

Art. 11, L. 27.7.2000, n. 212
 Artt. 1 e 2, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147
 Artt. da 1 a 8, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156

Daniela Bruno

Nuova disciplina del diritto di interpello

Certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente

Nuove forme di interpello dopo la riforma

L'art. 1, D.Lgs. 156/2015 introduce nell'ordinamento la nuova disciplina dell'interpello, elevato al rango di «diritto», procedendo innanzitutto alla razionalizzazione delle diverse tipologie, attraverso la modifica dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (ora rubricato «Diritto di interpello») che contempla i seguenti quattro interpellati:

- › **interpello ordinario (co. 1, lett. a), nuovo art. 11, L. 212/2000** [CFF 6725]), riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie quando vi sono condizioni di «obiettiva incertezza» sulla corretta interpretazione delle disposizioni in relazione ad un caso concreto (**interpello ordinario cosiddetto «interpretativo»**) ovvero sulla corretta qualificazione di fattispecie (**interpello ordinario «qualificato»**);
- › **interpello probatorio (co. 1, lett. b), nuovo art. 11, L. 212/2000**), concernente la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti. Esso si sostanzia in una richiesta all'Amministrazione finanziaria tesa ad ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale (i.e. cfc, consolidato mondiale, regime

Con il **D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156**, avente ad oggetto la riforma del processo tributario, pubblicato sul Supplemento alla *Gazzetta Ufficiale* n. 233 del 7 ottobre 2015, la **disciplina** degli **interpellati**, fino ad oggi frammentata in molteplici disposizioni fiscali, è stata **revisionata** e **sistematizzata** nel corpo di **un'unica norma**.

In attuazione infatti delle disposizioni contenute nell'art. 6, co. 6, L. 11 marzo 2014, n. 23 [CFF 56] («*Delega per la realizzazione di sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*»), il Titolo I (artt. da 1 a 8), D.Lgs. 156/2015 procede ad una complessiva rivisitazione della disciplina generale degli interpellati.

Come chiarito nella relazione illustrativa al decreto, la razionalizzazione dell'istituto dell'interpello si fonda sull'esigenza di omogeneizzare, semplificare e riconoscere maggiore certezza ad uno strumento, di per sé preziosissimo, che nel tempo, vista anche la proliferazione delle sue tipologie, da strumento di dialogo privilegiato con l'Amministrazione finanziaria, è finito con il tradursi in un elemento di complicazione del sistema tributario. Sotto questo profilo i decreti attuativi della delega fiscale recentemente approvati distinguono ben sei forme di interpello con regole istruttorie non sempre perfettamente allineate.

I sei tipi di interpello considerati sono i seguenti: **interpello ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo** - previsti dall'art. 11 dello Statuto del Contribuente come modificato dal decreto legislativo sul diritto di interpello - nonché l'**interpello per i nuovi investimenti e accordi preventivi per imprese con attività internazionali** - previsti dal D.Lgs. 147/2015 («decreto internazionalizzazione»).

delle società non operative, riconoscimento dell'Ace). A differenza di quanto accade per l'interpello «ordinario», la possibilità di presentare l'interpello «probatorio» deve ritenersi limitata alle ipotesi espressamente previste dalla legge. Si tratta comunque di interpellati che non sono in alcun modo «obbligatori» e la loro presentazione rimane quindi meramente eventuale. Il contribuente può altresì decidere di non allinearsi ad una risposta eventualmente negativa. Chi intende avvalersi del regime non avendo presentato l'istanza di inter-

pello oppure non avendo ricevuto una risposta positiva, è tenuto a segnalare tale circostanza nella dichiarazione dei redditi;

- › **interpello anti abuso (co. 1, lett. c), nuovo art. 11, L. 212/2000)** costituisce lo strumento attraverso il quale il contribuente può richiedere all'Amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto, ai sensi del nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. Il medesimo interpello può essere attivato anche per conoscere il parere dell'Amministrazione in relazione alle ipotesi di interposizione di cui all'art. 37, co. 3, D.P.R. 600/1973 [CFF 6337].

Dal momento che gli **interPELLI ordinari, probatori e anti abuso non sono obbligatori**, le **risposte negative, eventualmente rese dall'Amministrazione finanziaria, non determinano alcuna esigenza di tutela giurisdizionale e sono pertanto espressamente qualificate come non impugnabili dalla nuova normativa.**

- › **disapplicativo (co. 2 nuovo art. 11, L. 212/2000)**, mutuato dall'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973, consente al contribuente di richiedere un parere all'Amministrazione in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. Tra gli interPELLI disapplicativi sono da annoverare le istanze relative alle disposizioni di riporto delle perdite (art. 84 e 172, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5184 e 5272] del Tuir) e i *dividend washing* (art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 5209]). L'interpello disapplicativo è l'unico a rivestire carattere «**obbligatorio**»; tuttavia, qualora l'Agenzia fornisca una risposta negativa all'istanza, il contribuente può fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione delle norme anche nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso. Inoltre in relazione alle risposte rese in sede di interpello disapplicativo, può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo (cd. «tutela differita»);
- › **l'interpello sui «nuovi investimenti»** introdotto dall'art. 2 del decreto internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015) volto a favorire gli investimenti in Italia, che delinea l'ambito soggettivo ed oggettivo, i tempi di risposta e i relativi effetti. Questo nuovo strumento permette alle imprese italiane ed

estere di interpellare l'Amministrazione sull'investimento che intendono realizzare per un ammontare pari ad almeno 30 milioni di euro. Le possibili tematiche vanno dal trattamento fiscale del business plan e delle relative operazioni straordinarie alla possibilità di accedere a particolari regimi fiscali. La risposta deve pervenire entro 120 giorni e, nel caso in cui l'Agenzia richieda ulteriori informazioni, dovrà rispondere entro 90 giorni dalla data della loro acquisizione. A differenza degli interPELLI disciplinati dal nuovo articolo 11, non è previsto espressamente un limite alla possibilità di richiedere documentazione integrativa. Anche in questo caso vale la regola del silenzio-assenso. La risposta, anche se desunta dal silenzio-assenso, vincola l'Amministrazione e resta valida finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base della quale è stata resa la risposta. Pertanto, ogni atto difforme emanato dall'Amministrazione finanziaria è nullo. L'ulteriore novità è rappresentata dal fatto che l'impresa che dà attuazione alla risposta, a prescindere dal suo volume di affari, può accedere, al ricorrere di altri requisiti, all'istituto dell'«adempimento collaborativo» (D.Lgs. 128/2015);

- › **il nuovo «ruling internazionale»**, come risulta modificato dall'art. 1 del decreto internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015), al fine di ampliare i casi di definizione concordata del trattamento fiscale di specifiche componenti reddituali di natura transnazionale e dunque favorire maggiore certezza per le *imprese con attività internazionale*. L'istanza sfocia in un accordo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, vincolante per entrambi nel periodo d'imposta di sottoscrizione e nei quattro successivi, salva l'ipotesi di mutamento «in itinere» delle circostanze di fatto e di diritto.

Principi comuni del diritto di interpello

A prescindere dalle eccezioni che sono previste dalle singole tipologie di interpello e in particolare per quelli previsti dall'art. 11 dello Statuto del Contribuente, il legislatore ha cercato sul piano procedimentale di fissare alcuni principi comuni a tutte le forme di interpello.

Infatti a tutte le categorie di istanze elencate nel novellato art. 11, L. 212/2000 si applica un comune impianto normativo.

Innanzitutto, l'art. 2 del decreto di riforma dispone

che sono legittimati alla presentazione delle istanze di interpello tutti i contribuenti, anche non residenti, e i sostituti o responsabili dell'imposta, a condizione, però, che l'istanza si riferisca a casi concreti e personali.

Inoltre, viene assicurata la perentorietà dei tempi di risposta dell'Amministrazione finanziaria da fornire (in forma scritta e motivata) entro 90 giorni, nel caso di istanze ordinarie o qualificatorie, ovvero entro 120 giorni nelle restanti ipotesi, pena la formazione del silenzio assenso in ordine alla soluzione prospettata dal contribuente.

Le istanze devono essere in ogni caso preventive ovvero devono essere presentate prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione (ad es. per le richieste in materia di Iva e imposte dirette) o per l'assolvimento di altri obblighi tributari.

Contenuto dell'istanza di interpello

Il decreto di riforma interviene all'art. 3 anche sui contenuti dell'istanza che deve obbligatoriamente contenere:

- › i dati identificativi dell'istante e eventualmente del suo legale rappresentante;
- › specifico riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello
- › la circostanza e specifica descrizione della fattispecie;
- › le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- › l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta;
- › l'indicazione del domicilio presso il quale la risposta deve essere comunicata;
- › la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante o procuratore generale.

In caso in cui le istanze siano carenti dei requisiti, l'Amministrazione invita il contribuente alla loro **regolarizzazione entro il termine di 30 giorni**. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione viene effettuata.

Sono inammissibili le istanze se:

- › prive dei dati identificativi dell'interpellante e della circostanza e specifica descrizione della fattispecie;
- › non sono presentate preventivamente;
- › non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza;
- › hanno ad oggetto una medesima questione sulla

quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non indicati precedentemente;

- › vertono su materie oggetto della procedura di *ruling* internazionale o nuovi investimenti (artt. 1 e 2, D.Lgs. 147/2015);
- › vertono su questioni sulle quali sono già state avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza;
- › il contribuente, invitato ad integrare i dati, non vi provveda entro il termine previsto.

Fase istruttoria dell'interpello

L'art. 4 del decreto di riforma disciplina le regole di istruttoria dell'interpello, prevedendo, in caso di fascicolo probatorio insufficiente, l'integrazione della documentazione presentata, che può avvenire **una sola volta**.

La mancata presentazione di detta documentazione **entro un anno** dalla richiesta comporta la rinuncia all'istanza, ferma restando la possibilità di presentare una nuova istanza, ove ne ricorrano i presupposti previsti dalla legge.

In caso di richiesta di documentazione integrativa, il termine per la risposta sarà più breve del termine previsto ordinariamente, ovvero in misura pari a 60 giorni dalla data di ricezione della documentazione integrativa.

Disposizioni attuative e regole procedurali

Il legislatore dispone che le **risposte alle istanze di interpello non sono mai impugnabili**, salvo quelle rese in relazione agli interpellati disapplicativi, per le quali in sede di ricorso proposto a seguito di un atto impositivo, il contribuente può far valere eventuali doglianze riferibili alla risposta resa dall'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, se è fornita una risposta all'istanza di interpello disapplicativo, l'atto di accertamento avente ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire **entro il termine di 60 giorni**.

Infine, si segnala che le disposizioni di cui all'art. 32, co. 4, D.P.R. 600/1973 [CFF 6332] non si applicano ai dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.

Con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, da emanarsi **entro 30 giorni** dalla data di entrata in vigore del decreto in commento, saranno stabilite le **modalità di presentazione delle istanze di interpello** ed indicati gli **Uffici** a cui le stesse devono essere trasmesse e quelli da cui perverranno le

risposte, le modalità di comunicazione delle medesime, nonché ogni altra regola procedurale.

Alle istanze presentate prima dell'emanazione dei suddetti provvedimenti saranno applicabili le disposizioni vigenti al momento di presentazione dell'istanza. ●



GUIDA PRATICA FISCALE IMPOSTE INDIRETTE 1A/2015

Aggiornata con tutte le ultime novità normative e di prassi, la Guida illustra in modo operativo, con un linguaggio chiaro e la caratteristica grafica del «Sistema Frizzera24» (esemplificazioni, tabelle e riquadri di sintesi), la disciplina relativa all'imposizione indiretta: Iva, registro, bollo, ipotecarie e catastali, concessioni governative, successioni e donazioni. Completano ed arricchiscono il volume le schede di approfondimento GPF+ ad aggiornamento continuo on line (www.gpfpiu.ilssole24ore.com).

Pagg. 432 – € 32,00

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

ON LINE
www.shopping24.it

SHOPPING
24!

NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI
www.librerie.ilssole24ore.com

SERVIZIO CLIENTI LIBRI
tel. 02/30.300.600
servizioclienti.libri@ilssole24ore.com

GRUPPO24ORE