

CIRCOLARE N. 32/E



Roma, 14 giugno 2010

OGGETTO: Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello

INDICE

1	Premessa	3
PARTE PRIMA - LE ISTRUZIONI VIGENTI IN TEMA DI TRATTAZIONE DELLE		
	ISTANZE DI INTERPELLO	3
2	Classificazione delle istanze di interpello.....	3
	2.1 Interpello ordinario (articolo 11 della legge 212 del 2000 e DM 26 aprile 2001, n. 209)	5
	2.2 Interpello ordinario: istanze CFC (articoli 167 e 168 del TUIR e DM 21 novembre 2001, n. 429)	10
3	Interpello antielusivo (articolo 21 legge n. 413 del 1991).....	12
4	Interpello disapplicativo (articolo 37- <i>bis</i> , comma 8, del dPR n. 600 del 1973 e DM 19 giugno 1998, n. 259)	15
PARTE SECONDA - NUOVE ISTRUZIONI SULLA TRATTAZIONE DELLE Istanze		
	DI INTERPELLO	16
5	Le istanze di interpello inammissibili	18
	5.1 La definizione del caso concreto (e personale).....	21
	5.2 La preventività delle istanze di interpello	23
6	Le richieste di documentazione integrativa	26
7	Interpelli presentati dalle imprese di più rilevante dimensione	27
8	I riflessi della risposta all'interpello sulle fasi successive di controllo e contenzioso.....	29
9	Gli interpelli per la definizione dell'aliquota Iva applicabile	31
10	La pubblicità delle risposte rese in sede di interpello.....	32

1 PREMESSA

Nel corso degli ultimi anni, soprattutto dopo la sua generalizzazione ad opera dello Statuto dei diritti del contribuente (articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212), l'istituto dell'interpello ha avuto un notevole sviluppo, consistente nel progressivo ampliamento delle tipologie di interpello ed, in particolare, delle fattispecie sostanziali per le quali, a diversi fini, è possibile o doveroso presentare istanza all'Amministrazione finanziaria.

Il potenziamento dell'interpello, finalizzato nelle intenzioni del legislatore a rendere attuale il principio di collaborazione tra fisco e contribuente, in linea generale, ha contribuito a rendere più chiaro il quadro normativo, offrendo un valido supporto nell'applicazione delle norme tributarie.

Tuttavia non può sottacersi che lo sviluppo dell'istituto, per i motivi che saranno analizzati in seguito, ha prodotto nel tempo effetti non sempre adeguati agli obiettivi ed alle finalità per le quali esso è stato introdotto dal legislatore.

Pertanto, con la presente circolare si forniscono gli opportuni chiarimenti al riguardo; in particolare, la prima parte è dedicata alla sintesi delle principali istruzioni contenute nei documenti di prassi vigenti, al fine di fornire un quadro complessivo delle regole applicabili, mentre la seconda parte illustra le nuove istruzioni concernenti la trattazione di tutte le istanze di interpello.

PARTE PRIMA - LE ISTRUZIONI VIGENTI IN TEMA DI TRATTAZIONE DELLE ISTANZE DI INTERPELLO

2 CLASSIFICAZIONE DELLE ISTANZE DI INTERPELLO

Le istanze di interpello previste dall'ordinamento sono raggruppabili, sotto il profilo procedurale, in tre distinte categorie.

A) Le istanze presentate ai sensi dell'articolo 11 della legge 212 del 2000:

- le istanze di interpello ordinario;
- le istanze per la continuazione del consolidato nazionale (articolo 124, comma 5, del TUIR);

- le istanze per verificare la sussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'opzione per il consolidato mondiale (articolo 132, comma 3, del TUIR);
- le istanze per la disapplicazione del regime della c.d. *participation exemption* sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari (articolo 113, comma 1, del TUIR);
- le istanze volte a dimostrare, da parte delle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, il possesso degli ulteriori requisiti di cui all'articolo 1, comma 54, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, necessari per escludere l'applicazione del limite di utilizzazione dei crediti d'imposta di cui al medesimo articolo 1, comma 53, della citata legge n. 244 del 2007.

Nell'ambito di questa categoria rivestono un ruolo autonomo le istanze di disapplicazione della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* presentate ai sensi degli articoli 167 e 168 per le quali, fatte salve le peculiarità previste dal DM 21 novembre 2001, n. 429, il contribuente è tenuto a interpellare preventivamente l'amministrazione secondo la procedura prevista dal citato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente.

In tale sub-categoria rientrano inoltre:

- l'interpello richiamato dall'articolo 47, comma 4, del TUIR, concernente gli utili da partecipazione;
- l'interpello richiamato dall'articolo 68, comma 4, del TUIR, concernente le plusvalenze da partecipazioni;
- l'interpello richiamato dall'articolo 87 del TUIR, concernente la c.d. *participation exemption*;
- l'interpello richiamato dall'articolo 89 del TUIR, concernente i dividendi.

B) Le istanze presentate ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413:

- le istanze di interpello antielusivo;
- le istanze, presentate ai sensi dell'articolo 110, comma 10, del TUIR per ottenere la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti o domiciliati nei territori o Stati diversi

da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale da emanarsi ai sensi dell'articolo 168-*bis* del TUIR.

C) Le istanze presentate ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600:

- le istanze di disapplicazione di norme antielusive;
- le istanze presentate dalle società non operative (articolo 30, comma 4-*bis*, della legge 23 dicembre 1994, n. 724).

Ciò premesso sotto il profilo classificatorio, qui di seguito si illustra schematicamente la disciplina delle diverse tipologie di interpello, con particolare riguardo ai presupposti per la presentazione dell'istanza, alle finalità della richiesta, agli effetti della risposta ed eventualmente della mancata risposta, nonché alla procedura applicabile.

Al riguardo, occorre preliminarmente ricordare che, per effetto dell'atto del 6 novembre 2009, prot. n. 164168, in conformità al parere reso dal Comitato di gestione con delibera 5 novembre 2009, n. 41, con il quale il Direttore dell'Agenzia ha istituito la Direzione Centrale Normativa, a decorrere dal 9 novembre 2009, le competenze in tema di trattazione delle istanze di interpello, prima attribuite espressamente alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, sono attualmente attribuite alla Direzione Centrale Normativa.

Pertanto, si fa presente che il riferimento, da parte delle norme regolamentari, nonché dei documenti di prassi amministrativa, alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso deve intendersi sostituito dal riferimento alla Direzione Centrale Normativa.

2.1 Interpello ordinario (articolo 11 della legge 212 del 2000 e DM 26 aprile 2001, n. 209)

Ai sensi dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente *“Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria...circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi*

siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse”.

Con il successivo DM 26 aprile 2001, n. 209 sono state dettate le disposizioni relative alle modalità di presentazione e di trattazione delle istanze di interpello.

Fermi restando i chiarimenti forniti con precedenti documenti di prassi (cfr. in particolare, Circolare n. 99/E del 18 maggio 2000, Circolare n. 50/E del 31 maggio 2001, Circolare n. 9/E del 13 febbraio 2003, Circolare n. 23/E del 16 maggio 2005, Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009 e Circolare n. 7/E del 3 marzo 2009), salvo quanto si dirà in seguito, si ricorda sinteticamente che, attraverso l'interpello, il contribuente, prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante o di dare attuazione alla norma oggetto del quesito, può ottenere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla interpretazione di una norma tributaria *obiettivamente incerta* rispetto ad un *caso concreto e personale* riferibile all'istante.

La risposta deve essere resa nel termine di centoventi giorni; in caso di silenzio sull'istanza si forma l'assenso sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente; il parere dell'Agenzia non vincola il contribuente (il quale può decidere di non uniformarsi al parere reso) ma gli uffici dell'Amministrazione finanziaria i quali, salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, limitatamente al quesito oggetto di interpello ed in ogni caso nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'originaria istanza.

Se, infatti, quanto emerge in sede di controllo non coincide con la rappresentazione dei fatti contenuta nell'istanza, la risposta all'interpello non produce effetti vincolanti in capo all'amministrazione.

Sotto il profilo procedurale, l'istanza è presentata di norma alla Direzione regionale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente ovvero dei soggetti obbligati, in base a disposizioni di legge, a porre in essere gli adempimenti fiscali per conto dello stesso; in deroga a tali previsioni, le amministrazioni dello Stato e gli Enti pubblici a rilevanza nazionale presentano l'interpello direttamente alla Direzione Centrale Normativa. Superando le indicazioni fornite sul punto con la Circolare n. 23/E del 2005, a decorrere dalla data della presente circolare anche le

istanze di interpello dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato sono presentate alla Direzione Centrale Normativa.

Analoga deroga alla competenza della Direzione regionale era contemplata in passato anche per le istanze presentate dai soggetti che avevano conseguito ricavi per un ammontare superiore a 500 miliardi di lire; tale previsione è stata tuttavia superata dalle più recenti modifiche che hanno interessato la disciplina di tutte le tipologie di interpello presentate dai soggetti di più rilevante dimensione di cui all'articolo 27, comma 12, del decreto-legge del 29 novembre 2008, n. 185.

Al riguardo, il comma 10 dello stesso articolo 27 classifica tra le imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro, secondo i criteri definiti nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 aprile 2009, prot. n. 54291. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011. A tal fine, per l'anno 2010, è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 dicembre 2009, prot. n. 189542, il quale ha ridotto fino a 200 milioni di euro il predetto parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più rilevante dimensione.

Pertanto, tutte le imprese di più rilevante dimensione rivolgono le istanze di interpello all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa per il tramite della Direzione regionale della stessa Agenzia competente in relazione al domicilio fiscale del richiedente (per la procedura si veda, in particolare, la Circolare n. 5/E del 2009).

In tal caso, si ricorda che la Direzione regionale provvede a compiere l'istruttoria ed a fornire il proprio parere alla Direzione Centrale entro il quindicesimo giorno dalla ricezione dell'istanza.

L'istanza è presentata mediante consegna a mano ovvero mediante spedizione tramite servizio postale, in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento; nei casi di presentazione dell'interpello via *mail* ovvero via fax, l'istanza si considera regolarmente presentata solo a partire dal momento in cui il contribuente, entro trenta giorni dalla ricezione dell'invito da parte dell'ufficio, provvede alla regolarizzazione dell'istanza, apponendo la sua sottoscrizione.

Il termine di centoventi giorni per la risposta, notificata o comunicata al contribuente ovvero fornita telematicamente, decorre dalla data di presentazione dell'istanza (ossia dalla data di ricezione in caso di presentazione diretta all'ufficio ovvero dalla data in cui è sottoscritto l'avviso di ricevimento della raccomandata nel caso di invio dell'istanza mediante il servizio postale), dalla data di regolarizzazione nel caso in cui l'istanza originariamente presentata sia priva della sottoscrizione del contribuente ovvero dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente in caso di presentazione dell'originaria istanza ad un ufficio non competente per la risposta.

Da ultimo, giova ricordare che la procedura finora descritta è applicabile anche con riferimento ad alcune istanze di interpello precedentemente menzionate con le quali il contribuente invoca l'applicazione di specifiche disposizioni tributarie, talvolta di carattere agevolativo.

In ragione delle specifiche finalità perseguite dal contribuente, certamente diverse da quelle che normalmente caratterizzano l'interpello ordinario, per ciascuna delle seguenti istanze, la legge definisce in maniera puntuale tanto i presupposti in relazione ai quali le stesse possono essere presentate, quanto gli elementi che devono essere indicati dal contribuente.

Sinteticamente, si tratta:

- delle istanze di cui all'articolo **124, comma 5, del TUIR**, la cui finalità è quella di ottenere un parere favorevole dell'amministrazione in ordine alla continuazione del consolidato a seguito di talune operazioni straordinarie che determinano, in genere, l'interruzione della tassazione di gruppo;
- delle istanze di cui all'articolo **132 del TUIR**, dirette ad ottenere un parere favorevole dell'amministrazione ai fini dell'accesso al consolidato mondiale; a tal fine, dall'istanza di interpello, dovrà risultare:
 - a) la qualificazione soggettiva del soggetto controllante ai fini dell'esercizio dell'opzione ai sensi dell'articolo 130 del TUIR;
 - b) la puntuale descrizione della struttura societaria estera del gruppo con l'indicazione di tutte le società controllate;

- c) la denominazione, la sede sociale, l'attività svolta, l'ultimo bilancio disponibile di tutte le controllate non residenti nonché la quota di partecipazione agli utili riferiti alla controllante ed alle controllate, l'eventuale diversa durata dell'esercizio sociale e le ragioni che richiedono tale diversità;
 - d) la denominazione dei soggetti cui è stato attribuito l'incarico per la revisione dei bilanci e le conferme dell'avvenuta accettazione di tali incarichi;
 - e) l'elenco delle imposte relativamente alle quali verrà presumibilmente richiesto il credito di cui all'articolo 165 del TUIR;
- delle istanze di cui all'articolo **113 del TUIR**, con le quali il contribuente chiede all'amministrazione la disapplicazione del regime di cui all'articolo 87 del TUIR con riferimento alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi realizzati per il recupero dei crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'articolo 4, comma 3, del decreto del Ministro del Tesoro 22 giugno 1993, n. 242632. A tal fine, dall'istanza dovrà risultare:
- a) nel caso di acquisizioni di partecipazioni per recupero di crediti, l'indicazione dei motivi di convenienza di tale procedura rispetto ad altre forme alternative di recupero dei crediti, delle modalità e dei tempi previsti per il recupero e, ove si tratti di partecipazioni dirette nella società debitrice, la precisazione che l'operatività di quest'ultima sarà limitata agli atti connessi con il realizzo e la valorizzazione del patrimonio;*
 - b) nel caso di conversione di crediti, l'indicazione degli elementi che inducono a ritenere temporanea la situazione di difficoltà finanziaria del debitore, ragionevoli le prospettive di riequilibrio economico e finanziario nel medio periodo ed economicamente conveniente la conversione rispetto a forme alternative di recupero dei crediti; inoltre devono essere indicate le caratteristiche del piano di risanamento, che*

deve essere predisposto da più enti creditizi o finanziari rappresentanti una quota elevata dell'esposizione debitoria dell'impresa in difficoltà;

c) la rinuncia, in caso di accoglimento dell'istanza, ad avvalersi, nei confronti della società in cui si acquisisce la partecipazione, delle opzioni di cui alle sezioni II e III del presente capo e della facoltà prevista dall'articolo 115 fino all'esercizio in cui mantenga il possesso delle partecipazioni di cui sopra”.

- delle istanze di cui **all'articolo 1, comma 55, della legge n. 244 del 2007.**

2.2 Interpello ordinario: istanze CFC (articoli 167 e 168 del TUIR e DM 21 novembre 2001, n. 429)

Ai sensi dell'articolo 167 del TUIR, “Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente ... il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati ... ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da loro detenute”.

Ai sensi del successivo comma 5, tali disposizioni non si applicano qualora il contribuente residente dimostri, alternativamente, che:

“ a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento;

b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212”.

Ai sensi dell'articolo 168 del TUIR, *“Salvo quanto diversamente disposto dal presente articolo, la norma di cui all'articolo 167... si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis; tale percentuale è ridotta al 10 per cento nel caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa ...”*.

Le modalità per presentare l'istanza sono stabilite dall'articolo 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429, al quale rinvia per quanto attiene alla disapplicazione delle disposizioni dell'articolo 168 del TUIR anche l'articolo 5 del DM 7 agosto 2006, n. 268; in ogni caso, per quanto non diversamente disposto, il citato articolo 5 del DM 429 del 2001 rimanda alle modalità di presentazione dell'interpello ordinario, di cui al decreto del Ministro delle finanze 26 aprile 2001, n. 209.

Fermi restando i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate con le Circolari n. 18/E del 12 febbraio 2002, n. 29/E del 23 maggio 2003, n. 23/E del 2005 e n. 5/E del 2009 e salvo quanto si dirà in seguito, si ricorda che attraverso l'istanza di interpello CFC il soggetto residente dimostra preventivamente, fornendo le informazioni necessarie ed allegando idonea documentazione, la sussistenza dei presupposti al fine di ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera.

Da ultimo, si ricorda che la presentazione dell'istanza di interpello CFC è stata prevista dal legislatore anche in relazione ad altre fattispecie, comunque collegate a rapporti che intercorrono tra contribuenti nazionali e società residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui all'emanando decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 168-bis del TUIR.

In particolare, ci si riferisce:

- all'interpello richiamato dall'articolo 47, comma 4, del TUIR, concernente gli utili da partecipazione;

- all'interpello richiamato dall'articolo 68, comma 4, del TUIR, concernente le plusvalenze da partecipazioni;
- all'interpello richiamato dall'articolo 87 del TUIR, concernente la c.d. *participation exemption*;
- all'interpello richiamato dall'articolo 89 del TUIR, concernente i dividendi.

3 INTERPELLO ANTIELUSIVO (ARTICOLO 21 LEGGE N. 413 DEL 1991)

Ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge n. 413 del 1991 *“Il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che può dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2 (n.d.r. articolo 37, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37-bis del medesimo DPR n. 600 del 1973 e articolo 108, comma 2, del TUIR), può richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata”*.

Il DM 13 giugno 1997, n. 195 ha dettato le regole procedurali per la gestione delle istanze di interpello in esame; più di recente, l'articolo 16 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 29 gennaio 2009, n. 2, ha dettato nuove disposizioni al riguardo, al fine di adeguare la disciplina vigente alla intervenuta soppressione del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, disposta dall'articolo 29, commi 3 e 4, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Fermi restando i chiarimenti già forniti con precedenti documenti di prassi (in particolare, cfr. Circolare n. 135 del 28 maggio 1998, Circolare n. 99/E del 2000, Circolare n. 5/E del 2009 e Circolare n. 7/E del 2009 citate), salvo quanto si dirà in seguito, si illustrano sinteticamente gli aspetti più rilevanti della disciplina.

L'istanza è rivolta ad ottenere un parere in ordine al carattere potenzialmente elusivo di alcune operazioni ovvero in ordine alla corretta classificazione di talune spese; per questo l'istanza attiene esclusivamente a casi e situazioni in cui possano trovare applicazione le disposizioni degli artt. 37, comma 3, e 37-bis del DPR n. 600

del 1973, nonché quando si tratti di classificare determinate spese tra quelle di pubblicità/propaganda ovvero di rappresentanza.

L'istanza deve contenere l'esposizione dettagliata del caso concreto nonché la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

Per effetto delle più recenti modifiche normative (si veda sul punto la Circolare n. 5/E del 2009), decorsi centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza, il contribuente, cui non sia stata fornita risposta, può diffidare l'amministrazione; decorsi ulteriori sessanta giorni dalla presentazione della diffida, si forma il silenzio assenso in relazione alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

Rispetto agli interpelli ordinari analizzati in precedenza, l'istanza di interpello antielusivo, da presentarsi esclusivamente mediante spedizione in plico raccomandato con avviso ricevimento, è rivolta all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa per il tramite della Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale dell'istante; la Direzione regionale compie l'istruttoria e trasmette l'istanza con il proprio parere alla Direzione centrale non oltre il quindicesimo giorno dalla ricezione; la Direzione centrale comunica il proprio parere al contribuente entro il termine non perentorio di centoventi giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione regionale, sempre mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento.

Da ultimo, si ricorda che la presentazione dell'interpello secondo le modalità di cui al citato articolo 21 è richiamata altresì dall'articolo 11, comma 13, della medesima legge n. 413 del 1991, la quale prevede la possibilità per il contribuente di ottenere un parere dell'amministrazione in ordine "*alla natura ed al trattamento tributario*" delle operazioni intercorse tra l'istante e le imprese residenti o localizzate in Stati o territori diversi da quelli di cui all'articolo 168-bis del TUIR.

Si tratta, in particolare, delle istanze concernenti l'applicazione dell'articolo 110, comma 10, del TUIR che, in attesa dell'emanazione del decreto di cui all'articolo 168-bis, comma 1, del medesimo TUIR, recita "*non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di*

Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti”.

Ai sensi del comma 12-bis del citato articolo 110 *“le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all’Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati”.*

Fino alla emanazione della *white list* di cui all’articolo 168-bis del TUIR, la *black list* rilevante ai fini della presente disciplina è contenuta nel DM 23 gennaio 2002.

Tuttavia, le disposizioni di cui ai citati commi 10 e 12-bis possono essere disapplicate nel caso in cui l'impresa residente, ai sensi del comma 11 dell’articolo 110 del TUIR, provi che *"le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva (c.d. prima esimente), ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico (c.d. seconda esimente) e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".*

Si tratta di esimenti tra loro alternative, che possono essere fornite dal contribuente in sede di controllo, o in via preventiva, cioè prima di porre in essere l’operazione, inoltrando all’Amministrazione finanziaria l’istanza di interpello in esame (cfr. Circolare 18 giugno 2008, n. 47/E, risposta 7.3).

Al riguardo, infatti, il citato articolo 11, comma 13, prevede che le prove in questione *"non devono essere fornite (in sede di accertamento) qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, secondo le disposizioni di cui all'articolo 21 della presente legge, di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione".*

4 INTERPELLO DISAPPLICATIVO (ARTICOLO 37-BIS, COMMA 8, DEL DPR N. 600 DEL 1973 E DM 19 GIUGNO 1998, N. 259)

Ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del dPR n. 600 del 1973 "Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al Direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione".

Fermi restando i chiarimenti forniti con precedenti documenti di prassi (cfr. Circolari nn.98/E e 99/E del 2000, 23/E del 2005, 5/E e 7/E del 2009), salvo quanto si dirà in seguito, si ricorda che il contribuente inoltra l'istanza in esame al fine di disapplicare una norma antielusiva che, in linea di principio, trova applicazione in relazione alla fattispecie prospettata; a tal fine, il contribuente deve provare che gli effetti elusivi che la norma richiamata intende evitare, nel caso concreto, non possono realizzarsi.

Le modalità attuative per la presentazione delle istanze di interpello in esame sono dettate dal DM 19 giugno 1998, n. 259.

L'istanza, da presentarsi preventivamente (ossia prima della presentazione della dichiarazione dei redditi che accoglie gli effetti del comportamento oggetto della richiesta di disapplicazione) attiene a fattispecie concrete, compiutamente descritte, in relazione alle quali specifiche norme di legge, in funzione antielusiva, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre situazioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento.

L'istanza è rivolta al Direttore regionale delle entrate ed è spedita a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato, con avviso di ricevimento all'ufficio competente in base al domicilio fiscale dell'istante; l'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'ufficio; l'ufficio trasmette al Direttore regionale l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione; le determinazioni del Direttore regionale sono comunicate al contribuente

entro il termine di novanta giorni dalla ricezione dell'istanza, mediante servizio postale, in plico raccomandato, con avviso di ricevimento; anche in tal caso la comunicazione si intende effettuata all'atto della ricezione del plico da parte del destinatario.

Le modifiche relative alla presentazione delle istanze di interpello da parte delle imprese di più rilevante dimensione interessano anche le istanze di disapplicazione in esame; pertanto, anche queste ultime devono essere rivolte all'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa, per il tramite della Direzione regionale, con la conseguenza che le determinazioni finali dell'amministrazione saranno comunicate al contribuente, nelle forme sopra previste, dalla medesima Direzione Centrale Normativa.

Da ultimo, si ricorda che la procedura di cui all'articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973, è altresì richiamata ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30, comma 4-*bis*, della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Attraverso la presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo il contribuente può dimostrare la sussistenza di condizioni oggettive che *“hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito ..., ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto...”*

Le istanze in esame, da presentarsi in via preventiva, devono contenere la descrizione compiuta della fattispecie prospettata dall'istante.

PARTE SECONDA - NUOVE ISTRUZIONI SULLA TRATTAZIONE DELLE Istanze DI INTERPELLO

Come anticipato in premessa, lo sviluppo dell'interpello ha prodotto nel tempo effetti non sempre in linea con gli obiettivi e le finalità perseguite dal legislatore con la sua introduzione.

Non può sottacersi, infatti, che le istanze di interpello sono state spesso presentate in assenza dei presupposti previsti dalla legge; ci si riferisce, in particolare:

- alle istanze formulate genericamente, senza alcun puntuale riferimento al caso concreto, tali da richiedere l'elaborazione di un mero parere astratto su norme tributarie;
- alle istanze più correttamente riconducibili all'istituto della consulenza giuridica, presentate, ad esempio, da soggetti non legittimati ovvero al solo fine di azionare il peculiare meccanismo del silenzio-assenso non previsto, invece, in relazione alle richieste di consulenza giuridica ai sensi della Circolare 99/E del 2000;
- alle istanze non presentate in via preventiva, ma al fine, ad esempio, di ottenere una risposta in ordine alla legittimità dell'operato degli organi verificatori.

D'altro canto, l'ampliamento delle tipologie di interpello e lo stratificarsi delle direttive interne impartite alle Direzioni regionali al riguardo rendono necessaria, in particolare, una razionalizzazione ed una rivisitazione delle istruzioni emanate, anche al fine di uniformare il comportamento delle differenti strutture territoriali nella gestione delle istanze di interpello.

Si rendono, in particolare, necessari nuovi chiarimenti in ordine ai presupposti richiesti per la presentazione delle istanze, ai profili di inammissibilità delle stesse per carenza delle condizioni previste dalla legge ed ai rapporti tra le risposte rese in sede di interpello e le successive ed eventuali fasi dell'accertamento e del contenzioso.

Come già evidenziato, finalità comune a tutte le istanze di interpello è quella di far conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione/applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante.

Tale considerazione resta valida per tutte le tipologie di interpello, a prescindere dalla natura della norma oggetto dell'istanza nonché a prescindere dalle specifiche connotazioni o forme che la risposta può avere.

Tale conclusione, certamente pacifica per gli interpelli ordinari di natura prettamente interpretativa e gli interpelli antielusivi di cui all'articolo 21 della legge 413 del 1991, vale anche per le altre tipologie di interpello (si tratta in particolare delle istanze CFC, delle istanze inoltrate ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 e delle istanze di disapplicazione della disciplina delle cosiddette "società di comodo" di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724) che si differenziano dalle prime in ragione della obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile.

L'obbligo di presentazione dell'istanza, previsto dalla normativa di riferimento, risponde all'esigenza di consentire all'Amministrazione finanziaria un monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive.

Tra tali situazioni, a titolo di esempio, si possono ricondurre il possesso di una partecipazione in soggetti esteri localizzati in determinate giurisdizioni, la titolarità di un peculiare schema societario o l'attuazione di particolari operazioni di aggregazione aziendale.

L'obbligatorietà dell'istanza, in tali ipotesi, non muta il carattere non vincolante della risposta, quale atto avente natura di parere (Cfr. Circ. 7/E del 2009), né tanto meno preclude all'istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio.

In tutti questi casi, infatti, le determinazioni dell'Agenzia rappresentano comunque un atto di indirizzo, indicativo dell'orientamento assunto dall'amministrazione, sulla base della documentazione fornita e/o richiesta, in ordine alla valutazione della sussistenza delle condizioni che autorizzano la disapplicazione della norma puntuale ovvero della disciplina che ordinariamente troverebbe applicazione.

5 LE ISTANZE DI INTERPELLO INAMMISSIBILI

Sono pervenute molteplici richieste di chiarimenti per una più puntuale definizione delle ipotesi di inammissibilità delle istanze di interpello.

Particolari dubbi sono stati sollevati in ordine alla distinzione tra istanze di interpello inammissibili in via assoluta (in relazione alle quali la risposta al contribuente evidenzia solo le cause di inammissibilità) ed istanze di interpello inammissibili in via relativa (in relazione alle quali, sulla base delle indicazioni fornite in precedenti documenti di prassi, è sempre stata data risposta nel merito a titolo di consulenza giuridica, ai sensi e per gli effetti della Circolare n. 99/E del 2000).

Sono state considerate inammissibili in via assoluta:

- le istanze prive dei dati identificativi dell'istante e del suo legale rappresentante nonché mancanti della sottoscrizione;
- le istanze presentate dai professionisti privi di procura;
- le istanze presentate dai consulenti con riferimento a questioni prospettate da questi ultimi in maniera generale ed astratta;
- le istanze che costituiscono mere reiterazioni di precedenti istanze ovvero richieste di riesame;
- le istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, riguardando fattispecie già sottoposte a controllo o per le quali siano state presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela.

Al riguardo, occorre preliminarmente ricordare che alcuni elementi sono stati espressamente individuati dal legislatore come necessari, a pena di inammissibilità, quando sono state dettate le disposizioni attuative riferite alle singole tipologie di interpello.

Tuttavia va rilevato che, indipendentemente dagli elementi sopra indicati, l'interpello è azionabile solo in presenza dei presupposti di carattere generale in assenza dei quali le istanze non possono essere presentate, pur in mancanza di una espressa declaratoria di inammissibilità da parte delle norme primarie ovvero delle disposizioni attuative.

Di conseguenza, ferme restando le ipotesi di inammissibilità sopra segnalate, devono considerarsi ugualmente inammissibili:

- a) le istanze di interpello ordinario presentate in mancanza di condizioni obiettive di incertezza, ossia qualora sulle norme invocate siano stati già forniti chiarimenti dall'amministrazione;
- b) le istanze di interpello ex articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 nelle ipotesi in cui la norma della quale si richiede la disapplicazione non ha "*lo scopo di contrastare comportamenti elusivi*" (in caso di dubbio sulla portata della norma di cui è richiesta la disapplicazione, le Direzioni regionali inoltreranno l'istanza alla Direzione Centrale Normativa);
- c) le istanze di interpello ex articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 presentate dalle società non operative le quali beneficerebbero di una causa di esclusione automatica della relativa disciplina;
- d) le istanze di interpello non sufficientemente circostanziate nella definizione della fattispecie concreta in relazione alla quale è richiesto il parere (secondo le indicazioni che saranno fornite nel paragrafo successivo);
- e) le istanze di interpello non preventivo, secondo quanto si illustrerà di seguito.

Alla luce di quanto sopra, le istanze formalmente corrette ma carenti di uno o più dei presupposti sostanziali sopra menzionati saranno considerate inammissibili *tout court*, superando la distinzione finora invalsa tra inammissibilità assoluta ed inammissibilità relativa.

Pertanto, nei casi in cui sia evidenziato uno dei citati profili di inammissibilità, all'istanza del contribuente sarà fornita, nelle forme rituali, una risposta contenente i motivi di inammissibilità senza alcun riscontro nel merito della questione, nemmeno a titolo di consulenza giuridica.

Devono considerarsi altresì superate le indicazioni fornite, da ultimo, con la Circolare n. 14/E del 15 marzo 2007, con riferimento alle istanze di interpello presentate dalle società non operative nella parte in cui è stato chiarito che le istanze prive del "contenuto minimo necessario" devono considerarsi improcedibili; alla luce

di una più attenta riflessione sulla *ratio* dell'istituto e sulle norme che lo regolano, l'assenza di tale contenuto minimo rileva sul piano della mancata descrizione della fattispecie concreta, determinando una ipotesi di inammissibilità dell'istanza.

Resta ovviamente impregiudicata la facoltà del contribuente di ri-presentare l'istanza, sempre che ne sussistano tutti gli altri presupposti, fornendo quegli elementi utili la cui mancanza, nell'originaria istanza, ha comportato la pronuncia di inammissibilità.

Alla luce di quanto appena indicato, appare opportuno fornire un ulteriore chiarimento in merito alla definizione delle fattispecie concrete e personali nonché ai profili di preventività delle istanze.

5.1 *La definizione del caso concreto (e personale)*

Come già ricordato in precedenza, presupposto comune a tutte le istanze di interpello, come definito sia dalle norme primarie che da quelle regolamentari in vigore per le singole tipologie, è che il contribuente esponga il caso (o la fattispecie) concreto. In tal senso si esprimono tanto l'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, quanto l'articolo 1, comma 3, del DM 13 giugno 1997, n. 195, l'articolo 1, comma 3 del DM 19 giugno 1998, n. 259 e l'articolo 1 del DM 21 novembre 2001, n. 429.

È pertanto onere del contribuente esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi conoscitivi utili a ricostruire la fattispecie concreta in relazione alla quale l'Agenzia è chiamata ad esprimere il proprio parere.

In considerazione della lacunosità e della genericità di talune istanze di interpello finora presentate, le quali hanno reso difficile l'individuazione della corretta interpretazione e/o applicazione delle specifiche norme invocate anche a seguito di richieste di integrazione documentale, si evidenziano di seguito alcuni elementi necessari per la definizione del "caso concreto", in mancanza dei quali l'istanza di interpello sarà considerata inammissibile per difetto dei presupposti formali e/o sostanziali richiesti dalla legge:

a) *indicazione del tipo di istanza* (in particolare se il contribuente richiede espressamente una risposta ad interpello) e ***della specifica tipologia di interpello*** in relazione alla quale è richiesto il parere dell'Agenzia;

b) dati identificativi del contribuente e di altri eventuali soggetti direttamente interessati; nell'istanza dovranno essere indicati anche il codice fiscale dell'istante nonché i recapiti per la comunicazione della risposta, ivi compresi il numero di fax o un indirizzo di posta elettronica qualora disponibili;

c) descrizione puntuale della fattispecie, intendendosi per tale l'esposizione della situazione concreta che ha generato il dubbio interpretativo ovvero in relazione alla quale l'istante ritiene, sulla base di documentabili ragioni, che trovi applicazione una deroga al regime ordinario. A tal fine il contribuente ha l'onere di indicare nell'istanza di interpello tutti gli elementi rilevanti ai fini della circostanziata e puntuale definizione della fattispecie. Il contribuente non può, pertanto, limitarsi ad una rappresentazione sommaria ed approssimativa della fattispecie di interesse, ponendo a carico dell'Agenzia l'onere di ricavare dall'eventuale documentazione allegata le informazioni necessarie alla compiuta definizione della fattispecie medesima.

In altri termini, i principi di correttezza e trasparenza, cui è informato il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, impongono che quest'ultimo, nel presentare apposita istanza di interpello, ponga la prima nelle migliori condizioni per acquisire piena conoscenza della problematica rappresentata e per fornire risposta nei termini di legge (ad esempio, è indice di comportamento improntato ai suddetti principi la circostanza che il contribuente estrapoli dai documenti allegati, indicandoli nell'istanza, eventuali elementi determinanti ai fini della definizione del regime fiscale della fattispecie, rinviando ai documenti stessi con finalità di supporto e verifica di quanto riportato nell'istanza).

Resta fermo, ovviamente, che l'Amministrazione finanziaria potrà procedere comunque all'autonoma analisi dei documenti allegati all'istanza (così come potrà esercitare tutte le altre ordinarie prerogative utili alla definizione della fattispecie) allo scopo di acquisire eventuali ulteriori informazioni in buona fede ritenute non rilevanti da parte dell'istante e, pertanto, non espressamente indicate nell'istanza di interpello.

Sotto altro profilo, va tenuto presente che l'interpello è finalizzato alla definizione del regime fiscale di una determinata fattispecie. Deve, pertanto, ritenersi inammissibile l'istanza finalizzata ad ottenere esclusivamente una pronuncia

dell’Agenzia, ad esempio, sul trattamento contabile ovvero sull’inquadramento civilistico di una determinata questione.

Tali qualificazioni, qualora prodromiche alla definizione del regime fiscale, devono essere fornite peraltro dal contribuente adeguatamente motivate e documentate (ad esempio, se disponibile, può essere allegato un parere *pro – veritate*).

Resta ovviamente ferma, qualora ne ricorrano i presupposti, la facoltà dell’Agenzia di esprimere un diverso avviso su dette qualificazioni, ove determinanti ai fini della risposta all’istanza di interpello;

d) indicazione dei valori economici interessati dall’interpello; il rispetto dei più volte enunciati principi di trasparenza e correttezza impone, inoltre, che il contribuente indichi nell’istanza di interpello i valori economici della fattispecie rappresentata, evidenziando in particolare l’eventuale beneficio fiscale (in termini di risparmio d’imposta ovvero di rinvio della tassazione ovvero sotto qualsiasi altra forma) di cui ritiene di potersi legittimamente avvalere attraverso la soluzione prospettata.

A tal fine, laddove rilevabili, è sufficiente l’indicazione dei valori di massima in discussione, specie con riferimento alle istanze di interpello aventi ad oggetto fattispecie di particolare complessità (ad esempio operazioni di riorganizzazione aziendale).

5.2 La preventività delle istanze di interpello

Altro requisito indispensabile è che l’istanza di interpello sia “preventiva”.

Il parametro della preventività è stato definito in più occasioni con riferimento alle diverse istanze di interpello; è possibile, peraltro, che la molteplicità delle tipologie e dei chiarimenti forniti abbiano determinato incertezza sullo specifico punto.

Di seguito vengono pertanto ridefinite le istruzioni al riguardo, intendendosi superate le indicazioni precedentemente fornite.

In linea di principio, per quanto attiene alle istanze di interpello ordinario, ai sensi dell’articolo 11 della legge n. 212 del 2000, l’interpello è preventivo quando presentato prima che il contribuente ponga in essere il comportamento oggetto

dell'istanza ovvero prima che sia data attuazione alla norma oggetto della richiesta di chiarimenti.

Per tutti i comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione, pertanto, il contribuente è tenuto alla presentazione dell'istanza prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione medesima; è evidente in tal caso che rileva il termine ordinario di presentazione della dichiarazione, a nulla influendo la circostanza che l'inadempimento può essere sanato nei novanta giorni successivi ovvero che la dichiarazione originariamente presentata è integrabile, sia a favore del contribuente (articolo 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322 del 1998), sia a favore dell'erario (articolo 2, comma 8, del citato DPR n. 322/1998).

Nessun rilievo assume, inoltre, ai fini della preventività, la circostanza che il contribuente sia tenuto ad effettuare versamenti già prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione.

Per tutti i comportamenti che, viceversa, non trovano attuazione nella presentazione di una dichiarazione come accade, ad esempio, per quanto attiene agli interpelli rilevanti in materia di imposta di registro, occorre far riferimento ad elementi diversi, quali, nel caso di specie, la presentazione dell'atto per la registrazione. È sufficiente, pertanto, che il contribuente presenti l'istanza allegando l'atto (ovvero una bozza di atto) rispetto al quale vengono richiesti chiarimenti prima che scada il termine ordinariamente previsto per la registrazione dell'atto, a nulla influendo la circostanza che, in attesa della risposta dell'Agenzia, il contribuente provveda a registrare l'atto medesimo; in tali ipotesi, per effetto della risposta, a seconda dei casi, il contribuente potrà provvedere al versamento della residua imposta o alla presentazione di un'istanza di rimborso.

Le istanze di disapplicazione della disciplina CFC nonché le istanze di disapplicazione della disciplina antielusiva (ivi compresa la peculiare disciplina delle società non operative), per le quali il comportamento rilevante ai fini dell'interpello trova attuazione nella dichiarazione dei redditi, per le ragioni più volte evidenziate in precedenza, devono essere presentate in tempo utile, cioè centoventi ovvero novanta giorni, a seconda dei casi, prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della predetta dichiarazione.

In altri termini, se un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare intende chiedere la disapplicazione della *CFC rule* con riferimento ad una controllata estera per il periodo d'imposta 2010, la relativa istanza dovrà essere presentata, a pena di inammissibilità, almeno centoventi giorni prima del termine ordinario per l'invio della dichiarazione dei redditi, vale a dire entro il 1° giugno 2011, posto che il termine ordinario per l'invio della relativa dichiarazione dei redditi scade il 30 settembre 2011.

Analoghe considerazioni valgono, più in generale, per le istanze di disapplicazione presentate ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973, per le quali l'istanza è preventiva se presentata novanta giorni prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui l'operazione straordinaria è stata posta in essere; tali considerazioni valgono ancorché il contribuente possa utilizzare anche in successivi periodi d'imposta i componenti reddituali oggetto dell'istanza di interpello (alla luce degli eventuali limiti fissati dalla legge in chiave antielusiva), in quanto tali componenti costituiscono oggetto di evidenziazione già nella dichiarazione relativa all'esercizio in cui è avvenuta l'operazione straordinaria.

Il difetto del requisito della preventività, secondo quanto appena indicato, comporta l'inammissibilità degli interpelli ed agli stessi, come più volte ricordato, non verrà fornita alcuna risposta nel merito, nemmeno a titolo di consulenza giuridica.

Fermo restando quanto sopra, in via eccezionale, tenuto conto della data di pubblicazione della presente circolare, per le istanze di interpello CFC e le istanze di disapplicazione della disciplina antielusiva presentate ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 che hanno effetto sulla dichiarazione dei redditi 2009, (il cui termine di presentazione è ancora pendente), al fine di definire il carattere della preventività si può far riferimento non al termine ordinario di presentazione della dichiarazione bensì al termine (novanta giorni) entro cui le dichiarazioni si considerano validamente presentate (ex articolo 2, comma 7 del DPR n. 322 del 1998).

6 LE RICHIESTE DI DOCUMENTAZIONE INTEGRATIVA

Ferme restando le precedenti indicazioni contenute nei vari documenti di prassi sopra richiamati, sono stati sollecitati maggiori chiarimenti in ordine alle richieste di documentazioni integrative.

Come noto, qualora non sia possibile fornire risposta sulla base delle informazioni contenute nell'istanza e dei documenti allegati, la competente Direzione, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del regolamento n. 209 del 2001, può richiedere, una sola volta, al contribuente di integrare la documentazione esibita.

Resta inteso che, attraverso la richiesta di documentazione integrativa, non possono essere sanate quelle carenze dell'originaria istanza che comportano una pronuncia di inammissibilità secondo quanto evidenziato in precedenza (cfr. paragrafo 5.1.). Le istanze prive degli elementi essenziali sopra individuati, funzionali alla compiuta rappresentazione del caso, devono essere dichiarate inammissibili, salva la facoltà del contribuente, se ancora in tempo, di ripresentarle complete degli elementi originariamente mancanti.

Con la richiesta di documentazione integrativa, infatti, l'amministrazione può richiedere altri elementi, diversi da quelli essenziali, ritenuti comunque necessari per un migliore inquadramento della fattispecie.

Per gli interpelli cd. ordinari, la richiesta dei documenti, inoltrata secondo le stesse modalità prescritte per la risposta, interrompe il termine assegnato, che inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'istanza di interpello.

Al riguardo, si ricorda che con riferimento alle istanze di interpello disapplicativo, il regolamento n. 259 del 1998 prevede espressamente la possibilità di inviare richieste di integrazione documentale; tali richieste, a differenza di quelle contemplate ai fini dell'interpello ordinario, sospendono e non interrompono il termine per la risposta; per quel che attiene, invece, all'interpello antielusivo, occorre segnalare, infine, che il relativo regolamento non prevede la richiesta di documentazione integrativa.

Resta inteso che in quest'ultimo caso, ove l'amministrazione ritenga comunque utile richiedere elementi ed informazioni ulteriori rispetto a quelli forniti dal

contribuente, la richiesta potrà comunque essere inviata anche se senza alcun effetto sui tempi per la risposta; da ciò deriva che il mancato invio della documentazione in tempo utile comporterà una pronuncia di inammissibilità dell'istanza.

In omaggio al principio di collaborazione che uniforma il rapporto tra fisco e contribuente, infine, si ritiene che i contribuenti non possano legittimamente diffidare l'amministrazione se, a seguito della relativa richiesta, non abbiano ancora provveduto all'invio della documentazione integrativa.

Attraverso la richiesta di integrazione documentale l'amministrazione può richiedere che il contribuente fornisca ogni ulteriore elemento utile ai fini della risposta al quesito prospettato dall'istante.

Ancorché l'amministrazione attraverso tale richiesta non eserciti i poteri di accertamento, ai sensi degli articoli 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 51 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, la richiesta, rivolta esclusivamente nei confronti del contribuente istante, può avere ad oggetto i medesimi atti e documenti che possono essere acquisiti dai verificatori in sede di accertamento

Si tratta, ad esempio, di richieste aventi ad oggetto bilanci, rendiconti, registri previsti dalle disposizioni tributarie, dati e notizie di carattere specifico, etc.

Resta inteso che tali richieste, attenendo ad una fase istruttoria prodromica alla risposta all'interpello, possono essere inoltrate al contribuente senza alcun pregiudizio della successiva eventuale azione accertatrice vera e propria.

Poiché l'interruzione e la sospensione dei termini per la trasmissione della documentazione integrativa, laddove previste, si protraggono finché il contribuente non abbia provveduto a fornire quanto richiesto, il termine per la risposta all'interpello ricomincia a decorrere solo dalla data di ricezione della predetta documentazione.

7 INTERPELLI PRESENTATI DALLE IMPRESE DI PIÙ RILEVANTE DIMENSIONE

L'articolo 27 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto, nell'ambito delle nuove disposizioni in tema di controlli delle "imprese di più rilevante dimensione", novità riguardanti la procedura di gestione degli interpelli presentati da tali soggetti. In ordine alla individuazione

delle imprese di più rilevanti dimensioni, si veda quanto specificato in precedenza al paragrafo 2, mentre per quanto riguarda la gestione della procedura degli interpelli ad esse relativi si rinvia alla Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009.

Il comma 12 dell'articolo citato prevede per tali soggetti la verifica puntuale del rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta all'istanza 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.

Le norme appena citate lasciano trasparire con chiarezza l'intento del legislatore di creare tra i grandi contribuenti e l'Amministrazione finanziaria un rapporto peculiare, finalizzato ad esaltare un confronto diretto e tempestivo in merito alla definizione di fattispecie che, in considerazione della rilevanza economica dei soggetti interessati, assumono sovente profili di particolare complessità.

In tale ottica va letta la previsione secondo cui la verifica del rispetto della soluzione interpretativa da parte dei predetti contribuenti costituisce oggetto di un'azione pianificata di controllo da parte degli uffici dell'Agenzia, che si inserisce nell'ambito della c.d. attività di tutoraggio. Infatti, come ricordato nella Circolare 20/E del 16 aprile 2010, il comportamento tenuto dai contribuenti sottoposti a tutoraggio, che hanno ottenuto un parere a seguito della presentazione di una istanza di interpello, deve essere valutato in sede di analisi o di revisione del livello di intensità di rischio attribuito ai contribuenti stessi.

Posto che il livello di intensità del rischio attribuito è correlato anche alla verifica dell'attitudine del contribuente ad avere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo, il comportamento tenuto dallo stesso durante la fase istruttoria dell'interpello nonché il rispetto del parere espresso dall'Agenzia sono opportunamente valutati al fine della corretta attribuzione del livello di rischio nell'ambito della c.d. attività di tutoraggio.

8 I RIFLESSI DELLA RISPOSTA ALL'INTERPELLO SULLE FASI SUCCESSIVE DI CONTROLLO E CONTENZIOSO

Fermo restando il carattere vincolante del parere in capo all'amministrazione, sempre che gli atti ed i fatti rilevati in sede di accertamento siano del tutto corrispondenti a quelli evidenziati nell'istanza di interpello, si rendono altresì opportuni alcuni chiarimenti in merito agli ulteriori riflessi della risposta resa in sede di interpello nella successiva, eventuale fase di controllo e accertamento.

Al riguardo, occorre preliminarmente ricordare che, mentre per le imprese di più rilevante dimensione, come già illustrato nel paragrafo precedente, la verifica del rispetto della soluzione interpretativa costituisce oggetto di un'attività di controllo pianificata da parte dell'amministrazione, per tutti gli altri soggetti gli uffici competenti potranno comunque verificare, nel corso dell'eventuale successiva attività di accertamento avviata secondo le modalità ordinarie, se gli istanti si siano o meno uniformati al parere reso dall'Agenzia in sede di risposta all'interpello.

Tale facoltà, infatti, rientra tra le prerogative ordinariamente assegnate all'Amministrazione finanziaria nell'ambito della propria attività di controllo, con la conseguenza che essa è esercitabile anche in assenza di una espressa previsione in tal senso.

Diverse conseguenze si determinano, invece, in capo ai soggetti che, pur essendo obbligati alla presentazione dell'istanza di interpello in ragione di particolari situazioni per le quali si rende necessario un monitoraggio preventivo da parte dell'Agenzia (si tratta delle ipotesi di interpello obbligatorio prima esaminate), non abbiano ottemperato al relativo obbligo, disattendendo la condizione prevista (la presentazione di apposita istanza di interpello, appunto) per la disapplicazione di specifiche disposizioni normative.

È evidente, infatti, che tale situazione non è assimilabile a quella dei contribuenti che, mediante la presentazione dell'istanza, abbiano richiesto la disapplicazione, esibendo all'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi di valutazione utili, e non si siano attenuti alla risposta, stante la natura non vincolante di quest'ultima.

Pertanto, nel corso dell'attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur in presenza di un obbligo normativo in tal senso, non hanno presentato istanza di

interpello, in primo luogo sarà irrogata la sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a) del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall'Amministrazione finanziaria, punita con sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2065, diversamente graduata dagli uffici tenuto conto della situazione concretamente riscontrata).

Il comportamento omissivo dei contribuenti che non presentano l'istanza, ove obbligatoria, incide, infine, anche sulla graduazione delle sanzioni ordinariamente applicabili qualora, in fase di accertamento, l'amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e del contraddittorio con quest'ultimo, l'insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina, oggetto dell'interpello obbligatorio. Al riguardo, vale la pena precisare che l'analisi condotta dagli uffici non deve limitarsi alla mera constatazione del mancato rispetto di parametri quantitativi o di condizioni formali posti dal legislatore, ma deve mirare a verificare se gli elementi sostanziali addotti dal contribuente siano idonei a dimostrare l'effettiva sussistenza delle circostanze esimenti previste dalle norme di riferimento.

In assenza di tale dimostrazione – considerata la gravità del comportamento del contribuente che, omettendo la proposizione dell'interpello obbligatorio, ha sottratto al vaglio preventivo dell'amministrazione fattispecie che il legislatore tributario ritiene meritevoli di particolare tutela – gli uffici applicheranno, in linea di principio, le sanzioni nella misura massima prevista dalla legge.

Inoltre, nei suddetti casi di controlli effettuati nei confronti di soggetti che non hanno interpellato preventivamente l'amministrazione, gli uffici procedenti informano in ogni caso la Direzione regionale (che, se del caso, interessa la Direzione Centrale Normativa e la Direzione Centrale Accertamento).

Alla luce delle considerazioni che precedono e nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari, in tema di tutela del diritto di difesa dei contribuenti, deve pertanto considerarsi superata l'indicazione, contenuta da ultimo nella citata Circolare n. 7/E del 2009, con riferimento specifico alle istanze di interpello disapplicativo della disciplina delle società non operative, secondo cui *“In assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile considerato che la disapplicazione non è ammessa in assenza della relativa istanza, che non può essere proposta per la prima*

volta in sede contenziosa col ricorso avverso l'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative”.

Infine, sempre per quanto attiene ai riflessi della risposta all'interpello sulle fasi successive, giova ricordare che, come più volte chiarito dall'amministrazione (da ultimo, cfr. Circolare n. 7/E del 2009), la risposta resa in sede di interpello non è un atto impugnabile in quanto, stante la natura di parere, al quale il contribuente può non adeguarsi, non è in alcun modo lesivo della posizione del contribuente; tale soluzione è stata recentemente confermata anche dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato (decisione 26 gennaio 2009, n. 414) secondo cui la disciplina vigente, che non contempla le risposte all'interpello tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, *“in nulla pregiudica il diritto”* del contribuente *“di impugnare, tempestivamente ed a tempo debito, gli eventuali atti rientranti nella previsione dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 nei quali dovesse farsi applicazione delle disposizioni antielusive il cui esonero è stato negato”*, appunto, attraverso la risposta all'interpello.

Tale conclusione, come si desume chiaramente anche dalla richiamata pronuncia, resta valida non solo nei casi degli interpelli ordinari, ma anche nei casi degli altri interpelli (nella specie, all'interpello obbligatorio di cui all'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 al quale si riferisce la citata decisione).

9 GLI INTERPELLI PER LA DEFINIZIONE DELL'ALIQUTA IVA APPLICABILE

È il caso di fornire nuove indicazioni anche in ordine alla trattazione delle istanze di interpello aventi ad oggetto la richiesta della individuazione dell'aliquota IVA applicabile alla cessione di beni ricompresi nella Tabella A allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo si rileva che la suddetta Tabella individua nella parte I *“i prodotti agricoli ed ittici”* per i quali gli agricoltori di cui all'articolo 34 del medesimo decreto possono applicare le detrazioni forfetizzate, mentre nelle parti II e III i beni e servizi che possono godere delle aliquote IVA ridotte del 4% ovvero 10%.

Al fine dell'individuazione dei beni cui possono applicarsi tali trattamenti fiscali, la Tabella opera un rinvio alle voci della Tariffa dei dazi doganali di importazione, in

vigore fino al 31 dicembre 1987, successivamente superata dalla Nomenclatura combinata contenuta nella Tariffa attualmente in uso.

Il trattamento fiscale dei suddetti beni, agli effetti della corretta applicazione della aliquota IVA, richiede di procedere preliminarmente ad un esatto accertamento tecnico del prodotto, teso ad acclarare la complessiva ed effettiva composizione e qualificazione merceologica ai fini doganali.

Tenuto conto che tale accertamento tecnico esula dalle competenze della scrivente, rientrando piuttosto tra quelle dell'Agenzia delle Dogane, le istanze che hanno ad oggetto l'individuazione dell'aliquota IVA sulla cessione dei menzionati prodotti sono da ritenersi inammissibili alla luce dei richiamati principi che sovrintendono all'attività interpretativa dell'interpello; per tali motivi, agli stessi non potrà essere fornita alcuna risposta nel merito, nemmeno a titolo di consulenza giuridica.

Resta ferma per i contribuenti la possibilità di presentare interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 nel caso in cui l'istanza non presupponga l'espletamento del predetto accertamento tecnico, laddove, ad esempio, la medesima risulti essere già corredata del parere tecnico reso dall'Agenzia delle Dogane.

10 LA PUBBLICITA' DELLE RISPOSTE RESE IN SEDE DI INTERPELLO

Si rendono, da ultimo, necessarie alcune precisazioni in merito alla pubblicazione delle risposte all'interpello sotto forma di risoluzione.

Al riguardo, giova preliminarmente richiamare quanto già oggetto di precedenti direttive impartite alle Direzioni regionali; sulla base delle predette indicazioni, ancora valide, deve considerarsi preclusa la pubblicazione o comunque la divulgazione in via autonoma da parte delle Direzioni regionali dei pareri resi nell'ambito della procedura di interpello.

Le Direzioni che ritengano opportuna la pubblicazione di un proprio parere, in considerazione della rilevanza della questione affrontata ovvero dell'elevato numero dei potenziali destinatari, devono farne apposita richiesta alla Direzione Centrale Normativa ai fini dell'inserimento del parere stesso nel servizio di documentazione tributaria.

Resta fermo che eventuali pareri di interesse generale formulati dalle Direzioni regionali, previa validazione da parte della Direzione Centrale Normativa in sede di monitoraggio, potranno essere comunque inseriti su iniziativa di quest'ultima nel servizio di documentazione tributaria.

Per quanto attiene, invece, alla pubblicazione delle risposte rese dalla Direzione Centrale Normativa in sede di interpello, si ricorda che l'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e l'articolo 4, comma 5, del DM 209 del 2001 di attuazione prevedono la facoltà, per l'amministrazione, di procedere alla cd. "risposta collettiva" mediante la pubblicazione di una circolare o di una risoluzione quando la medesima questione ovvero analoghe questioni siano state prospettate da un numero elevato di contribuenti, tale da configurare l'interesse di una più ampia platea di soggetti a conoscere il parere dell'amministrazione in relazione ad una determinata fattispecie.

Tali previsioni, ancorché non contenute nei rispettivi decreti attuativi, devono considerarsi valide anche per le risposte rese alle istanze di interpello diverse da quelle disciplinate dalla procedura prevista per l'interpello ordinario.

Occorre sottolineare, in ogni caso, che la pubblicazione della risposta, pur in presenza dei relativi presupposti, è espressamente prevista dalla legge come una *facoltà* e non come un obbligo dell'amministrazione.

Tuttavia, nell'ottica di soddisfare pienamente l'esigenza di agevolare la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni relative a fattispecie di interesse generale, tale facoltà sarà costantemente esercitata in tutte le ipotesi in cui ricorreranno i presupposti menzionati, in attuazione dei principi di informativa e di trasparenza previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

A tal riguardo si ribadisce che, in linea di principio, l'interpello attiene ad una fattispecie concreta riferibile al contribuente istante, minuziosamente e compiutamente descritta nelle sue peculiarità; queste caratteristiche fanno sì che normalmente non sussista un interesse di carattere generale alla conoscenza della risposta resa.

Peraltro, si ritiene che la pubblicazione sistematica di tutte le risposte elaborate in sede di interpello, lungi dal soddisfare l'esigenza di informativa e di trasparenza sopra evidenziate, presenti significative controindicazioni, essendo idonea a determinare da un lato un'eccessiva frammentazione delle linee interpretative dell'Amministrazione

finanziaria e dall'altro l'erronea applicazione della normativa tributaria in considerazione della possibile impropria estensione dei principi enunciati in relazione ad una determinata fattispecie ad altre situazioni solo apparentemente analoghe.

Quanto sopra non esclude, anzi impone, che, qualora nell'ambito della trattazione delle singole istanze di interpello, vengano individuati più aspetti di una medesima fattispecie meritevoli di chiarimenti a beneficio della generalità degli interessati, l'amministrazione provveda a fornire apposite indicazioni mediante pubblicazione di circolari, che costituiscono l'ordinario strumento di orientamento dell'attività degli uffici.

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