volto ad ammetter-

ne l'immediata impugnabilità, in ragione di una loro assimilazione agli atti di diniego o di revoca delle agevolazioni previsti dall'art. 19, comma 1, lett. h) del d. lgs. n. 546/1992.

Tali atti assumerebbero, pertanto, natura provvedimentoale e ad essi si dovrebbe ricollegare la possibilità di una tutela giurisdizionale della posizione soggettiva del contribuente.

A tal proposito si richiama l'orientamento della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce⁽¹⁷⁾, la quale ha affermato l'autonoma impugnabilità del diniego di disapplicazione della disciplina CFC.

In particolare, nella sentenza è stato precisato che: *"Il provvedimento di rigetto impugnato è senz'altro un atto impugnabile perché può farsi rientrare tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, comma 1, lettera h), del d. lgs. n. 546 del 1992, in quanto la disapplicazione della disciplina delle società non operative è da qualificare, almeno indirettamente, come una sorte di agevolazione fiscale"*.

L'interpretazione della Commissione Tributaria da ultimo citata è stata condivisa, peraltro, anche dalla Commissione Tribunale Regione Lazio⁽¹⁸⁾, la quale ha ritenuto che l'autonoma impugnabilità del diniego di disapplicazione si basa sul presupposto che esso non ha natura interpretativa bensì provvedimentoale. Ne consegue, pertanto, che l'atto di diniego può comportare una lesione concreta ed attuale della posizione soggettiva del contribuente.

Tale interpretazione, tuttavia, non può essere accolta se, come affermato in precedenza, si ritiene di non poter riconoscere natura provvedimentoale neppure alla risposta fornita dall'amministrazione in sede di interpello disapplicativo.

L'interpello disapplicativo ha lo scopo, infatti, di consentire al contribuente di conoscere in tempi brevi l'orientamento dell'amministrazione finanziaria in ordine alla futura applicazione di norme tributarie con riferimento a casi specifici e concreti.

La risposta resa non definisce, quindi, il contenuto della pretesa tributaria ma dispiega un ruolo meramente prodromico rispetto ad un potenziale avviso di accertamento. Ne consegue che tali pareri, non manifestando una volontà impositiva definita, non sono immediatamente impugnabili.

A tal proposito si richiama anche la Commissione Tributaria Provinciale di Milano⁽¹⁹⁾, ad avviso della quale la risposta negativa all'istanza di interpello disapplicativo non è un atto immediatamente impugnabile perché non compreso tra gli atti autonomamente impugnabili previsti dall'art. 19, comma 1, del d. lgs. n. 546/1992.

¹⁷ Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sentenza 15 aprile 2008, n. 93.

¹⁸ Commissione Tributaria Reg. Lazio, sentenza 9 settembre 2008, n. 333.

¹⁹ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 2 maggio 2008, n. 108. Nel medesimo senso si sono anche pronunciate: Comm. Trib. Prov. Torino, sentenza 21 dicembre 2007, n. 224. Comm. Trib. Provinciale Bari, sentenza 26 giugno 2008, n. 152.

La Commissione da ultimo citata ha anche precisato che non è possibile assimilare il diniego in questione al diniego di agevolazioni di cui all'art. 19, comma 1, lett. h) del d. lgs. n. 546/1992.

Infatti, il diniego di agevolazione è un provvedimento successivo al verificarsi del presupposto d'imposta mentre la risposta negativa all'interpello disapplicativo è preventiva e concerne solo le modalità di determinazione del reddito imponibile.

Tale pronuncia conferma, peraltro, la tesi già espressa dall'amministrazione finanziaria (Circolare n. 5/2007) sull'inammissibilità del ricorso avverso il diniego di disapplicazione poichè lo stesso non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992.

Tale norma, infatti, nell'individuare i limiti interni della giurisdizione tributaria mediante l'elencazione degli atti impugnabili, non contempla il parere o il diniego di disapplicazione resi in sede di interpello.

Il legislatore tributario, ha, quindi, esplicitamente individuato gli atti da impugnare in via immediata, limitando così i casi di accesso alla tutela giurisdizionale, sia per ragioni di economia processuale e sia per concentrare, nel ricorso contro determinati atti, le controversie riguardanti un unico rapporto d'imposta.

Alla luce delle sopra esposte considerazioni appare condivisibile, quindi, la scelta di ritenere non attuale l'interesse ad agire del contribuente nei cui confronti l'amministrazione abbia fornito una risposta sfavorevole in sede di interpello ordinario e disapplicativo.

Diversamente la procedura di interpello finirebbe con l'aprire la strada ad una serie di azioni di accertamento negativo in aperto contrasto con la finalità dell'istituto, volto piuttosto a prevenire il contenzioso.

Detta azione è improponibile nel giudizio tributario, così come sostenuto dalla Cassazione Sezioni Unite nella sentenza n. 20889 del 2006, 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"*.

A tal proposito, la Cassazione⁽²⁰⁾ ha specificato che: *"Certamente l'azione di accertamento negativo è estranea alla struttura del processo tributario innanzi alle Commissioni tributarie"* e che la tutela del contribuente si deve attuare mediante *"la proposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione dell'amministrazione finanziaria"*.

Infatti, si osserva che, in presenza di una risposta negativa dell'amministrazione all'istanza di interpello e fino all'emanazione (eventuale) dell'atto impositivo con cui si accerti il comportamento del contribuente difforme dal parere in precedenza reso, la lesione della sfera giuridica privata è solo potenziale e non immediata.

Ne consegue che, in tale fase, non è, pertanto, ipotizzabile la pro-

²⁰ Corte Cassazione, sentenza 20 novembre 2007, n. 24011.

posizione di un'impugnazione, per carenza di interesse a ricorrere, dal momento che il contribuente non conseguirebbe alcuna utilità dal possibile annullamento della risposta.

Da ultimo, è opportuno citare l'orientamento recentemente espresso dal Consiglio di Stato⁽²¹⁾ in merito ai rapporti tra la giurisdizione amministrativa e quella tributaria.

Il Consiglio di Stato preliminarmente richiama l'art. 2 del d. lgs. n. 546/1992 ai sensi del quale: *"Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate dagli uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio"*.

Tanto premesso, il Consiglio di Stato precisa che: *"Con tale disposizione la giurisdizione tributaria è stata resa "generale", con attribuzione ad essa di tutte le controversie relative al rapporto tributario latu sensu inteso. Da ciò discende che l'art. 19 del medesimo d. lgs. n. 546 del 1992, innanzi citato, va letto in stretta connessione con la disposizione di principio testè 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"*⁽²²⁾.

Il Consiglio di Stato afferma, quindi, che per coniugare le due disposizioni da ultimo citate si deve ritenere che il legislatore, attraverso l'elenco contenuto nell'art. 19, abbia inteso individuare un *numerus clausus* di atti impugnabili al fine di garantire evidenti esigenze di certezza e speditezza nell'accertamento dell'obbligazione tributaria, il cui iter procedimentale può essere, pertanto, ostacolato solo in presenza di specifici atti "tipizzati" dalla legge e aventi natura provvedimentoale.

²¹ Consiglio di Stato, sez. IV, sentenza 26 gennaio 2009, n. 414.

²² In merito all'affermata giurisdizione del Giudice Amministrativo relativamente ai pareri resi in sede di interpello si rinvia a Tar Emilia-Romagna, sentenza 17.1.2005, n. 47; in senso contrario: Tar Sicilia, Sez. Catania, sentenza 23.2.2006, n. 389.