



L'IMPUGNABILITÀ DEL PROVVEDIMENTO CHE NEGA LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

prof. avv. Paola ROSSI

*Professore associato Università del Sannio
Ricercatore area fiscale IRDCEC*

Diretta, 14 novembre 2011

L'ISTANZA DI INTERPELLO



A seguito delle modifiche dell'art. 35, co. 15 e 16 D.L. n. 223/2006

LA FACOLTÀ DI PRESENTARE ISTANZA DI INTERPELLO (ex art. 37-bis, co. 8) PER LA DISAPPLICAZIONE DELLA NORMATIVA IN MATERIA DI **SOCIETÀ NON OPERATIVE** È L'UNICA MODALITÀ ORAMAI RIMASTA PER EVITARE L'APPLICAZIONE DELLE NORME DISCIPLINANTI IL **REDDITO MINIMO PRESUNTO** E LE **PENALIZZAZIONI IN MATERIA DI IVA** (Circ. n. 5/E/07)

PRIMA DELLE MODIFICHE (ai sensi del previgente art. 30, co. 4), L'UFFICIO CHE INTEDEVA CONTESTARE IL REDDITO MINIMO DETERMINATO INDUTTIVAMENTE, ERA TENUTO AD INVIARE PREVENTIVAMENTE UNA **RICHIESTA DI CHIARIMENTI** INTESA A CONOSCERE LE OBIETTIVE SITUAZIONI CHE AVEVANO RESO IMPOSSIBILE IL CONSEGUIMENTO DEI RICAVI MINIMI

IL MANCATO INVIO DELLA RICHIESTA:

- determinava la nullità del successivo avviso di accertamento;
- mentre i motivi non addotti in sede di risposta non potevano essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

PER QUANTO ATTIENE LE MODALITÀ DI COMPILAZIONE E PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA OCCORRE FAR RIFERIMENTO A QUANTO STABILITO NEL D.M. n. 259/98 ED ALLE INDICAZIONI FORNITE NELLE Circ. n. 99/E/00 e n. 23/E/05

L'ISTANZA DI DISAPPLICAZIONE, REDATTA IN CARTA LIBERA (Circ. n. 5/E/07):

- è rivolta al Direttore regionale competente per territorio;
- ed inviata, mediante plico raccomandato A/R, alla Direzione provinciale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente;
- l'ufficio locale trasmette l'istanza, unitamente al proprio parere, entro 30 gg. dalla ricezione, al Direttore regionale

SI CONSIDERANO **INAMMISSIBILI** LE ISTANZE (Circ. n. 32/E/10):

- prive dei dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante, nonché mancanti della sottoscrizione;
- quelle presentate dai professionisti privi di procura;
- quelle presentate con riferimento a questioni prospettate in maniera generale e astratta o che costituiscono mere reiterazioni di precedenti richieste

CONTENUTO DELL'ISTANZA

SEMPRE A PENA DI **INAMMISSIBILITÀ** L'ISTANZA DOVRÀ:

- descrivere compiutamente la **fattispecie concreta**;
- indicando le **oggettive situazioni** che hanno impedito alla società di superare il test di operatività;
- a tal fine dovrà essere corredata di tutti i **documenti** necessari per una corretta **individuazione e qualificazione** della fattispecie prospettata (è possibile per una sola volta la richiesta di integrazione di dati e documenti da parte dell'Agenzia)

L'ISTANZA DI INTERPELLO DEVE ESSERE **PREVENTIVA** (Circ. n. 14/E/07):

- l'istanza è preventiva se inoltrata in tempo utile per ottenere la risposta del Direttore prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione;
- il difetto del requisito della preventività importa l'inammissibilità dell'interpello (cui non verrà fornita alcuna risposta nel merito da parte dell'Agenzia)

L'ISTANZA INAMMISSIBILE SI CONSIDERA COME NON PRESENTATA

PROVVEDIMENTO DI DISAPPLICAZIONE

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



AI SENSI DEL D.M. n. 259/98, LE DETERMINAZIONI DEL Direttore SONO COMUNICATE AL CONTRIBUENTE NON OLTRE 90 gg. DALLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA (salvo la richiesta di documentazione integrativa)

IL PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE DEVE EVIDENZIARE:

- il quesito proposto;
- la soluzione prospettata;
- la decisione motivata

L'ISTANZA DI INTERPELLO NORMALMENTE PREVEDE UNA **DISAPPLICAZIONE INTEGRALE** DELLA DISCIPLINA

QUALORA LE SITUAZIONI OGGETTIVE INVOCATE DAL CONTRIBUENTE SI RIFERISCONO SOLTANTO AD ALCUNI ASSET INDICATI NEL co. 1 dell'art. 30 O SOLO AD UNA PARTE DEL TRIENNIO, IL PROVVEDIMENTO POTRÀ DISPORRE LA **DISAPPLICAZIONE PARZIALE** DELLA DISCIPLINA, NELLA MISURA IN CUI DETTE SITUAZIONI SIANO IN GRADO DI ATTESTARE L'OPERATIVITÀ DELLA SOCIETÀ

5

PROVVEDIMENTO DI DISAPPLICAZIONE

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LADDOVE IN SEDE DI INTERPELLO SIANO ADDOTTE SITUAZIONI CHE CONDIZIONANO L'OPERATIVITÀ PER PIÙ PERIODI DI IMPOSTA, IL PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE POTRÀ DISPORRE LA DISAPPLICAZIONE ANCHE PER PIÙ ESERCIZI PUNTUALMENTE INDIVIDUATI (Circ. n. 5/E/07)

GLI EFFETTI DEL PROVVEDIMENTO DI **ACCOGLIMENTO DELL'ISTANZA** SONO SUBORDINATI ALLA CONDIZIONE CHE I **DATI E GLI ELEMENTI RAPPRESENTATI** SIANO COMPLETI E VERITIERI E CHE TROVINO RISCANTRO NEL SUCCESSIVO COMPORTAMENTO TENUTO DAL CONTRIBUENTE

LA MANCANZA DI TALI PRESUPPOSTI RENDE IL PROVVEDIMENTO **INEFFICACE EX TUNC** (Circ. n. 14/E/07)

6

MANCATA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LA Circ. n. 32/E/10 DEFINISCE COME **OBBLIGATORIA** LA PRESENTAZIONE DI ALCUNE TIPOLOGIE DI ISTANZE DI INTERPELLO (compresa quelle in materia di società non operative), DAL MOMENTO CHE L'INTERPELLO È VOLTO ALL'OTTENIMENTO DI UN PARERE FAVOREVOLE ALL'ACCESSO AD UN REGIME DEROGATORIO RISPETTO A QUELLO LEGALE, ORDINARIAMENTE APPLICABILE

IN QUESTO CASO, QUALORA L'INTERESSATO NON ABBA PRESENTATO L'ISTANZA, L'UFFICIO IN SEDE DI CONTROLLO IRROGHERÀ LA SANZIONE PREVISTA DALL'art. 11, co. 1 lett. a) D.Lgs. n. 471/97, NONCHÉ OVE LO STESSO NON ABBA I REQUISITI PER LA DISAPPLICAZIONE, LA SANZIONE SARÀ APPLICATA NELLA **MISURA MASSIMA** PREVISTA DALLA LEGGE

DA CIÒ DISCENDE CHE ANCHE IN DIFETTO DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA, IL CONTRIBUENTE HA LA POSSIBILITÀ DI DIMOSTRARE LA RICORRENZA DI ESIMENTI ANCHE IN SEDE DI ACCERTAMENTO, FERMA RESTANDO L'IRROGAZIONE DELLA SOLA SANZIONE DI CUI ALL'art. 11 D.Lgs. n. 471/97

7

EFFETTI ISTANZA DISAPPLICAZIONE

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L'art. 1 co. 6 D.M. n. 259/98 STABILISCE CHE LE DETERMINAZIONI DEL DIRETTORE REGIONALE SONO COMUNICATE AL CONTRIBUENTE CON PROVVEDIMENTO CHE È DA RITENERSI **DEFINITIVO**, NEL SENSO CHE NON È AMMESSO RICORSO AMMINISTRATIVO AD ALTRO ORGANO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (Circ. n. 7/E/09)

LA STESSA Circ. n. 7/E PRECISA POI CHE LA MANCATA RISPOSTA NEL TERMINE DI 90 gg. **NON** PREVEDE UNA **FORMA TIPIZZATA DI SILENZIO**, E NON È APPLICABILE L'ISTITUTO DEL SILENZIO-ASSENSO (art. 20 L. n. 241/90), PREVISTO PER I SOLI PROVVEDIMENTI AMMINISTRATIVI, E TALE **NON** È LA RISPOSTA DIRETTORIALE RESTANDO IL CONTRIBUENTE LIBERO DI DISATTENDERLA

SI TRATTEREBBE DI UN **PARERE** CHE DEVE ESSERE RICHIESTO DALL'INTERESSATO, MA CHE UNA VOLTA RESO VINCOLA ESCLUSIVAMENTE L'AMMINISTRAZIONE

8

IMPUGNABILITÀ DEL PROVVEDIMENTO DI RIGETTO

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



SIA LA Circ. n. 5/E/07, CHE LA Circ. n. 14/E/07 HANNO AFFERMATO CHE IL PROVVEDIMENTO DI RIGETTO DELL'ISTANZA DI INTERPELLO **NON È UN ATTO IMPUGNABILE** DINANZI LE COMMISSIONI IN QUANTO LO STESSO NON RIENTRA TRA GLI ATTI IMPUGNABILI DI CUI ALL'art. 19 D.Lgs. n. 546/92

SE IL CONTRIBUENTE INTENDE CONTESTARE L'ESITO DI TALE INTERPELLO LO POTRÀ FARE IMPUGNANDO L'EVENTUALE **SUCCESSIVO ATTO DI ACCERTAMENTO** EMESSO DAL COMPETENTE UFFICIO A SEGUITO DEL PROVVEDIMENTO DI RIGETTO EMESSO DAL DIRETTORE REGIONALE

ANCHE LA SUCCESSIVA Circ. n. 7/E/09 SI È ESPRESSA PER LA NON IMPUGNABILITÀ DELL'INTERPELLO DISAPPLICATIVO. LE RISPOSTE AGLI INTERPELLI, INFATTI, SAREBBERO ATTI DI INDIRIZZO E NON ATTI PROVVEDIMENTALI IN QUANTO DIFETTANO DEI REQUISITI DELLA:

- **autoritarietà ed esecutorietà** in ragione del carattere non vincolante della risposta nei confronti del contribuente;

9

IMPUGNABILITÀ DEL PROVVEDIMENTO DI RIGETTO

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



- **esecutività** perché il parere non produce effetti diretti ed immediati nei confronti del richiedente;
- **non hanno natura di atto impositivo** in quanto non contengono la manifestazione di una pretesa impositiva (rimandata ad un momento successivo coincidente con l'emanazione di un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente)

CON LA SUCCESSIVA Circ. N. 32/E/10 L'AGENZIA HA RIBADITO CHE LA RISPOSTA, QUALE ATTO AVENTE NATURA DI PARERE, NON PRECLUDE ALL'ISTANTE LA POSSIBILITÀ DI DIMOSTRARE ANCHE SUCCESSIVAMENTE LA SUSSISTENZA DELLE CONDIZIONI CHE LEGITTIMANO L'ACCESSO AL REGIME DEROGATORIO O AGEVOLATIVO RISPETTO A QUELLO NORMALMENTE APPLICABILE

10

IMPUGNABILITÀ DEL PROVVEDIMENTO DI RIGETTO

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



GIURISPRUDENZA DI MERITO FAVOREVOLE IMPUGNABILITÀ

Comm. trib. prov. Lecce, 15 aprile 2008, n. 93
Comm. trib. prov. Lecce, 13 novembre 2008, n. 479
Comm. trib. reg. Bari, 11 maggio 2010, n. 71

MOTIVAZIONE

Per le sentt. n. 93 e 479/08, il provvedimento di rigetto deve farsi rientrare tra gli atti diniego o revoca di agevolazioni di cui al co. 1, lett. h) in quanto la disapplicazione è una sorta di agevolazione fiscale

Per la sent. n. 71/10, negare l'impugnabilità significherebbe ledere il principio di capacità contributiva e il diritto di difesa, in quanto con la tutela differita il contribuente subirebbe un danno immediato (pagare) per poi chiedere il rimborso

IMPUGNABILITÀ DEL PROVVEDIMENTO DI RIGETTO

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



GIURISPRUDENZA DI MERITO CONTRARIA IMPUGNABILITÀ

Comm. trib. prov. Milano, 2 maggio 2008, n. 108
Comm. trib. prov. Torino, 16 aprile 2008, n. 45
Comm. trib. prov. Ancona, 10 settembre 2010, nn. 188 e 189

MOTIVAZIONE

Per la sent n. 108/08 il provvedimento di rigetto non è un diniego di agevolazioni perché il provvedimento direttoriale è precedente il verificarsi del presupposto, riguardando soltanto le modalità di determinazione del reddito imponibile (è impugnabile solo in via differita)

Per la sent. n. 45/08, il provvedimento di diniego ha un ruolo prodromico rispetto ad un potenziale avviso di accertamento, avverso il quale il contribuente ha ancora la possibilità di dimostrare con ulteriore documentazione e argomentazioni la sussistenza delle condizioni richieste dalla legge per la disapplicazione dell'art. 30

**MOTIVAZIONE**

Per le sentt n. 188 e 189/10 l'azione del contribuente non sarebbe proponibile trattandosi di una domanda di accertamento negativo, in via preventiva, della pretesa dell'Erario in assenza di una compiuta e definita pretesa tributaria

**Cassazione,
15 aprile 2011,
n. 8663**

Con riferimento ad un interpello disapplicativo presentato relativamente all'abrogata disciplina della DIT, la Suprema Corte ha affermato che il relativo diniego è un atto autonomamente impugnabile rientrando nel novero dei dinieghi di agevolazioni (impugnabili ex co. 1, lett. h)

Tra diniego di disapplicazione e successivo avviso di accertamento sembrerebbe vigere il principio di autonomia degli atti impugnabili, con la conseguenza che il caso di parere negativo:

- l'impugnazione del diniego si profila come necessaria;
- la mancata impugnazione del diniego renderebbe impossibile sindacare successivamente in sede di ricorso contro l'avviso di accertamento la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione



**Comm. trib.
prov., Reggio
Emilia, 21
settembre
2011, n. 154**



La qualificazione del provvedimento di diniego quale atto autonomamente impugnabile non si verifica con riferimento alle mancate impugnazioni dei provvedimenti di rigetto emanati ante pronuncia n. 8663/11, in quanto la stessa Agenzia ne aveva affermato la non impugnabilità nella prassi (Circ. n. 7/E/09) ed in calce agli stessi provvedimenti (non impugnati)

Con la conseguenza che l'atto di recupero del credito IVA poteva essere censurato anche per vizi dell'atto presupposto (ossia del provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione non impugnato)