

Nulla osta al ravvedimento dell'interpello obbligatorio

Il diverso orientamento della circolare n. 9/2016 non può scavalcare il dettato normativo, che non prevede esclusioni

/ Alfio CISSELLO e Gianpaolo VALENTE

L'art. 11 comma 2 della L. 212/2000, introdotto dal DLgs. 24 settembre 2015 n. 156, prevede l'istituto del c.d. "interpello obbligatorio", che, prima della novella, era disciplinato nell'ormai abrogato art. 37-bis del DPR 600/73.

Si tratta di interpello finalizzato a disapplicare norme tributarie **antielusive** che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive.

Un esempio è dato dagli artt. 84 comma 3 e 172 comma 7 del TUIR, disposizioni che limitano l'utilizzo delle perdite anche a seguito di operazioni straordinarie.

Va precisato che se l'interpello **non è presentato** oppure la risposta è **negativa**, non ci sono limitazioni all'oggetto della difesa nel ricorso contro l'eventuale e successivo accertamento.

In relazione a questa tipologia di interpello, l'art. 11 comma 7-ter del DLgs. 471/97, introdotto dal DLgs. 158/2015, prevede una sanzione da **2.000 euro a 21.000 euro**.

Tale sanzione è **raddoppiata** se, poi, l'Amministrazione disconosce la disapplicazione "delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo".

L'Agenzia delle Entrate, al § 8 della circolare n. 9/2016, specifica che: "**pur in assenza** di un'espressa previsione in tal senso, va esclusa la possibilità di applicare l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Tale conclusione discende, in particolare, dal carattere obbligatorio e preventivo dell'interpello *de qua* che rende del tutto irrilevante la presentazione di un'istanza da parte di un contribuente che abbia già autonomamente provveduto a disapplicare la disposizione".

Tale opinione non può essere in alcun modo condivisa. In un sistema di *civil law*, solo il legislatore può introdurre limitazioni e/o esclusioni in rapporto ad un istituto (il ravvedimento) strumentale alla rimozione spontanea di violazioni commesse dai contribuenti.

Al massimo, si può condividere quanto, a suo tempo, era stato affermato nella circolare n. 180 del 1998, secondo cui non sono ravvedibili le condotte fraudolente (si pensi all'inserimento in dichiarazione di **fatture false**): si tratta di un'affermazione che deriva dal tenore

re dell'art. 13 del DLgs. 472/97, che consente la sanatoria di errori ed omissioni, e non di condotte dolose, che non possono qualificarsi come tali.

Fuori luogo è la giustificazione dell'esclusione del ravvedimento, a detta della quale il carattere obbligatorio e preventivo dell'istanza "rende **del tutto irrilevante** la presentazione di un'istanza da parte di un contribuente che abbia già autonomamente provveduto a disapplicare la disposizione".

Unica "eccezione" rappresentata dalle condotte dolose

Il ravvedimento postula la rimozione della violazione, quindi la presentazione "tardiva" dell'istanza serve per perfezionare l'istituto, visto che, a rigore, non sarebbe sufficiente pagare la sanzione da 2.000 euro ridotta a 1/9 o a 1/8.

Tra l'altro, quella in oggetto è proprio una delle fattispecie in cui il ravvedimento appare allettante: se ci si ravvede entro 90 giorni, la sanzione è pari a 222,23 euro (2.000/9), mentre in caso di accertamento, nella peggiore delle ipotesi la sanzione potrebbe arrivare a 42.000 euro, che ridotta al terzo farebbe un totale di 14.000 euro.

Possono sorgere dubbi sulla possibilità di ravvedersi applicando la riduzione a 1/7 o a 1/6, visto che le lettere b-bis) e b-ter) dell'art. 13 del DLgs. 472/97 sono circoscritte a violazioni su "**tributi**" dell'Agenzia delle Entrate, e la mancata presentazione dell'interpello potrebbe non rientrare in queste ultime.

Ricapitolando, ogni tipo di violazione tributaria può essere oggetto di ravvedimento operoso, salvo sia la legge (e non una fonte del diritto secondaria né, tanto meno, un'interpretazione proveniente dall'ente creditore contenuta in circolare) a disporre diversamente.

Non è, comunque, la prima volta che, dopo la riforma del DLgs. 158/2015, l'Agenzia delle Entrate, sulla base di motivazioni estranee al dato normativo, cerca di fissare in **via interpretativa** dei paletti al ravvedimento (si veda "L'Agenzia vieta il ravvedimento sulle certificazioni uniche" del 30 gennaio 2015).