
Il contenzioso contro l'interpello negativo

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 13 Febbraio 2014

analisi di un caso di contenzioso tributario anomalo: l'impugnazione del diniego opposto dal Fisco all'istanza di interpello proposta dal contribuente

1. Premessa

Il diniego da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, emesso a seguito di un'istanza di interpello predisposta e presentata dal contribuente, costituisce un atto che conserva un'"atipicità" di fondo, rispetto a quelli comunemente conosciuti come impositivi, cui gli operatori sono avvezzi. Tale caratteristica, lo rende "scivoloso", e per questo, affrontato con una certa, comprensibile, ritrosia di fondo.

L'impugnazione del parere negativo opposto dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, ad un'istanza di interpello, se da un lato parrebbe, ormai pacificamente, atto impugnabile dinanzi ai Giudici tributari, non ha ancora trovato univocità nella disciplina, né risultano dissipati i numerosi dubbi, tuttora esistenti nella prassi operativa. Il presente contributo intende offrire una riflessione sul tema, alla luce dell'evolversi delle interpretazioni giurisprudenziali, e della prassi ministeriale.

2. L'istanza di interpello disapplicativo: un obbligo, non una facoltà

Come è noto agli operatori, le istanze di interpello, disciplinate dall'articolo 11 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, sono essenzialmente riconducibili a due "macro classi", con riferimento ai rispettivi ambiti applicativi:

- **l'interpello antielusivo, presentato ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del d.p.r. n. 600/73;**
- **l'interpello in materia di società di comodo, ai sensi dell'articolo 30, comma 4-bis, Legge n. 724/94.**

Va premesso che la finalità comune per tutte le istanze di interpello², come esplicitamente affermato dalla prassi ministeriale, "... è quella di far conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione/applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante".

Con particolare riferimento, poi, all'interpello antielusivo, va evidenziato come esso si ponga come onere vincolante per il contribuente interessato: quanto precede è peraltro

espressamente ribadito dalla circolare n. 32/E poc'anzi richiamata, laddove afferma che “... **l'obbligo di presentazione dell'istanza, previsto dalla normativa di riferimento, risponde all'esigenza di consentire all'Amministrazione finanziaria un monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive**”. Con riguardo, **invece, all'interpello in materia di società di comodo**, va rilevato come, a seguito dell'introduzione del comma 4-bis, ad opera del decreto n. 223 del 2006, la procedura da avviare per richiedere la disapplicazione delle norme relative alle società non operative è stata oggetto di rilevanti modifiche. Il tenore letterale della norma citata è il seguente: “**In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, nonché del reddito..., la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600**”. A seguito della norma illustrata, è venuta meno, in capo al contribuente, l'opportunità di fornire prova contraria nel corso della fase di accertamento : come diretta conseguenza di ciò, viene lasciato, quale unico rimedio utile ad evidenziare le “oggettive situazioni” di cui sopra, la presentazione dell'interpello disapplicativo. Occorre quindi fare attenzione alla locuzione, contenuta nel comma 4-bis poc'anzi richiamato, secondo la quale “... la società interessata può richiedere la disapplicazione...”. **Il termine “può”, infatti, non è da intendersi come espressione di un'opportunità, quanto, piuttosto, di un vero e proprio “onere” gravante sul contribuente interessato dallanormativa sulle società di comodo, di cui alla legge n. 724/94. Nell'ipotesi, infatti, in cui lo stesso soggetto chiamato in causa non si attivasse alla presentazione dell'interpello, con le modalità e nel rispetto dei tempi di rito, quest'ultimo verrebbe privato della possibilità di poter provare nella successiva, eventuale, fase contenziosa, la propria estraneità rispetto alla presunzione di non operatività insita nella normativa sulle cosiddette “società di comodo”, o “non operative”**

Deve pertanto essere ben chiara la natura di “passaggio obbligato”, che riveste l'interpello disapplicativo, per il contribuente che si trovi ad essere “preso nelle maglie” delle norme antielusive: è pertanto necessario ricorrervi, onde ottenere, se non una risposta favorevole, comunque un riscontro, dall'Amministrazione finanziaria. Risposta della quale valuteremo nel prosieguo il carattere: se cioè esso possa considerarsi come meramente indicativo, o piuttosto, se debba ritenersi avere natura vincolante, in riferimento alla condotta da adottarsi da parte del soggetto interessato.

3. Se la risposta all'interpello è negativa, la si può impugnare?

Chiarita la necessità di presentare interpello disapplicativo, nel tentativo, da parte del contribuente interessato, di “liberarsi” dalle morsa delle normative antielusive, restano da verificare le possibili

contromosse, rispetto ad una risposta negativa allo stesso.

Pare ormai assodata l'impugnabilità del parere negativo riservato all'interpello, almeno dal punto di vista della giurisprudenza, con particolare riferimento a quella di legittimità. La Suprema Corte, infatti, ha ripetutamente ribadito tale possibilità in due versioni parzialmente discordanti:

- con la sentenza n. 17010 del 05 ottobre 2012 ;
- con la sentenza n. 8663 del 15 aprile 2011 e l'ordinanza n. 20394 del 20 novembre 2012.

La prima evidenza la possibilità di impugnare il diniego opposto all'interpello disapplicativo, anche se quest'ultimo non rientri negli atti esplicitamente enunciati tra quelli "impugnabili" ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 546/92.

Del resto, ha precisato la Suprema Corte, la natura tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili cui fa riferimento l'articolo 19, non comporta l'inammissibilità dell'impugnazione di atti diversi da quelli specificatamente descritti dalla norma. Quanto precede, in quanto "sorge in capo al contribuente, già al momento di ricezione della notizia, l'interesse ex articolo 100 del codice di procedura civile a chiarire..., la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva" .

La stessa sentenza ha quindi ulteriormente precisato che **la risposta negativa all'interpello, non è assimilabile al diniego di agevolazione fiscale, di cui al 1° comma, lettera h), dell'articolo 19, decreto legislativo n. 546/92 . Non essendo definibile, né assimilabile ad alcuno degli atti espressamente richiamati dal predetto articolo 19 , la sua mancata impugnazione non può pregiudicare il diritto del contribuente di contestare la pretesa tributaria conseguente all'emanazione di un successivo atto impositivo .**

Una diversa lettura della problematica emerge dalla **sentenza n. 8663/2011 e dall'ordinanza n. 20394/2012**, in base alle quali **la risposta negativa opposta all'interpello è un atto assimilabile al diniego di agevolazione tributaria di cui all'articolo 19, comma 1, lettera h, del decreto legislativo n. 546/92. In quanto tale, costituisce pertanto atto "tipicamente" impugnabile, con la conseguenza che la sua mancata opposizione determina la definitività di carenza del potere disapplicativo, rispetto alla norma antielusiva. Norma che diventa, di fatto, la sola applicabile alla fattispecie specifica.**

Alla luce della giurisprudenza di legittimità prevalente, **appare pertanto evidente l'impugnabilità del diniego all'interpello, talvolta individuata come passaggio obbligatorio, altre invece, come mera opportunità offerta al contribuente interessato .** La stessa interpretazione, favorevole all'impugnabilità, viene peraltro fornita da numerose pronunce dei giudici tributari di merito,

concordi nell'ammettere il ricorso alle ¹⁰commissioni tributarie provinciali territorialmente competenti, a fronte del diniego opposto all'interpello .

Di diverso avviso è, invece, l'impostazione proposta dalla prassi ministeriale, come evidenziato dalla **Circolare n. 32/E del 14 giugno 2010** dell'Agenzia delle Entrate, **secondo cui il predetto diniego avrebbe natura di mero parere. Conseguentemente, lo stesso non sarebbe suscettibile di “ledere” la posizione soggettiva del contribuente istante, libero di non adeguarsi ai dettami della norma antielusiva. In tal modo, pertanto, la tutela giurisdizionale verrebbe ad essere posticipata al momento temporalmente successivo, in cui il contribuente venga raggiunto da un atto impositivo contenente la pretesa erariale (tipicamente, un avviso di accertamento).**

In ogni caso, **la questione circa l'obbligatorietà o meno dell'impugnazione del diniego all'interpello, può superarsi proponendo in ogni caso ricorso contro tale riscontro negativo. In tal modo, la soluzione proposta dal “filone” giurisprudenziale che propende per individuare l'opposizione come una mera facoltà concessa al contribuente, rimarrà quale soluzione esperibile in extremis, per coloro i quali non si siano attivati in tempo.**

4. L'impugnazione è sempre ammissibile o esistono eccezioni?

Pur tenendo conto delle conclusioni cui siamo giunti col precedente paragrafo, occorre porsi un ulteriore quesito, che non è certamente privo di interesse: **è impugnabile il solo diniego, ove riferito al merito della questione posta con l'interpello, ovvero anche la semplice dichiarazione di inammissibilità della stessa istanza, presentata dal contribuente?**

In senso affermativo si sono espressi alcuni giudici di merito ¹¹, **assimilando la declaratoria di inammissibilità, ad un diniego espresso:** in particolare, la Commissione Tributaria di Reggio Emilia, Sez. III, con sentenza 15 maggio 2013 n. 121, evidenzia come **“il comportamento dell'Agenzia va qualificato come un rigetto, sia pur tacito, e dunque, un atto impugnabile”.**

La conclusione che parrebbe potersi desumere dal citato orientamento di merito sarebbe quella secondo la quale il provvedimento di inammissibilità ¹² di un'istanza di interpello vada in ogni caso impugnato, presso il giudice tributario di prime cure, territorialmente competente.

In senso contrario, tuttavia, va segnalata una recente decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che, ¹³con propria sentenza n. 289 del 29 luglio 2013, sezione 35, ha posto dei precisi “paletti” alla questione . La vicenda processuale prende le mosse dall'impugnazione del riscontro negativo ricevuto, a fronte di un interpello, presentato ad opera di un contribuente residente nel territorio dello Stato, mediante il quale veniva richiesta la disapplicazione del regime di cui all'articolo 168 del d.p.r. n. 917/86 ¹⁴. Come noto tale regime prevede la tassazione per “trasparenza”, in capo al socio che risieda nel

territorio dello Stato, del reddito derivante da una partecipata estera, residente in uno Stato che goda di un regime contraddistinto da fiscalità privilegiata. Ebbene, nella specifica fattispecie, il contribuente ha tentato di veder disapplicata la penalizzante disciplina di cui sopra, sostenendo, in sede di interpello, che la partecipazione non ha conseguito l'effetto di localizzare i redditi in territori a fiscalità privilegiata, stante il fatto che almeno il 75% del reddito dell'impresa partecipata era stato prodotto in territori non rientranti nella c.d. "black list" di cui al Decreto Ministeriale 21 novembre 2001, e quindi, sottoposto a tassazione ordinaria. La Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate interpellata rispondeva negativamente, asserendo l'inammissibilità dell'interpello a causa della mancanza di adeguati riscontri documentali alle tesi sostenute dal contribuente istante. I giudici romani di prime cure, hanno affermato che **"il provvedimento oggetto del presente giudizio non è provvedimento di definitivo diniego della richiesta, bensì sostanzialmente interlocutorio, con il quale non si respinge nel merito l'istanza medesima, ma se ne rileva la carenza, sul piano della descrizione della situazione e delle relative allegazioni documentali."** I predetti giudici di merito hanno poi proseguito asserendo che, in conformità alla giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, facendo riferimento alla sentenza n. 20931 del 2011, hanno evidenziato che **"... l'elenco degli atti impugnabili ex articolo 19 decreto legislativo 1992 n. 546, va sì interpretato in senso estensivo, ma pur sempre deve trattarsi di un atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa impositiva"**. La sentenza proseguiva poi, affermando che **"La inammissibilità dell'impugnativa esclude la possibilità di esaminare la fondatezza delle ragioni fatte valere dal contribuente"**. Quanto ivi asserito, è peraltro in linea con la sentenza n. 7344/2012 della Cassazione, laddove veniva confermata l'impugnabilità di **"qualsiasi atto formato dall'Amministrazione finanziaria, purchè sia volto a rendere nota una pretesa compiuta e definita"**.

Quindi, evidentemente, ferma restando l'impugnabilità del diniego all'interpello disapplicativo, la stessa opportunità viene messa in discussione laddove il diniego non abbia riguardato il merito della questione sollevata con l'istanza, ma si sia fermato **"a monte"** dichiarando l'inammissibilità della medesima.

5. Quali giudici adire e quale controparte processuale indicare?

In sede di impugnazione del parere negativo all'interpello disapplicativo di norma antielusive, occorre porre attenzione, tra l'altro a due aspetti che sembrano "scontati", ma non lo sono affatto, concernenti l'individuazione corretta :

- **del giudice tributario da adire;**
- **della controparte da chiamare in causa.**

La competenza territoriale del giudice in materia tributaria è connessa al soggetto che ha emesso l'atto oggetto di impugnazione: ogni commissione tributaria è competente in relazione alle controversie

derivanti da atti impositivi, o provvedimenti di diniego, emessi da Uffici facenti capo all'ambito territoriale di competenza della commissione medesima .

Va infine posta attenzione a quanto asserito dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 546/92, in materia di “parti” del processo tributario: “Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto...”. Posto, quindi, che il diniego all'interpello disapplicativo viene prodotto dalla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio del contribuente, è quest'ultima che si dovrà chiamare in causa come controparte, in sede di impugnazione presso la Commissione Tributaria Provinciale competente. Se la società istante, ad esempio, avesse sede in provincia di Pesaro, essendo il diniego necessariamente formulato dalla Direzione Regionale Marche delle Entrate, sarà la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona quella a cui ricorrere, e la Direzione Regionale Marche la controparte da chiamare in causa.

13 febbraio 2014

Giuseppe Pagani

1 In realtà, come si avrà modo di illustrare nel prosieguo della trattazione, la questione non è così “pacifica”.

2 Cfr. M. Viti, “E' impugnabile soltanto l'atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente la pretesa impositiva”, in “il fisco” n. 38/2013.

3 Agenzia delle Entrate, circolare n°32/E del 14 giugno 2010.

4 G. Pagani, “Interpello disapplicativo in materia di società di comodo : risvolti contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali”, in “il fisco” n. 16/2012.

5 Paola Parisi, “La Cassazione torna ad esprimersi sull'interpello disapplicativo”, in Fisco Oggi, del 15 ottobre 2012.

6 Come asserito, vedremo nel prosieguo, da altre pronunce della Cassazione.

7 Per i quali, invece, esiste in capo al contribuente l'onere di impugnazione, pena la definitività della pretesa tributaria in essi contenuta e rappresentata.

8 Questo sì, diversamente dalla risposta negativa all'interpello, atto “tipicamente” impugnabile.

9 Elia Orsi, “Chi è la controparte processuale nel caso di impugnazione del diniego avverso l'istanza di interpello? La giurisprudenza di merito a confronto”, in Finanza & Fisco n. 21/2013

10 In merito, si citano, a mero titolo esemplificativo, CTP Di Catanzaro, sentenza 27 febbraio 2013 n. 48; CTP di Milano, sentenza 7 maggio 2012, n. 181.

11 Ad esempio, CTP di Milano, Sez. XVI, sentenza 7 maggio 2012, n. 181.

12 L'inammissibilità potrebbe essere riconducibile: a) alla mancata “preventività” dell'istanza, nel senso specificato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 14 giugno 2010 (normalmente l'istanza va presentata entro e non oltre il 2 luglio dell'anno seguente a quello da dichiarare: 90 giorni prima dello scadere del termine di presentazione delle dichiarazioni); b) alla mancata allegazione di documenti, o ad una documentazione dei fatti, e delle proprie ragioni, giudicata eccessivamente succinta e non esaustiva.

13 Marco Viti, “E' impugnabile soltanto l'atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente la pretesa impositiva”, in “il fisco” n. 38/2013.

14 Trattasi delle “disposizioni in materia di imprese estere collegate”, anche noto come “disciplina CFC”, dall'acronimo anglosassone “Controlled Foreign Companies”.

15 Si tratta della c.d. Seconda esimente, di cui all'articolo 167, comma 5, lettera b, del vigente TUIR.

16 Marco Viti, “Il parere è soltanto un'opinione. Non è provvedimento impugnabile”, in “Fisco Oggi” del 09/09/2013.

17 Ovvero da Agenti della riscossione.