

LA CIRCOLARE DELLE ENTRATE

13 aprile 2016 ore 06:00

Interpello disapplicativo: accertamento aggravato e tutela processuale differita

di **Stefano Loconte - Avvocato, Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima Daria Pastorizia - Avvocato, Loconte & Partners**

Rischia l'accertamento "aggravato", in stile abuso del diritto, chi indebitamente fruisce di deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta oggetto d'interpello disapplicativo. Nonostante la non autonoma impugnabilità della risposta del Fisco, contro i vizi dell'interpello c'è però ancora spazio per una tutela giurisdizionale "differita" quando questi siano confluiti nell'atto impositivo. L'Agenzia delle Entrate risponde così ai contribuenti "indisciplinati" nella circolare n. 9/E del 2016, che commenta le novità del D.Lgs. n. 156/2015, che ha disposto la revisione della disciplina degli interpelli, in attuazione della legge delega fiscale.

L'**interpello disapplicativo** finisce sotto la lente d'ingrandimento del Fisco: con la circolare n. 9/E/2016, l'Agenzia delle Entrate ne approfondisce i **profili patologici** legati alla fase di **accertamento** e a quella processuale, tenendo testa, col bastone e la carota, ai contribuenti "indisciplinati".

Leggi anche

- Interpelli: obbligo di segnalazione in luogo di obbligo di presentazione
- Nuova disciplina degli interpelli: il vademecum dell'Agenzia delle Entrate

Ai sensi del nuovo art. 11, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, il contribuente **deve** (e non "può") **interpellare l'Amministrazione finanziaria** per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi.

Dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, l'interpello c.d. disapplicativo costituisce l'**unica categoria d'interpello obbligatorio** rimasta nel sistema. Quest'area, infatti, risulta presidiata da un vincolo di preventiva "disclosure" del contribuente, la cui peculiarità risiede nell'imprescindibilità della presentazione dell'istanza.

I principi contenuti nella risposta del Fisco, però, producono **effetti vincolanti solo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, a cui di fatto viene inibita, a pena di nullità, la possibilità di esprimere posizioni difformi in sede ispettiva attraverso la formulazione di rilievi e in sede di accertativa con l'emissione di atti a contenuti impositivo e/o sanzionatorio.

Nonostante il vincolo non si sostanzia anche nei confronti del contribuente, chi non si uniforma alle risposte fornite rischia di subire una **procedura di accertamento "aggravata"**.

Essa è costruita secondo il modello delle **contestazioni di abuso del diritto**, di cui all'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. In quanto tale, essa si caratterizza per l'obbligo di contestazione separata dell'indebito e la necessaria **notifica**, entro i termini per l'accertamento, di una **richiesta di chiarimenti** che il contribuente avrà il diritto di fornire entro i **60 giorni successivi**.

A valorizzare il peso del **contraddittorio preventivo**, anche la previsione che l'atto impositivo debba essere motivato, a pena di nullità, alla luce delle deduzioni difensive del contribuente (cd. **motivazione "rafforzata"**).

Le garanzie di tutela offerte nella fase di accertamento amministrativo, si estendono in occasione del successivo contenzioso, dove al contribuente è garantito il diritto di insistere per la spettanza della disapplicazione.

La **tutela processuale**, tuttavia, deve essere esercitata in modo peculiare.

Infatti, le risposte all'interpello - spiega il Fisco - restano **escluse** dal novero degli **atti autonomamente impugnabili** ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, trattandosi di atti amministrativi non provvedimentali che, in quanto privi dei requisiti di esecutività (non producono automaticamente ed immediatamente effetti) ed esecutorietà (non impongono coattivamente l'adempimento di alcun obbligo), risultano carenti di quelle caratteristiche idonee a determinare una lesione dei diritti dell'istante, suscettibile di immediata tutela giurisdizionale.

Fermo restando l'orientamento (seppur censurabile) in forza della quale il solo atto suscettibile d'impugnazione è quello impositivo e in omaggio ai principi che reggono il sistema della tutela giurisdizionale, l'Amministrazione finanziaria riconosce al contribuente una **tutela processuale "differita"**, ovvero il legittimo diritto di contestare eventuali vizi della risposta all'interpello sul presupposto che (e nella misura in cui) questi abbiano influenzato la legittimità dell'atto impositivo. I chiarimenti resi dalle Entrate nella circolare n. 9/E/2016 confermano quanto, in tempi non lontani, anche l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli aveva sostenuto in tema di interpello disapplicativo, tipologia finora non prevista per i tributi da questa amministrati (cfr. , circolare n. 2/D/2016, diramata il 29 gennaio scorso).

Leggi anche [Al via gli interpelli all'Agenzia delle Dogane](#)

Secondo la condivisibile interpretazione del Fisco, il contribuente conserva il legittimo **interesse** e l'indiscusso **diritto** a far valere dinanzi al giudice doglianze riferite alla risposta all'interpello, sempre che detti vizi si siano trasformati in vizi dell'atto impositivo, a nulla rilevando, ai fini della tutela giurisdizionale, tutti quei percorsi argomentativi del parere dell'amministrazione che non siano poi confluiti nell'atto di accertamento.

Non sarà infrequente, quindi, assistere al proliferare di contenziosi tributari volti ad annullare avvisi di accertamento viziati per violazione del contraddittorio preventivo, laddove non sia stata seguita la procedura accertativa "aggravata" disciplinata per le contestazioni di abuso del diritto, ovvero per carenza di motivazione, laddove l'atto impositivo sia motivato *per relationem* alla risposta all'interpello o non abbia tenuto conto delle deduzioni difensive del contribuente.

Alle condotte "indisciplinate" di chi non si uniforma al suo parere, il Fisco sembra dunque rispondere con un **approccio bilanciato**, all'apparenza in grado di contemperare gli interessi dell'Amministrazione finanziaria con le garanzie di contraddittorio e di tutela giudiziaria del contribuente.

Leggi anche

- [Come funzionano i "nuovi" interpelli: dall'Agenzia Entrate le indicazioni operative](#)
- [Nuova disciplina degli interpelli: istruzioni operative dalle Entrate](#)
- [Risposte agli interpelli delle società di comodo non più impugnabili](#)
- [L'interpello unico \(?\) nella delega fiscale](#)
- [Interpelli potenziati: tempi certi ed effetti ad ampio raggio](#)

Copyright © - Riproduzione riservata