



CIRCOLARE N. 5/E

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 24 febbraio 2009

OGGETTO: Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 – Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello.

1. Premessa

Il decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 (di seguito *decreto*) - recante “*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*” – contiene, tra le altre, alcune disposizioni che incidono sulla procedura di gestione delle istanze di interpello ed, in particolare, sulle istanze di interpello c.d. antielusivo di cui all’articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 nonché sulle diverse tipologie di istanze di interpello presentate, in questo secondo caso, dalle imprese di più rilevante dimensione.

Con riferimento all’interpello antielusivo, il legislatore ha inteso modificare, da un lato, il termine per la comunicazione della risposta da parte dell’Agenzia delle entrate e, dall’altro, il meccanismo di formazione del silenzio-assenso, al fine di adeguarne la disciplina a seguito della soppressione - per effetto dell’articolo 29, commi 3 e 4, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - del Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive.

Con riferimento alle imprese di più rilevante dimensione, il *decreto* ha introdotto alcune disposizioni che prevedono la verifica del rispetto della soluzione interpretativa indicata dall’Agenzia delle entrate in sede di risposta alle istanze di interpello, nell’ambito di appositi piani di controlli sostanziali da effettuare, di norma, entro l’anno successivo a quello della presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e delle dichiarazioni IVA.

Conseguentemente, il *decreto* ha altresì modificato la competenza alla trattazione delle diverse istanze di interpello (ordinario; antielusivo; disapplicativo; etc..) presentate dalle imprese di più rilevante dimensione.

La presente circolare fornisce istruzioni per la corretta gestione delle istanze di interpello a seguito delle modifiche introdotte.

2. Istanze di interpello antielusivo presentate ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413

Come è noto, l'interpello antielusivo consente al contribuente di acquisire il parere dell'Agenzia delle entrate in relazione all'applicazione a casi concreti delle disposizioni antielusive generali di cui agli articoli 37, comma terzo, e 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché in ordine alla qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.

Ai sensi dell'articolo 11, comma 13, della legge n. 413 del 1991, il contribuente può altresì interpellare l'Amministrazione Finanziaria – secondo le disposizioni del citato articolo 21 – al fine di acquisire un parere in ordine alla natura ed al trattamento tributario delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 10, del TUIR, intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi un regime fiscale privilegiato.

La procedura per la gestione delle predette istanze, regolata dal D.M. 13 giugno 1997, n. 195, è stata compiutamente illustrata con le circolari n. 135 del 28 maggio 1998 e n. 99 del 18 maggio 2000, alle quali occorre fare tuttora riferimento, fatte salve le innovazioni procedurali espressamente indicate nella presente circolare.

Brevemente, si ricorda che – ai sensi del comma 1 e del comma 3 dell'articolo 1 del citato D.M. n. 195 – la richiesta di parere, rivolta alla Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (subentrata, nella competenza, alla Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e il Contenzioso Tributario del Dipartimento delle Entrate, come da circolare n. 99 del 2000), deve essere spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento alla Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente, esponendo dettagliatamente il caso concreto nonché la soluzione interpretativa prospettata ed allegando copia della documentazione rilevante ai fini della

individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata.

La Direzione regionale compie l'istruttoria di propria competenza e trasmette alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso la richiesta di parere non oltre il quindicesimo giorno dalla sua ricezione (ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del citato regolamento).

Ai sensi della previgente disciplina (desumibile dal comma 10 dell'articolo 21 della legge n. 413, ora abrogato dall'articolo 16, comma 1, lettera a) del *decreto*), la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso doveva comunicare il proprio parere al contribuente entro sessanta giorni dalla richiesta, mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento. In caso di mancata risposta entro tale termine ovvero qualora il contribuente non avesse inteso uniformarsi alla risposta fornita, lo stesso poteva richiedere sulla medesima fattispecie il parere del Comitato consultivo. La mancata risposta da parte del Comitato entro sessanta giorni dalla richiesta del contribuente e decorsi ulteriori sessanta giorni dalla formale diffida ad adempiere del contribuente, equivaleva a silenzio-assenso (articolo 21, comma 10, della legge n. 413).

Come evidenziato in premessa, l'articolo 16, comma 1, del *decreto* ha modificato la predetta disciplina sia per quanto attiene il termine entro il quale la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle entrate deve fornire risposta sia con riferimento al meccanismo di formazione del silenzio-assenso, divenuto di fatto inoperante a seguito della soppressione del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. Il procedimento dell'interpello antielusivo risulta, infatti, attualmente incardinato esclusivamente presso l'Agenzia delle entrate, secondo le consuete modalità stabilite dal DM n. 195 del 1997.

In particolare, il citato articolo 16, comma 1, lettera a) del *decreto* ha introdotto nel comma 9 dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991 il seguente periodo: *“La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da*

parte del contribuente equivale a silenzio-assenso.”

Pertanto, per effetto delle nuove disposizioni, l’Agenzia delle entrate, tramite la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, deve comunicare il proprio parere al contribuente entro centoventi giorni dalla richiesta (cioè dalla data di presentazione dell’istanza alla Direzione regionale competente), mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento; in caso di mancata risposta entro tale termine il contribuente potrà diffidare l’Agenzia ad adempiere entro i successivi sessanta giorni.

Come evidenziato nella relazione illustrativa all’articolo 16 del *decreto*, la diffida deve essere presentata alla “*competente struttura Centrale dell’Agenzia delle entrate*” ovvero alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, mediante spedizione a mezzo del servizio postale in plico raccomandato con avviso di ricevimento, ossia secondo la stessa modalità prevista sia per la presentazione dell’istanza alla Direzione Regionale sia per la comunicazione della risposta, comune peraltro alla modalità di presentazione della diffida al soppresso Comitato consultivo. Resta inteso che, qualora presentata ad ufficio incompetente, quest’ultimo è tenuto ad inviare la diffida alla competente Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. In tal caso il termine di 60 giorni decorre dalla data in cui la competente Direzione Centrale viene in possesso della diffida.

La mancata risposta da parte della Direzione Centrale entro sessanta giorni dalla data di ricevimento della formale diffida ad adempiere del contribuente equivale a silenzio-assenso sulla soluzione prospettata nell’istanza.

Le nuove disposizioni introdotte dal citato articolo 16 del *decreto*, che dettano i termini per la risposta da parte dell’Agenzia nonché le modalità di formazione del silenzio-assenso, si applicano alle istanze di interpello presentate a decorrere dal 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto legge n.185 del 2008, nonché alle istanze presentate prima del 29 novembre 2008, relativamente alle quali a tale data non era ancora scaduto il termine di sessanta

giorni per la risposta da parte dell' Agenzia delle entrate.

Le diffide pervenute con riguardo ad istanze presentate prima del 30 settembre 2008, pertanto, non producono effetti.

3. Istanze di interpello presentate dalle imprese di più rilevante dimensione

3.1. Novità normative

L'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 ha altresì introdotto novità in tema di gestione delle istanze di interpello presentate dalle imprese definite di più rilevante dimensione, relativamente alle quali verrà puntualmente verificato il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta.

Si tratta, in particolare, ai sensi dell'articolo 27, comma 10, del *decreto*, delle imprese “*che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro*”. Secondo quanto espressamente previsto dalla norma in esame, tale importo verrà gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011, secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate.

Le novità riguardano tutte le diverse tipologie di istanze di interpello presentate dalle predette imprese ed interessano, uniformandola, esclusivamente la competenza alla trattazione delle istanze medesime.

Il comma 12 del citato articolo stabilisce, infatti, che “*Le istanze di interpello di cui all'articolo 11, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 21, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, proposte dalle imprese indicate nel precedente comma 10 sono presentate secondo le modalità di cui al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 giugno 1997, n. 195, ed il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta viene verificato nell'ambito del controllo di cui al precedente comma 9*”.

Per espressa previsione normativa, la nuova disciplina trova quindi

applicazione in relazione a:

- *istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernenti l'applicazione di disposizioni normative di natura tributaria a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni medesime.*

Al riguardo, preme evidenziare che – per espresso rinvio operato dalle norme “sostanziali” che disciplinano le relative fattispecie – i contribuenti possono interpellare l’Agenzia delle entrate ai sensi dell’articolo 11 dello Statuto anche con riferimento ai casi di seguito elencati:

- continuazione del consolidato nazionale (articolo 124, comma 5, del TUIR);
- esercizio dell’opzione per il consolidato mondiale (articolo 132, comma 2, del TUIR);
- disapplicazione dell’esenzione delle plusvalenze su partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari (articolo 113, comma 1, del TUIR);
- riconoscimento del c.d. *bonus* aggregazioni aziendali (articolo 1, commi da 242 a 249, della legge 27 dicembre 2006, n. 296);
- disapplicazione della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* (articolo 167, comma 5, e articolo 68 del TUIR);
- parziale esenzione degli utili da partecipazione (articolo 47, comma 4, del TUIR per rinvio all’articolo 167 del TUIR);
- parziale esenzione delle plusvalenze (articolo 68, comma 4, del TUIR per rinvio all’articolo 167 del TUIR);
- parziale esenzione delle plusvalenze (articolo 87, comma 1, del TUIR per rinvio all’articolo 167 del TUIR);
- parziale esenzione dei dividendi (articolo 89, comma 3, del TUIR per

rinvio all'articolo 167 del TUIR).

- *istanze di interpello antielusivo presentate ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, richiamate nel precedente paragrafo 2;*
- *istanze di disapplicazione di norme antielusive presentate ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*

Si rammenta che attraverso tale istituto il contribuente può richiedere la disapplicazione di disposizioni di carattere tributario che, a scopo antielusivo limitano deduzioni, detrazioni e crediti di imposta; ciò nel presupposto che il contribuente medesimo dimostri che, nella fattispecie prospettata, gli effetti elusivi non possono verificarsi.

Considerato che le istanze devono essere presentate in conformità al D.M. 13 giugno 1997, n. 195, tutte le diverse istanze sopra descritte, presentate dalle imprese di più rilevante dimensione, a decorrere dal 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del *decreto*) devono, pertanto, essere rivolte all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ed indirizzate alla Direzione regionale della stessa Agenzia competente in relazione al domicilio fiscale del richiedente.

La Direzione regionale compie l'istruttoria di propria competenza e trasmette l'istanza unitamente al proprio parere, entro il quindicesimo giorno dalla sua ricezione (come previsto dall'articolo 1, comma 7, del DM n. 195), alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, la quale provvederà a fornire la successiva risposta al contribuente.

Come evidenziato dalla Relazione illustrativa al *decreto*, la norma "*interviene sulla competenza a trattare gli interpelli presentati dai contribuenti soggetti al 'tutoraggio'*", la quale – per effetto del richiamo al citato D.M. n. 195 – viene attribuita all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso per quanto concerne l'esame definitivo degli interpelli in questione e l'emanazione del relativo parere, mentre la relativa istanza deve essere

presentata alla competente Direzione regionale.

In coerenza con quanto disposto dal D.M. n. 195 del 1997, le istanze erroneamente presentate dai *soggetti di grandi dimensioni* direttamente alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso o ad altro ufficio non competente verranno da questi trasmesse alla Direzione regionale competente per territorio perchè provveda all'istruttoria preliminare. In tal caso i termini per la comunicazione della risposta decorreranno dalla data in cui la Direzione regionale competente riceverà l'istanza.

Lo spostamento di competenza della trattazione delle istanze interessa anche le istanze di disapplicazione delle norme antielusive di cui all'articolo 37 *bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 ed alle relative disposizioni di attuazione approvate con D.M. cv19 giugno 1998, n. 259.

Alla luce delle modifiche operate dal *decreto* con riferimento alle istanze presentate dalle imprese di più rilevante dimensione, pertanto, così come avviene per le altre istanze di interpello, anche quelle dirette ad ottenere la disapplicazione delle norme antielusive vanno rivolte all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso per il tramite della Direzione regionale competente, con la conseguenza che le determinazioni finali dell'Agenzia, di cui al comma 6 dell'articolo 1, del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, sono comunicate al contribuente dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle entrate.

3.2. Gestione delle istanze di interpello presentate dalle imprese di più rilevante dimensione

Fatta eccezione per le novità commentate al precedente paragrafo 3.1, le diverse istanze di interpello indicate nel comma 12 dell'articolo 27 del *decreto* e descritte nel medesimo paragrafo, presentate dalle imprese di più rilevante dimensione, continuano ad essere disciplinate dalle rispettive normative di riferimento con riguardo a tutti gli ulteriori profili procedurali, sui quali il *decreto* non ha inciso.

Si fa riferimento, in particolare, alle modalità di presentazione delle istanze alla Direzione regionale competente, alle modalità di comunicazione delle risposte da parte dell'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, nonché ai termini previsti per l'emanazione dei pareri ed ai relativi effetti.

Di seguito, si procede ad un riepilogo generale di tali aspetti tenendo conto della modifica intervenuta in ordine alla competenza.

Per quanto non specificatamente indicato si fa integrale rinvio ai precedenti documenti di prassi, reperibili sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

- *Istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.*

L'istanza di interpello, rivolta all'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, deve essere presentata dal contribuente alla Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale mediante consegna a mano o spedizione tramite servizio postale, in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento (articolo 1, comma 4, del D.M. n. 209 del 26 aprile 2001).

Da tale data decorre il termine di centoventi giorni entro il quale l'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso deve comunicare al contribuente la propria risposta scritta e motivata (articolo 4, comma 1, del citato DM).

Si ricorda, che con circolare n. 23 del 16 maggio 2005 è stato precisato che dette istanze di interpello possono essere presentate, oltre che a mezzo del servizio postale e mediante consegna diretta, anche via *e-mail*; in tal caso, tuttavia, l'istanza si considera regolarmente presentata alla data di sottoscrizione della stessa da parte del contribuente (il quale, infatti, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del D.M. n. 209 può sanare la mancata sottoscrizione provvedendo a regolarizzare l'istanza entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio) e da tale data decorrerà il

termine entro il quale l’Agenzia dovrà fornire la risposta.

La risposta deve essere comunicata al contribuente istante secondo le consuete modalità previste dall’articolo 4, comma 1, del D.M. n. 209 (notifica; raccomandata con avviso di ricevimento; in via telematica).

Ai sensi dell’articolo 5 del D.M. n. 209, con riferimento alle istanze ammissibili e recanti l’indicazione della soluzione interpretativa, qualora la risposta non pervenga al contribuente entro il predetto termine di centoventi giorni si intende che l’amministrazione concordi con l’interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente; limitatamente alla questione oggetto d’interpello, sono nulli gli atti amministrativi, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati in difformità della risposta fornita dall’ufficio, ovvero della interpretazione sulla quale si è formato il silenzio assenso.

In tema di gestione delle istanze di interpello presentate ai sensi dell’articolo 11 della legge n. 212 del 2000 si richiamano le circolari n. 50 del 31 maggio 2001 e n. 23 del 16 maggio 2005, nonché le circolari n. 18 del 12 febbraio 2002, n. 9 del 13 febbraio 2003 e n. 29 del 23 maggio 2003 relativamente alle istanze presentate ai sensi degli articoli 167 e 168 del TUIR (CFC), alle quali occorre fare tuttora riferimento, fatte salve le innovazioni procedurali espressamente indicate nella presente circolare.

- *Istanze di interpello antielusivo presentate ai sensi dell’articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.*

Per le istanze in esame si rinvia ai chiarimenti forniti nei precedenti paragrafi della presente circolare.

- *istanze di disapplicazione di norme antielusive presentate ai sensi dell’articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*

Le istanze in esame, rivolte all’Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, devono essere presentate dal contribuente alla

Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale mediante spedizione in plico raccomandato con avviso di ricevimento (articolo 1, comma 1, del D.M. n. 259 del 1998).

L'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte della Direzione regionale competente (articolo 1, comma 5, del citato D.M. n. 259 del 1998).

Le determinazioni concernenti l'istanza sono comunicate al contribuente dall'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza (ai sensi dei commi 4 e 6 del citato articolo 1).

Al riguardo, occorre ricordare, che la disciplina delle istanze di disapplicazione delle norme antielusive non attribuisce valore di silenzio-assenso alla mancata risposta dell'Agenzia.

In tema di gestione delle istanze di disapplicazione delle norme antielusive si richiamano le circolari n. 99 del 18 maggio 2000 e n. 23 del 16 maggio 2005, nonché le circolari n. 5 del 2 febbraio 2007, n. 14 del 15 marzo 2007 e n. 25 del 4 maggio 2007 relativamente alle istanze presentate dalle società non operative, alle quali occorre fare tuttora riferimento, fatte salve le innovazioni procedurali espressamente indicate nella presente circolare.

* * *

Conclusivamente, si precisa che resta ferma la disciplina degli interpelli presentati ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 dalle amministrazioni centrali dello Stato e dagli enti pubblici a rilevanza nazionale nonché dai contribuenti diversi dalle imprese di più rilevante dimensione, come sopra definite. In particolare, relativamente a tali soggetti non vi sono modifiche in ordine alla competenza a trattare le istanze, che resta quindi disciplinata dall'articolo 2 del D.M. n. 209 del 2001.

Resta altresì ferma la disciplina delle istanze di disapplicazione presentate ai sensi dell'articolo 37-*bis* comma 8 del DPR n. 600 del 1973 dai contribuenti diversi dalle imprese di più rilevante dimensione, già in vigore prima delle novità recate dal *decreto*.

Al riguardo, si fa presente che, nell'ambito della riorganizzazione degli uffici dell'Agenzia delle entrate, a seguito della attivazione delle direzioni provinciali di cui all'articolo 5 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia, come modificato a seguito della delibera 27 novembre 2008, n. 60 del Comitato di gestione, le istanze di disapplicazione presentate dai soggetti diversi dalle imprese di più rilevante dimensione dovranno essere rivolte al Direttore regionale competente per territorio e spedite a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, alla direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.